

## EL CANON A LA GENERACIÓN HIDROELÉCTRICA. PROBLEMAS DE INCONSTITUCIONALIDAD E INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO

**Ana Molina Lebrón**

*Abogada Iberdrola, SA  
Técnico de Administración General Jurídico*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2014** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

---

### EXTRACTO

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, lleva a cabo una profunda reforma del sector eléctrico creando varias figuras tributarias, entre las que se encuentra una nueva tasa o canon por la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, modificando el Texto Refundido de la Ley de Aguas, e incorporando al mismo un nuevo artículo, el 112 bis.

A pesar de estar presidido por una aparente finalidad medioambiental, el verdadero objetivo no es otro que el de contribuir a financiar el déficit de tarifa del sistema eléctrico español, expresamente confirmado en el mismo texto legislativo y en el mismo título de la ley («para la sostenibilidad energética»).

El nuevo canon plantea graves problemas de falta de adecuación tanto al Derecho interno como al Derecho comunitario: su falta de afección real al medio ambiente, el incumplimiento de la normativa comunitaria sobre energías renovables, el incumplimiento de la política de aguas e imposición medioambiental, el incumplimiento del principio comunitario medioambiental «quien contamina paga» y la modificación de las concesiones como requisito de exigibilidad.

**Palabras claves:** canon hidroeléctrico, déficit de tarifa, tributo no medioambiental, infracción del principio de legalidad e infracción del principio de igualdad.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014 / Fecha de revisión: 19-10-2014*

## THE HIDROELECTRIC GENERATION RATE UNCONSTITUTIONAL PROBLEMS AND BREACH OF COMMUNITY LAW

Ana Molina Lebrón

---

### ABSTRACT

The Law 15/2012, December 27<sup>th</sup>, concerning the tax measures for the energetic sustainability, consolidates a considerable reform of the electric sector and creates new taxations. As a result, a new fee is created, the Utility Lease and Inland Waters Development for Electric Energy Production, which modifies the Rewritten Text of Water law and adds thereto a new article; the 112 bis.

Under the purpose of environmental conservation, the true aim is to finance Spanish electrical system deficit fare, confirmed specifically in the same legislative text and the law title («Sustainable Energy»).

The new lease has raised great problems of adequacy to both the national law and the comunitary law: the lack of attention to the environment, the breach of the EU normative about renewable energies, the breach of water policy and environmental imposition, the breach of the EU environmental principle «who pollutes pays» and the concessions modification such as the enforceability requirement.

**Keywords:** hidroelectric generation rate, electric fee deficit, no environmental tax, breach of the rule of law and breach of the rule of equality.

---

---

## Sumario

- I. Introducción. De pretendido tributo ambiental a financiar el déficit tarifario
- II. Régimen jurídico del canon hidroeléctrico
  - A) La Ley de Aguas como requisito previo para examinar el canon hidroeléctrico
  - B) Objeto y hecho imponible
  - C) Obligados tributarios
  - D) Base imponible y deuda tributaria
  - E) Periodo impositivo, devengo y liquidación del tributo
  - F) Diferencias importantes entre el canon a la generación hidroeléctrica y el canon por la utilización de los bienes de dominio público hidráulico
- III. Vicios de inconstitucionalidad en la regulación del canon hidroeléctrico
  - A) La naturaleza jurídica del canon hidroeléctrico se acerca más a la figura del impuesto que a la figura tributaria de la tasa. Régimen de ayudas de estado ilegal
  - B) El canon hidroeléctrico carece de finalidad extrafiscal. Quiebra de los principios de capacidad económica, principio de generalidad, principio de igualdad
  - C) Quiebra del principio de no confiscatoriedad
  - D) Quiebra del principio de seguridad jurídica
  - E) Doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE) e Impuesto especial sobre la electricidad (IEE)
- IV. Vulneración de la normativa comunitaria en la regulación del canon hidroeléctrico
  - A) Vulneración de la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables
  - B) Vulneración de la Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre, sobre el marco comunitario de política de aguas
  - C) Vulneración de la Directiva 2003/96/CE, de imposición energética
  - D) Vulneración de la Directiva 2002/19/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización)
  - E) Vulneración del artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (principio de que quien contamina paga y restos de principios orientadores de la política ambiental europea). Directiva 2004/35/CE, de 21 de abril, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales
  - F) Vulneración de los artículos 17, 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea

- G) Vulneración de la Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad
- H) Vulneración de la Directiva 2005/89/CE, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura

## V. Conclusiones

## Bibliografía

**NOTA: Agradecimiento:** A Alejandro que con tan solo 8 años es el motor de mi vida. A Nacho, dice Jorge Bucay «que el verdadero amor no es otra cosa que el deseo inevitable de ayudar al otro para que sea quien es», gracias, no sé si a la vida, por haberte puesto en mi camino, o a ti, por tanto amor y por ayudarme a ser quien soy. A Blanca por su gran ayuda. Y a Luis María Cazorla Prieto, gran profesional y maestro solo superado por ser mejor persona.

## I. INTRODUCCIÓN. DE PRETENDIDO TRIBUTO AMBIENTAL A FINANCIAR EL DÉFICIT TARIFARIO

Resulta cuanto menos paradójico encontrar en los tiempos que corren una regulación como la desarrollada en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en adelante Ley 15/2012), enmascarada bajo la prioridad de Ley medioambiental pero fácilmente descubierta desde su título, teniendo como única prioridad la financiación del déficit tarifario, volviendo el legislador a lo que ya nos tiene acostumbrados, a disfrazar tributos netamente recaudatorios de tributos medioambientales.

Un impuesto medioambiental es aquel cuya prioridad es la búsqueda de una reducción en el deterioro ambiental. Para ello es importante su papel incentivador sobre los contaminadores, mediante la promoción de cambios de comportamiento y tecnologías y procesos productivos<sup>1</sup>.

El 27 de diciembre de 2012 se aprobó la Ley 15/2012<sup>2</sup>, con la finalidad reconocida por el Gobierno de reducir el déficit tarifario<sup>3</sup>. El tan nombrado en los últimos años como déficit tarifario tiene su origen en la insuficiencia sistemática de los ingresos recaudados a través del precio que

<sup>1</sup> Vid., en este sentido, LABANDEIRA VILLOT: «Fiscalidad y sostenibilidad», *Los tributos del sector eléctrico*, Thomson Aranzadi, 2013, pág. 131.

<sup>2</sup> Publicada en el Boletín Oficial del Estado el 28 de diciembre de 2012.

<sup>3</sup> Recoge CODES CALATRAVA que: «El déficit de tarifa, mal endémico del sector eléctrico español, estaba alcanzando cotas inusitadamente elevadas y el *dead line* que se autoimpuso la Administración para que los ingresos del sistema fueran suficientes para cubrir los costes, objetivo que debía cumplirse antes del 1 de enero de 2013, se acercaba sin que pareciera haber una solución que satisficiera a la propia Administración, a las empresas eléctricas y a los consumidores» («El canon a la generación hidroeléctrica», *Los tributos del sector eléctrico*, dir. Fernando BECKER, Luis María CAZORLA y Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS, Thomson Aranzadi, 2013, pág. 624). Como ha señalado MARTÍNEZ GARRIDO «las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía constituyen la pieza esencial en la función de determinación de los créditos y deudas de las actividades reguladas del sector eléctrico», en «Régimen jurídico de las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, pág. 289. Vid. también, MATEU DE ROS Y CEREZO: «El déficit de tarifa eléctrica: origen y regulación por el Derecho positivo», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, ob. cit., 2009, págs. 347 a 390.

Vid. Informe Comisión Nacional de la Energía, 2/2012, de 7 de marzo, sobre el sector energético español, que propone una batería de medidas regulatorias a fin de solucionar el problema del déficit de tarifa: externalización de costes de los peajes eléctricos (pág. 39 y ss.), implementación de medidas para la financiación de las primas del régimen especial con otras fuentes de financiación diferentes a los peajes de acceso (pág. 40). Las medidas específicas propuestas por el regulador pasaban por eliminar las primas del régimen especial de las tarifas de acceso financiándolas ([http://www.cne.es/cne/doc/publicaciones/20120309\\_PI\\_DEFICIT\\_ELECTRICO.pdf](http://www.cne.es/cne/doc/publicaciones/20120309_PI_DEFICIT_ELECTRICO.pdf)).

## I. INTRODUCCIÓN. DE PRETENDIDO TRIBUTO AMBIENTAL A FINANCIAR EL DÉFICIT TARIFARIO

Resulta cuanto menos paradójico encontrar en los tiempos que corren una regulación como la desarrollada en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en adelante Ley 15/2012), enmascarada bajo la prioridad de Ley medioambiental pero fácilmente descubierta desde su título, teniendo como única prioridad la financiación del déficit tarifario, volviendo el legislador a lo que ya nos tiene acostumbrados, a disfrazar tributos netamente recaudatorios de tributos medioambientales.

Un impuesto medioambiental es aquel cuya prioridad es la búsqueda de una reducción en el deterioro ambiental. Para ello es importante su papel incentivador sobre los contaminadores, mediante la promoción de cambios de comportamiento y tecnologías y procesos productivos<sup>1</sup>.

El 27 de diciembre de 2012 se aprobó la Ley 15/2012<sup>2</sup>, con la finalidad reconocida por el Gobierno de reducir el déficit tarifario<sup>3</sup>. El tan nombrado en los últimos años como déficit tarifario tiene su origen en la insuficiencia sistemática de los ingresos recaudados a través del precio que

<sup>1</sup> Vid., en este sentido, LABANDEIRA VILLOT: «Fiscalidad y sostenibilidad», *Los tributos del sector eléctrico*, Thomson Aranzadi, 2013, pág. 131.

<sup>2</sup> Publicada en el Boletín Oficial del Estado el 28 de diciembre de 2012.

<sup>3</sup> Recoge CODES CALATRAVA que: «El déficit de tarifa, mal endémico del sector eléctrico español, estaba alcanzando cotas inusitadamente elevadas y el *dead line* que se autoimpuso la Administración para que los ingresos del sistema fueran suficientes para cubrir los costes, objetivo que debía cumplirse antes del 1 de enero de 2013, se acercaba sin que pareciera haber una solución que satisficiera a la propia Administración, a las empresas eléctricas y a los consumidores» («El canon a la generación hidroeléctrica», *Los tributos del sector eléctrico*, dir. Fernando BECKER, Luis María CAZORLA y Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS, Thomson Aranzadi, 2013, pág. 624). Como ha señalado MARTÍNEZ GARRIDO «las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía constituyen la pieza esencial en la función de determinación de los créditos y deudas de las actividades reguladas del sector eléctrico», en «Régimen jurídico de las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, pág. 289. Vid. también, MATEU DE ROS Y CEREZO: «El déficit de tarifa eléctrica: origen y regulación por el Derecho positivo», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, ob. cit., 2009, págs. 347 a 390.

Vid. Informe Comisión Nacional de la Energía, 2/2012, de 7 de marzo, sobre el sector energético español, que propone una batería de medidas regulatorias a fin de solucionar el problema del déficit de tarifa: externalización de costes de los peajes eléctricos (pág. 39 y ss.), implementación de medidas para la financiación de las primas del régimen especial con otras fuentes de financiación diferentes a los peajes de acceso (pág. 40). Las medidas específicas propuestas por el regulador pasaban por eliminar las primas del régimen especial de las tarifas de acceso financiándolas ([http://www.cne.es/cne/doc/publicaciones/20120309\\_PI\\_DEFICIT\\_ELECTRICO.pdf](http://www.cne.es/cne/doc/publicaciones/20120309_PI_DEFICIT_ELECTRICO.pdf)).

pagan los consumidores por la electricidad, para cubrir el coste necesario para prestar el servicio de suministro eléctrico<sup>4</sup>.

La Ley 15/2012 establece *ex novo* cuatro figuras tributarias: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nuclear, el impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos y el canon a la generación hidroeléctrica o más propiamente, canon por utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica<sup>5</sup>.

Ya desde el inicio podemos afirmar que si bien la Ley 15/2012 aparece como una Ley tributaria con finalidad medioambiental, el propio texto legislativo se encarga de matizar dicha finalidad, ya que lo recaudado irá a paliar el déficit de tarifa. A pesar de calificar a dichos tributos como «medioambientales», la realidad obedece a una maniobra sutil para establecer una financiación encubierta del déficit de tarifa, fundamentalmente a cargo de los generadores eléctricos<sup>6</sup>, mediante la creación de tributos que no son compatibles con los principios inspiradores de la fiscalidad ambiental de la Unión Europea ni con los principios básicos del mercado energético.

El preámbulo de la Ley 15/2012<sup>7</sup> justifica la imposición de los tributos regulados en ella, con la finalidad de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad, «valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea». Esta meritoria finalidad ambiental dice responder al mandato del artículo 45 de la

<sup>4</sup> El precio final que pagan los consumidores es el resultado de la suma del precio de la energía, determinado por el mercado, la tarifa o peajes de acceso, destinados a cubrir los costes regulados, el margen de comercialización de la energía y los impuestos. Los peajes de acceso destinados a sufragar principalmente el transporte, la distribución, las primas al régimen especial y otras medidas de política regulatoria los que no recogen la totalidad de los costes que debían incorporar y, por tanto, son exclusivamente esos peajes insuficientes los causantes del déficit de tarifa. El Real Decreto-Ley 9/2013 recoge que el déficit de tarifa es imputable en exclusiva a la Administración y en ningún caso a las empresas que operan en el mercado eléctrico. El precio de la energía eléctrica en España se sitúa en la media europea y resulta evidente que dicho precio no influye en el déficit tarifario.

<sup>5</sup> En concreto la previsión de recaudación inicialmente prevista para los ejercicios 2013, 2014 y 2015 en el canon a la generación eléctrica ascenderá a 1.015 millones de euros.

<sup>6</sup> La justificación de gravar a los generadores eléctricos puede venir por su identificación con la teoría de *windfall profits* o beneficios caídos del cielo, ya que se entiende que las hidráulicas obtienen unos beneficios desmesurados puesto que sus activos están en su mayor parte amortizados, pero no es así, un análisis pormenorizado de la rentabilidad de dicha tecnología proporciona argumentos en contra. *Vid.* CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 628. Cfr. CAZORLA PRIETO y CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO: «El tratamiento en el ordenamiento jurídico español del incremento de los precios de la energía como consecuencia de la internalización de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, págs. 757 y ss.

<sup>7</sup> El artículo 109 del Reglamento del Congreso de los Diputados recoge que los Proyectos de ley deben ir acompañados de una exposición de motivos y antecedentes necesarios para valorar la voluntad del legislador y fijar el carácter y finalidad de lo regulado en ellas.

Constitución Española (CE), la protección del medio ambiente y reconoce que la nueva ley pretende servir de estímulo para mejorar los niveles de eficiencia energética y asegurar una mejor gestión de los recursos naturales para seguir avanzando en un nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental. Así recoge que «en la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental». Continúa el preámbulo que la presente reforma contribuye a «la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes. Los valores y objetivos que informan la presente ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético». Uno de los ejes de la reforma es la «internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica». La propia confesión del legislador de que «uno de los ejes» de la reforma es la internalización de los costes medioambientales permite el reconocimiento de otros ejes o finalidades, que, si bien no se especifican, se aprecian de inmediato. El preámbulo no hace más que revestir de un barniz medioambiental a estos tributos, ya que la realidad está en que los mismos no son más que tributos meramente recaudatorios que acaban gravando de una manera desproporcionada a la actividad de generación de energía eléctrica en forma discriminatoria e incluso perjudicial para la misma si la comparamos con el resto de actividades productivas, creando incluso una distorsión competitiva que perjudica a todas las empresas de generación eléctrica en España y, en particular, a las que cuentan con instalaciones hidráulicas, efectos todavía más grave debido al hecho de que el mercado español está integrado con el de Portugal en el llamado Mercado Ibérico de la Electricidad (MIBEL)<sup>8</sup>.

No podemos olvidar que es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional<sup>9</sup> analizar la exposición de motivos de los tributos para fijar su verdadera naturaleza y finalidad, sin perjuicio del necesario estudio conjunto de sus elementos estructurales. El preámbulo se integra en la disposición normativa, forma parte del texto legal, tiene valor jurídico aunque no normativo y sirve principalmente como criterio de interpretación de la voluntad del legislador<sup>10</sup>. Pero tampoco po-

<sup>8</sup> Decisión adoptada conjuntamente por España y Portugal en el Acuerdo de Santiago de Compostela en el año 2004.

<sup>9</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); 168/2004, de 6 de octubre (NFJ019413); 179/2006, de 13 de junio (NFJ022731), entre otras.

<sup>10</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 36/1981, de 12 de noviembre; 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 90/2009, de 20 de abril (NCJ049137), entre otras. En este sentido la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, recoge que las exposiciones de motivos deben cumplir la función de describir su contenido, indicando su objeto y finalidad, sus antecedentes y las competencias y habilitaciones en cuyo ejercicio se dicta. Si es preciso, resumirá sucintamente el contenido de la disposición, a fin de lograr una mejor comprensión del texto, pero no contendrá partes del texto articulado. Se evitarán las exhortaciones, las declaraciones didácticas o laudatorias u otras análogas.

demos olvidar que el propio Tribunal Constitucional ha reconocido que las declaraciones recogidas en la parte expositiva sobre la finalidad de los tributos deben plasmarse en la regulación de sus elementos estructurales. Cuando esa congruencia no se produce debe primar el análisis de los elementos estructurales del tributo sobre la simple declaración recogida en la exposición de motivos<sup>11</sup>. La calificación de un tributo requiere una interpretación global del mismo, y del análisis de los elementos estructurales del canon hidroeléctrico, como veremos más adelante, podemos afirmar que el pretendido carácter medioambiental recogido en la exposición de motivos de la ley se aleja a medida que se analizan los elementos estructurales del mismo<sup>12</sup>.

Los tributos medioambientales deben incentivar la reducción de la contaminación, con el fin de promover cambios de conductas por parte de productores y consumidores, pero como analizaremos inmediatamente, ninguno de los requisitos o finalidades de los tributos medioambientales se cumplen en el canon hidroeléctrico, a tal efecto, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077), recoge que «la finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios. (...) La *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación».

El título competencial para el establecimiento de estos tributos se encuentra en la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general, prevista en el **artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española** (el poder financiero corresponde al Estado) y en el **artículo 133.1** del mismo texto legal (la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley)<sup>13</sup>. Dicho poder tributario tiene como límites: los principios constitucionales

<sup>11</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001). El tribunal niega al impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente su pretendida finalidad medioambiental porque dicha finalidad no se reflejaba en la regulación positiva de sus elementos estructurales, a pesar de que en la exposición de motivos de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, se indicaba expresamente que se trataba de un impuesto dirigido a compensar la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes.

<sup>12</sup> De la misma Ley 15/2012 y de las propias declaraciones del ministro se deduce con total nitidez que el objeto principal no es otro que compensar el déficit tarifario de la energía eléctrica ([www.lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Resumenes/2012/140912-consejo.htm](http://www.lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Resumenes/2012/140912-consejo.htm)).

<sup>13</sup> El Tribunal Constitucional ha señalado de manera reiterada que el Estado dispone de plena libertad configurativa para el establecimiento de nuevos tributos. Vid., entre otras, STC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269); 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237). En este sentido, establece CAZORLA PRIETO: «Que la titularidad genérica es propia del Estado en acepción amplia, es decir, dentro de nuestro ordenamiento jurídico del Estado en sentido estricto, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales», *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12.ª edición, Aranzadi, 2012.

les recogidos en el artículo 31 de la Constitución (legalidad, capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, seguridad jurídica y no confiscatoriedad); la coordinación con el poder tributario de las comunidades autónomas (art. 6.2 Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas) y los que derivan de la pertenencia de España a la Comunidad Europea, en concreto las Directivas Comunitarias relativas a la tributación de la energía eléctrica.

En lo referente al canon a la generación hidroeléctrica, la disposición final segunda de la Ley 15/2012 establece que el título competencial para el establecimiento de dicho canon se encuentra en el artículo 149.1.22.<sup>a</sup> de la Constitución, que determina la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una comunidad autónoma.

## II. RÉGIMEN JURÍDICO DEL CANON HIDROELÉCTRICO

El artículo 29 de la Ley 15/2012 crea una nueva «tasa» o canon a la generación hidroeléctrica, conocido como canon por la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica [art. 2 a) RDLeg. 1/2001, de 20 de julio, Texto Refundido de la Ley de Aguas, en adelante TRLA], añadiendo a la Ley de Aguas un nuevo artículo, el **112 bis**, y entrando en vigor el 1 de enero de 2013.

Se trata de un canon concesional que somete a los titulares de concesiones para la explotación del dominio público hidráulico, en concreto de sus aguas continentales, para la producción de energía eléctrica, que implica un gravamen de toda la producción eléctrica a través de centrales hidroeléctricas, ya que se configura como un tributo porcentual sobre el volumen de negocios de las centrales hidroeléctricas.

La finalidad perseguida por el Gobierno, de financiar el déficit de tarifa, para cubrir los costes del sistema, pone en duda desde el principio que el canon cumpla adecuadamente los fines que tiene legalmente atribuidos y si su régimen se ajusta a su pretendido carácter medioambiental<sup>14</sup>.

### A) LA LEY DE AGUAS COMO REQUISITO PREVIO PARA EXAMINAR EL CANON HIDROELÉCTRICO

El artículo 2 del TRLA establece que el dominio público hidráulico del Estado lo constituyen: las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación; los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas; los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos; los acuífe-

<sup>14</sup> Cfr. CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 625.

ros, a los efectos de los actos de disposición o de afección de los recursos hidráulicos y las aguas procedentes de la desalación de agua de mar.

El TRLA recoge en su Título VI el régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico (arts. 111 bis a 114) y regula las exacciones tributarias que afectaban al mismo, disponiendo que las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los mecanismos adecuados para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales. Esto dio lugar a la regulación de una serie de tasas que aparecen en los artículos 112 a 114 del TRLA:

- El **canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico** (que grava la ocupación, utilización y aprovechamiento de los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas; y los lechos de los lagos, lagunas y embalses superficiales en cauces públicos, que requieran de concesión o autorización administrativa).
- El **canon de vertido** (que grava los vertidos al dominio público hidráulico).
- El **canon de regulación** (que grava el beneficio particular obtenido por obras de regulación realizadas por el Estado).
- La **tarifa de utilización del agua** (que grava los beneficios particulares obtenidos por obras del Estado distintas de las de regulación).

Hasta la publicación de la Ley 15/2012, únicamente los cauces de corrientes naturales y los lechos de los lagos y lagunas y de los embalses estaban gravados con exacciones tributarias a través del canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico<sup>15</sup>. A partir de 2012 se incorpora al TRLA el artículo 112 bis que regula el canon a la generación hidroeléctrica, gravando así la utilización y el aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de la energía eléctrica [letra a) del art. 2 TRLA]. Sorprende que el preámbulo de la Ley 15/2012 justifique la inclusión de esta nueva tasa en «una anomalía respecto al régimen común de los bienes de dominio público que ha perdurado por razones históricas si bien hoy carece de razonabilidad económica, al menos en cuanto a un uso puramente industrial y en régimen de mercado como es el de la producción de energía eléctrica». En palabras de CODES CALATRAVA «sorprende que tratándose de una anomalía histórica, se haya tardado casi veinticinco años en corregirla, y finalmente se haya tomado una decisión para salvar coyunturalmente una situación de déficit tarifario del sistema eléctrico. Por lo demás, no hay noticias en la doctrina administrativa más autorizada de autores que hayan levantado la voz para denunciar la existencia de dicha anomalía»<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Vid. al respecto ALZAGA VILLAMIL: «La tributación medioambiental y las aguas», *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, 2008, págs. 533 y ss.

<sup>16</sup> Cfr. «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 627.

El preámbulo de la Ley 15/2012 justifica la nueva tasa en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, e indica que se establecerán mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua. No parece propio referirse a la recuperación de costes, con fundamento al principio de equivalencia de las tasas, cuando estamos ante la utilización del dominio público hidráulico, que si bien es privativo, no es consuntivo, y no parece estar justificado que el coste medioambiental de la utilización de las aguas continentales pueda alcanzar el 22% de la energía producida<sup>17</sup>.

## B) OBJETO Y HECHO IMPONIBLE

El artículo 112 bis.1 del TRLA dispone que: «La utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley, para la producción de energía eléctrica en barras de central, estarán gravadas con una tasa denominada canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico».

En el apartado 6 del precepto se declaran exentos «los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico», sin establecer ninguna delimitación negativa del hecho imponible, más que la que aparece en dicho apartado 6. El Grupo Parlamentario Vasco propuso en el Congreso de los Diputados, a través de la enmienda número 4, la supresión del nuevo canon, al estimar que la producción de energía hidroeléctrica es de origen renovable, por lo que no genera emisiones contaminantes a la atmósfera, y su uso contribuye a la lucha contra el cambio climático. La energía hidroeléctrica presenta, además, otras importantes ventajas técnicas y medioambientales. Así, el carácter regulable de una gran parte de la producción hidráulica ayuda a la integración de otras energías renovables que dependen de un recurso variable y no predecible, como el viento y el sol. Igualmente, contribuyen a regular los caudales de nuestros ríos, garantizando un caudal mínimo ecológico y permitiendo gestionar las avenidas en caso de grandes precipitaciones. En el debate del Senado también varios grupos parlamentarios presentaron enmiendas con la finalidad de delimitar negativamente el tributo para favorecer la potenciación de energías limpias, pero ninguna de ellas fue finalmente recogida en el texto aprobado<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> No estamos ante ningún servicio de agua, además de que estos ya están cubiertos por las restantes exacciones, en concreto por el canon a la regulación y la tarifa de utilización del agua que soportan los aprovechamientos hidroeléctricos debido a las obras de regulación y otras infraestructuras ejecutadas por las Administraciones públicas. CODES CALATRAVA, ob. cit., pág. 628.

<sup>18</sup> El Grupo Parlamentario Socialista propuso la exención para los aprovechamientos hidroeléctricos en régimen especial (enmienda núm. 80), propuesta que también se formuló por el Grupo Parlamentario Catalán (enmienda núm. 183), y por el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (enmienda núm. 127). El reconocimiento de la exención para los aprovechamientos hidroeléctricos en régimen especial se ampara en su carácter de energía renovable respetuosa con el medio ambiente. Este tipo de instalaciones contribuyen de forma directa a evitar la emisión de gases

El hecho imponible, así regulado, resulta obsoleto desde el momento de su publicación a la luz de lo que debe entenderse por una configuración moderna de un tributo medioambiental, y de la jurisprudencia constitucional al respecto y de la rigidez del mismo que desemboca en una quiebra del principio «quien contamina paga», ya que exige, dicho principio, una proporcionalidad entre la reparación y el daño medioambiental efectivamente causado. Cuanto mayor sea el daño causado mayor deberá ser la reparación. Sin embargo, al no articularse ninguna exención, todas las instalaciones, con independencia de su mayor o menor incidencia en la calidad de las aguas continentales que se pretende proteger, se sujetan al gravamen de igual manera.

Y por otro lado, el hecho imponible se limita a las actividades de producción de energía eléctrica, dejando fuera otras actividades que causan un impacto muy superior en las mismas, en especial si tenemos en cuenta que la producción de energía eléctrica realiza un uso no consuntivo de las aguas, a diferencia de otras actividades como las actividades de regadío, el abastecimiento de poblaciones, acuicultura, actividades recreativas, navegación, transporte acuático, lo que da lugar a una diferencia de trato en la tributación vulnerando los principios de generalidad<sup>19</sup>, igualdad y capacidad económica. El referido canon incide directamente en las centrales hidráulicas, que pueden ver comprometida su rentabilidad al cambiarse las condiciones económicas de su explotación, lo que puede entrañar, por otra parte, una quiebra del principio de seguridad jurídica.

---

nocivos a la atmósfera y la generación de residuos. Como se defiende en la enmienda número 80, la minihidráulica, según el estudio de análisis de ciclo de vida realizado por el IDAE y cinco gobiernos autonómicos, es la tecnología de generación eléctrica menos impactante en el medio ambiente y, por ende, más sostenible. Por lo tanto, a esta tecnología se la penaliza frente a otras renovables con la incidencia de dos impuestos.

La enmienda de *Convergència i Unió* proponía, además, una reducción del canon en un 90% para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW incluidas en el régimen ordinario para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW, y para las producciones o instalaciones que debiesen incentivarse «por motivos de política energética general». Este Grupo Parlamentario mantuvo en la justificación de su enmienda que el Gobierno, al estudiar la repercusión económica de la tasa del 22% de la facturación por utilización del agua, no contabilizó el 10% sobre ese 22% de la facturación con que se gravó la utilización del agua por parte de las centrales de menos de 50 MW, por lo que su aceptación no perjudicaría el resultado económico de la medida. Además, señaló que de no aceptarse la propuesta las empresas de régimen ordinario podrán repercutir el impacto de la tasa al consumidor vía «pool», mientras que tal posibilidad será inexistente para las empresas de régimen especial, por lo que dicha tasa irá directamente contra la prima.

En la misma dirección, los Senadores Jesús Enrique Iglesias Fernández y José Manuel Mariscal Cifuentes, ambos del Grupo Parlamentario Mixto, propusieron la exención temporal por 10 años del pago para los aprovechamientos hidroeléctricos acogidos al régimen especial de energía eléctrica puestas en funcionamiento durante los últimos siete años, así como aquellos que hayan sido rehabilitados después de estar más de dos años fuera de servicio o que se construyan en los pies de presa de almacenamientos de agua destinados a otros usos como abastecimiento urbano, riego o regulación de caudales. En el mismo sentido se pronunció la enmienda número 50 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya. El Grupo Socialista del Senado (enmienda núm. 81) y el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (enmienda núm. 128) también propusieron la exención para las instalaciones de bombeo. La fundamentación en ambos casos respondía a garantizar la viabilidad de las instalaciones.

<sup>19</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), recoge que se lesiona el principio de generalidad cuando se utiliza un criterio de reparto de la carga tributaria carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra constitución consagra en el artículo 31.

El establecimiento del citado tributo incrementa considerablemente la presión fiscal de una de las fuentes de energía menos contaminantes, lo que supone indirectamente favorecer a las más contaminantes, dando lugar a una clara contradicción<sup>20</sup>.

## C) OBLIGADOS TRIBUTARIOS

El apartado 3 del artículo 112 bis del TRLA establece que «Serán contribuyentes del canon los concesionarios o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquellos». Se grava directamente a los concesionarios, esto es, a los titulares que ejercen la actividad de producción de energía, en este caso hidroeléctrica. Por el hecho de realizar la actividad de producción de energía hidroeléctrica los mismos titulares están obligados al pago de distintos tributos, a saber, el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE), el canon por la utilización del lecho del embalse y el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, y todo ello sin entrar a valorar la sujeción en la actualidad a determinados impuestos autonómicos que gravan los aprovechamientos del agua embalsada para la producción de energía eléctrica, como ocurre en Galicia y Castilla y León.

En efecto, el canon a la energía hidroeléctrica trae consigo, dentro de la propia Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, un doble gravamen para los titulares de las citadas explotaciones. Además del Impuesto general sobre la producción de energía eléctrica, 7% sobre el valor de la producción, el canon supone un gravamen adicional del 22%, lo que determina una carga fiscal total para la energía hidroeléctrica del 29% de su valor. Resulta claramente contradictorio, como venimos señalando, que una de las fuentes de energía más respetuosa con el medio ambiente, más limpia, y que colabora, además, con otras finalidades medioambientales, como la regulación de los cauces de los ríos, sufra la mayor presión fiscal de todas las fuentes de producción de energía.

<sup>20</sup> Así afirma PEÑA ALONSO, que «la creación de gravámenes sobre fuentes de energía renovables nos parece claramente contradictorio con la política internacional y nacional de fomento de las fuentes de energía renovables no contaminantes, política que es consecuencia del objetivo común internacional, también adquirido por España, de reducir la emisión de gases contaminantes a la atmósfera». En «Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 681.

No puede olvidarse que la finalidad última de los impuestos medioambientales, como recoge PEÑA ALONSO «debe ser corregir las deseconomías externas o externalidades que no son internalizadas por los causantes de las actividades contaminantes ni por el normal funcionamiento del mercado». («Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, ob. cit., pág. 849).

En este sentido, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO recoge que fue precisamente la necesidad de aprovechar de una forma más eficiente los recursos energéticos disponibles y la creciente sensibilización social por la producción medioambiental lo que impulsó el nacimiento de un régimen especial para las fuentes de energía renovables. *Vid.* «El régimen tarifario de las energías renovables», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 120.

Este incremento del 29% para la energía hidroeléctrica altera sustancialmente el equilibrio económico de este tipo de explotaciones hasta el punto de comprometer su viabilidad. No puede olvidarse el peculiar régimen jurídico de las centrales hidroeléctricas, que exigen el otorgamiento de una concesión administrativa para el uso, aprovechamiento u ocupación del dominio público hidráulico, régimen que queda alterado por el establecimiento del nuevo tributo, que, dado su elevado tipo impositivo, pone en grave riesgo la suficiencia económica de la concesión. La propia disposición transitoria primera de la ley dispone que «Las condiciones de tales concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación establecida en dicho artículo 112 bis».

En suma, la acumulación de gravámenes sobre la hidráulica, a la que deben sumarse el resto de impuestos estatales (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto Especial sobre la Electricidad<sup>21</sup>); locales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles –BICES<sup>22</sup>– e IAE) y autonómicos (sobre aprovechamientos de embalses), hay que añadir el canon de control de vertidos del artículo 113, el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua del artículo 114 y el canon por explotación de saltos de pie de presa, puede resultar contraria al principio constitucional de capacidad económica hasta el punto de poder atentar contra la no confiscatoriedad. No se trata de que el importe sea más o menos elevado, que lo es, sino que una sobreimposición tan acentuada menoscaba la fuente de riqueza de la que derivan los hechos imponibles que recaen sobre la generación hidráulica, completamente injusto para una tecnología limpia, respetuosa con el medio ambiente, rentable y eficiente.

## D) BASE IMPONIBLE Y DEUDA TRIBUTARIA

La base imponible, según afirma el apartado 4 del reiterado artículo 112 bis del TRLA, se determinará por el organismo de cuenca en función del valor económico de la energía hidroeléctrica producida, medida en barras de central, por el concesionario del aprovechamiento del dominio público hidráulico durante el periodo impositivo<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> El impuesto sobre la electricidad, aunque se trate de un impuesto de carácter indirecto y, por tanto, repercutible a los consumidores, puesto que grava la fabricación, como el resto de impuestos especiales, su ámbito objetivo está constituido por la energía eléctrica. Cfr. CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 633. En el mismo sentido *vid.* ARIAS COTERRILLO, «Puntos de conexión en el concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco para la tributación de las empresas eléctricas», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, pág. 883, donde recoge que «El impuesto sobre la electricidad surgió en 1998 como sustituto del recargo de la tarifa eléctrica para subvencionar la minería del carbón, que por instrucción de la Comisión Europea se eliminó de la tarifa eléctrica para que esta reflejara con mayor transparencia el coste real del suministro eléctrico».

<sup>22</sup> Puede consultarse al respecto, PEÑA ALONSO: «Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, ob. cit., págs. 685 a 729.

<sup>23</sup> El proyecto de reglamento recoge en los artículos 4 y 5 un criterio de determinación de la base imponible que se separa del establecido en la ley, siendo imposible determinar la misma tal como aparece regulada. Se desvincula de lo

La cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible, como hemos señalado ya, el tipo de gravamen del 22%, siendo el destino de la recaudación un 2% para el organismo de cuenca, y un 98% para el Tesoro Público<sup>24</sup>. Parece claro que siendo el organismo de cuenca el órgano competente en materia de protección medioambiental del dominio público, si realmente estuviéramos ante un canon medioambiental lo lógico hubiera sido que el destinatario de la totalidad de los ingresos fuera el organismo de cuenca.

El apartado 7 del artículo 112 bis prevé una reducción del 90%:

- Para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW.
- Para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW.
- Para aquellas producciones o instalaciones que se deban incentivar por motivos de política energética general, de conformidad con lo que reglamentariamente se determine.

Adviértase, sin embargo, de que si bien es cierto que la reducción del 90% para instalaciones iguales o inferiores a 50 MW puede considerarse un criterio de modulación para ajustar la conducta del sujeto a las afecciones producidas en cada caso, la aplicación de un tipo fijo del 22% desde la primera barra de central hasta la última destruye la modulación conseguida con la reducción del 90%. Como ya señalamos más arriba, el principio «quien contamina paga» obliga a una cierta proporcionalidad del tipo de gravamen según las afecciones negativas causadas, proporcionalidad que deriva tanto de la Directiva 2004/35, de 21 de abril, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, como de la Directiva 2000/60, de 23 de octubre, que recoge el marco general de actuación en el ámbito de la política de aguas.

En este sentido, el artículo 2 de la Directiva 2004/35 prescribe que se deben reponer o sufragar los daños *mensurables* producidos en el recurso protegido, se produzcan directamente o indirectamente. La proporcionalidad se determina por la reparación efectiva de los perjuicios producidos, ni más ni menos. La propia directiva obliga al causante del daño a sufragar los costes

---

establecido en la ley y recoge directamente que la base imponible está formada por el importe total de los derechos de cobro que figuren en las facturas de venta puestas a disposición del sujeto de la liquidación. Recoge que la base imponible se conformará por los datos oficiales que se deduzcan de la información recibida de Red Eléctrica (REE), del operador del sistema (OMI), del operador del mercado (OMIE) y del órgano liquidador. (A tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo sobre la Ordenanza de Navarra que anula el sistema de cuantificación con base en las facturaciones). Además a ello hay que añadir que esta información no está disponible ya que ni REE, ni OMIE, ni OMI, disponen de la información necesaria sobre la compra y venta de energía en los bombeos, ni dichos operadores pueden facilitar la información de facturación desglosada para cada una de las instalaciones porque no cuentan con ello.

<sup>24</sup> En palabras de CODES CALATRAVA, la exención de los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración se deduce del hecho de que el Estado no va a pagarse a sí mismo, pero esto tendría sentido si se efectuara en su totalidad a favor del organismo de cuenca, pero dado que solo el 2% de la recaudación se ingresa en la Confederación Hidrográfica, siendo el resto incorporado al Tesoro Público, el eventual sistema no se sostiene. Ob. cit. pág. 628.

ocasionados por las acciones preventivas y reparadoras adoptadas en virtud de la propia directiva (art. 8). Es necesario, por tanto, conocer y ponderar con exactitud los daños efectivamente causados para cuantificar el importe de la reparación necesaria para sufragar aquellos.

Recordemos también la Directiva 2000/60 que, al referirse a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, se remite a la realización de análisis económicos, efectuados con arreglo al anexo III de la propia normativa. De lo que se deduce la necesaria proporcionalidad entre el daño causado y la acción reparadora correspondiente, en nuestro caso el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

De acuerdo con la doctrina expuesta, en la cuantificación de los gravámenes medioambientales debe tenerse muy en cuenta la intensidad del daño producido, sin que sea suficiente una reparación generalista o tanto alzado, que es lo que ocurre con la fijación del tipo fijo del 22%. Aunque aplicado a otro sector, la intensidad o proporcionalidad, entendida como criterio de buena medida, se ha considerado recientemente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 12 de julio de 2012 [asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11, Vodafone España, SA y France Telecom España, SA (NFJ047557)] para fijar los cánones en el ámbito de las telecomunicaciones. Esta sentencia postula que un canon generalista basado en los ingresos brutos obtenidos por su explotación no es válido, ya que incrementa considerablemente el importe adeudado. El canon, se mantiene en esta sentencia, debe fijarse en función de la proporcionalidad o intensidad del uso. Este debería ser el criterio en el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

A mayor abundamiento, si el canon fuese verdaderamente medioambiental debería acoger diferentes escalones de tipos de gravamen en función de las externalidades negativas en cada uno, máxime, cuando, como ya hemos insistido, existen estudios europeos promovidos por la propia Comunidad Europea, como el proyecto ExternE (*External Costs of Energy*) y el CASES (*Cost Assessment for Sustainable Energy Systems*), que tienen como objetivo, respectivamente, definir las externalidades de la energía y determinar los costes completos de la energía. Estos estudios podrían utilizarse como referencias de unidades de medidas para buscar la proporcionalidad en el gravamen establecido, de conformidad con la doctrina del TJUE apuntada.

La calificación como tasa justifica la propuesta de medir la proporcionalidad o intensidad del gravamen en cada caso, puesto que, como es conocido, la base cuantificadora de la tasa se determina en función de la equivalencia de los costes de la prestación de servicio para el obligado tributario, equivalencia que debería determinarse con precisión en la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Solo si se demuestra tal equivalencia podría defenderse con fundamento sólido el carácter extrafiscal del tributo analizado.

## E) PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO Y LIQUIDACIÓN DEL TRIBUTO

El canon aparece regulado como un impuesto periódico, de devengo anual, y ello sin perjuicio del momento en el que se cuantifique la obligación tributaria.

El **devengo**<sup>25</sup> del canon se producirá con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión hidroeléctrica y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización. Las dudas surgen a la hora de interpretar «y será exigible en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización», ya que una interpretación literal nos llevaría a entender que los plazos deberían estar previstos en el documento que recoja la concesión lo que llevaría a una revisión de las concesiones para poder exigir el tributo. Sin embargo el proyecto de reglamento se desvincula de lo regulado en la Ley 15/2012, y opta por un procedimiento de autoliquidación, determinando que a falta de plazos de pago en la regulación de las concesiones (algo lógico ya que al ser un nuevo canon difícilmente ninguna concesión lo podría recoger) se establece un régimen de autoliquidación amparándose en el artículo 115 del TRLA. Parece claro que si bien el espíritu de la ley está pensando desde un principio en la revisión de las concesiones para poder adaptar este canon a las mismas, y aun siendo consciente de las dificultades de aplicabilidad de ello, no estableció un sistema de autoliquidación, no resulta muy congruente con la regulación reglamentaria del mismo, que parece recoger que si las concesiones regulan los plazos de pago se aplica la ley y en caso contrario el reglamento. Referente a la remisión al artículo 115 del TRLA para justificar la regulación a través del reglamento del sistema de autoliquidación, no parece apropiado teniendo en cuenta que ese artículo estaba pensado para los tributos que se incorporaron con el Real Decreto Legislativo 1/2001, anterior a la creación del canon hidroeléctrico, que no se incorpora a dicha ley hasta 2012.

La disposición transitoria primera de la ley establece que las condiciones de las concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> El proyecto de reglamento sigue sin determinar la fecha concreta del devengo, aunque parece desprenderse que es el último día del periodo impositivo.

<sup>26</sup> La razón de ser para hacer depender la exigibilidad del canon a la revisión de las concesiones parece claro que descansa en toda la regulación legal del procedimiento de autorización de cualquier concesión administrativa (arts. 65, 79 y ss. del TRLA; arts. 104, 115 y ss. Reglamento del dominio público hidráulico) donde se establece que dentro de cualquier concesión administrativa se fijará, entre otros, el importe de los cánones y tasas que se habrán de abonar. Así aparece también en la regulación del canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico. Y esto es así porque directamente este canon incide sobre las centrales hidroeléctricas, cambiando las condiciones económicas de la explotación, lo que podría entrañar una quiebra del principio de seguridad jurídica. En este sentido la disposición transitoria primera del TRLA, referente a los titulares de derechos sobre aguas públicas derivados de la Ley de 13 de junio de 1879, establece que «Quienes, conforme a la normativa anterior a la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, fueran titulares de aprovechamiento de aguas públicas en virtud de concesión administrativa o prescripción acreditada, así como de autorizaciones de ocupación o utilización del dominio público estatal, *seguirán disfrutando de sus derechos*, de acuerdo con el contenido de sus títulos administrativos y lo que la propia Ley 29/1985 establece, durante un plazo máximo de setenta y cinco años a partir de la entrada en vigor de la misma, de no fijarse en su título otro menor». Ello nos lleva a 1 de enero de 2061. Quedan (casi) cincuenta años. Lo que parece claro es que lo que se establece es una cláusula general de respeto de derechos adquiridos que resulta importantísima, habida cuenta de la antigüedad de la mayoría de las concesiones.

## F) DIFERENCIAS IMPORTANTES ENTRE EL CANON A LA GENERACIÓN HIDROELÉCTRICA Y EL CANON POR LA UTILIZACIÓN DE LOS BIENES DE DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO

De la simple lectura del artículo 112 del TRLA se deduce claramente el carácter medioambiental del canon sobre el dominio público hidráulico, algo que no sucede con el artículo 112 bis. Si bien los elementos esenciales que definen el canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico (en adelante CDPH) son propios de la figura tributaria de la tasa, no se extrae la misma conclusión si analizamos los elementos esenciales del canon hidráulico. Y ello se manifiesta en lo siguiente:

- Mientras el CDPH cumple con el principio de equivalencia de las tasas, estableciendo incluso el destino de lo recaudado. En el canon hidroeléctrico ni la ley ni el proyecto de reglamento aclaran el destino de lo recaudado, por lo que resulta difícil verificar el principio de equivalencia.
- Tampoco parece muy compatible con el principio de equivalencia y la naturaleza de las tasas el tipo de gravamen del canon hidroeléctrico el 22 % frente al tipo de gravamen del CDPH, 5 %.
- Mientras el CDPH es gestionado y recaudado por el organismo de cuenca. En el canon hidroeléctrico el mínimo porcentaje cedido al organismo de cuenca (2 %) frente al resto que pasan a engrosar la cuenta del Tesoro, dejan ver la verdadera naturaleza de este último, únicamente recaudatoria, más propia del impuesto que de la tasa.

Referente al hecho imponible mientras el CDPH no establece diferencia de trato en el sometimiento a tributación, el canon hidroeléctrico solo somete a tributación el uso hidroeléctrico, la producción de la energía eléctrica, dejando fuera de tributación los regadíos, el consumo, las actividades recreativas, no teniendo ninguna justificación en el texto legislativo, teniendo además en cuenta que la utilización del dominio público hidráulico para la producción de energía eléctrica no es consuntivo.

En lo referente a la base imponible en el CDPH la determina el órgano de cuenca, con base en el valor de mercado del terreno, el valor del dominio público o valor de los materiales. El canon hidroeléctrico mide su base imponible en función del valor económico de la energía hidroeléctrica producida, medida en barras de central. El proyecto de reglamento del canon hidroeléctrico se refiere al importe total de los derechos de cobro que figuren en las facturas de venta.

Resulta significativo que si para cubrir la financiación del coste corriente del servicio prestado a través de la utilización del dominio público hidráulico es suficiente el porcentaje del 5 % del valor de dicho aprovechamiento, nada justifica el porcentaje del 22 % en el canon hidroeléctrico, que supondría un incumplimiento del principio de equivalencia y la vulneración de los principios que constituye la figura tributaria de la tasa.

Mientras el CDPH es de liquidación, el canon hidroeléctrico tal como aparece regulado en el borrador del reglamento será de autoliquidación.

### III. VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN LA REGULACIÓN DEL CANON HIDROELÉCTRICO

#### A) LA NATURALEZA JURÍDICA DEL CANON HIDROELÉCTRICO SE ACERCA MÁS A LA FIGURA DEL IMPUESTO QUE A LA FIGURA TRIBUTARIA DE LA TASA. RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO ILEGAL

El concepto de tasa se relaciona con la financiación del coste corriente del servicio, en el sentido de que la consideración del indicado coste repercute sobre el régimen jurídico de la tasa, de manera singular en lo concerniente a la determinación de su cuantía, es lo que se conoce con el nombre de «principio de equivalencia». En este sentido, la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP) recoge que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (art. 7 LTPP). Un análisis del mismo hace concluir que no se justifica de ninguna de las maneras que el coste del servicio pueda alcanzar el 22% de la energía producida<sup>27</sup>. A mayor abundamiento se desprende del texto de la ley que el objeto principal de la recaudación del mismo es financiar el déficit tarifario, lo que da lugar a un régimen de ayudas de Estado ilegal, puesto que la creación de un tributo que afecta a unos operadores y cuya finalidad es la creación de un instrumento de financiación del déficit de tarifa, puede dar lugar a considerar dichos fondos como estatales, y, en consecuencia, a formar parte tales fondos de un régimen de ayudas no notificado<sup>28</sup>.

Hay que añadir un dato más, cual es la falta de realización de análisis económico de dicha tasa, algo fundamental a la hora de su aprobación para poder dar cumplimiento al principio de equivalencia de las tasas.

Así el Informe de febrero de 2014 de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario afirma textualmente en lo referente al canon que «sus elementos esenciales delatan, un impuesto sobre la cifra de negocio de las centrales hidroeléctricas, que se acumula al IVPEE (...), más bien estamos ante una nueva medida para reducir el déficit tarifario que ante una tributación

<sup>27</sup> Las tasas sobre el dominio público hidráulico tienen como finalidad principal el sostenimiento de las confederaciones hidrográficas.

<sup>28</sup> La abogada general del TJUE, Sra. Juliane Kokott, en el párrafo 80 de sus conclusiones presentadas el 26 de mayo de 2011 en el asunto C-275/10 (Residex Capital IV CV): «Es bien sabido que también una empresa puede invocar ante los órganos jurisdiccionales que una prestación dineraria que se le ha reclamado es incompatible con el Derecho de la competencia», reflexión esta que en las notas a sus conclusiones (nota 55) se desarrollaba en los siguientes términos: «Esto sucede, en particular, cuando una exacción parafiscal es parte integrante de un régimen de ayudas de Estado incompatible con el Derecho de la Unión. Véanse las sentencias van Calster (citada en la nota 10), en particular los apartados 54 y 65, de 7 de septiembre de 2006, Laboratoires Boiron (C-526/04, Rec. p. 17529), en particular el apartado 40, y de 22 de diciembre de 2008, Régie Networks (C-333/07, Rec. p. I-10807). También en un litigio entre particulares una parte contratante puede alegar que una prestación pactada incumpliría las disposiciones del Derecho europeo de la competencia: véase la sentencia de 20 de septiembre de 2001, Courage y Crehan (C-453/99, Rec. p. I-6297), en particular el apartado».

destinada a preservar el dominio público hidráulico». Llega a afirmar el informe que podíamos estar ante un impuesto.

Por su parte el artículo 13.1 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril, relativa al fomento de energías renovables, en su artículo 13.1 e) establece que «las tasas administrativas sean transparentes y proporcionales a los costes».

## B) EL CANON HIDROELÉCTRICO CARECE DE FINALIDAD EXTRAFISCAL. QUIEBRA DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PRINCIPIO DE GENERALIDAD, PRINCIPIO DE IGUALDAD<sup>29</sup>

Pese a las afirmaciones contenidas en el preámbulo de la Ley 15/2012 respecto de su carácter extrafiscal, el canon tiene un carácter puramente contributivo y ha sido aprobado con el objetivo de allegar nuevos recursos económicos para que el Estado pueda hacer frente a los problemas derivados del «déficit de tarifa» con independencia de cualquier finalidad de protección o mejora del medio ambiente.

<sup>29</sup> Referente al proyecto de reglamento aún en trámite, por el que se aprobará el reglamento de desarrollo del artículo 112 bis del TRLA, por el que se establece el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intercomunitarias, vulnera el principio de legalidad tributaria ya que se extralimita más allá de sus funciones y limita la competencia en el mercado eléctrico, produciendo una diferencia de trato en el sometimiento a tributación y posible vulneración del principio de legalidad tributaria, generalidad, de igualdad, capacidad económica y seguridad jurídica. Lo primero que llama la atención del proyecto es el título del mismo, distinto del inicial, donde se ha añadido la expresión «demarcaciones intercomunitarias», ello para cumplir con el mandato del artículo 149.1.22 de la CE, que atribuye al Estado competencia sobre legislación de ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando discurren por más de una comunidad autónoma. Sin embargo suscita dudas de legalidad la expresión «demarcaciones intercomunitarias», ya que dicha precisión no viene establecida por el TRLA, vulnerando así el principio de legalidad.

En este sentido se pronuncian varios informes que acompañan al borrador de real decreto, así el Informe del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, de fecha 17 de julio de 2014, página 5, recoge que «atendiendo al principio de legalidad tributaria, suscita dudas el fundamento legal de la diferenciación que hace el artículo 1 del proyecto cuando especifica que el canon será de aplicación en las cuencas intercomunitarias, precisión que el TRLA no recoge». En el mismo sentido el Informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de fecha 14 de julio de 2014 (pág. 4), establece que: «resulta dudoso el respeto al principio de legalidad tributaria cuando el artículo 1 del proyecto especifica que el canon será de aplicación en las cuencas intercomunitarias, precisión que no recoge el TRLA».

Es de dudosa legalidad el artículo 2 del borrador ya que únicamente hace referencia a los concesionarios como contribuyentes, mientras que el apartado 3 del artículo 29 de la Ley 15/2012, se refiere a concesionarios y, en su caso, quienes se subroguen en aquellos.

Consecuencia de lo anterior, se limita la competencia en el mercado, ya que la aplicación de este real decreto será exclusivamente para las concesiones de aprovechamiento hidroeléctrico privadas (la Ley 15/2012 exime a los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración) que tomen sus aguas en el ámbito de las demarcaciones hidrográficas intercomunitarias (competencia estatal y gestionadas por la confederación) estando excluidas las cuencas internas (competencia de las comunidades autónomas) lo que lleva a que un 7,2 de la potencia instalada en España no estará sometida a gravamen.

El canon no cumple con la doctrina del Tribunal Constitucional referente a los tributos medioambientales [STC 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077)], la finalidad medioambiental no aparece reflejada en la estructura del impuesto, no se plasma en su hecho imponible, ni en ninguno de los elementos estructurales del mismo, ni en las exenciones, ni existen reducciones a la base imponible ni deducciones a la cuota, no se adecua a fines medioambientales, lo que supone la quiebra del principio de «quien contamina paga». No existe ninguna proporcionalidad entre el daño medioambiental efectivamente causado y la reparación del mismo.

Derivado de la ausencia de carácter extrafiscal, se infringen el **principio de capacidad económica**, en cuanto que la carga impositiva establecida queda desvinculada de la capacidad contaminante, pues se establece de forma automática un grado de afección al medio ambiente en total desconexión con la carga contaminante de las actividades gravadas.

Se produce también una quiebra de los **principios de generalidad e igualdad**, ya que se grava solo una fuente de energía que además resulta ser la más respetuosa con el medio ambiente, siendo además no consuntiva, cual es la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, dejando fuera de tributación el abastecimiento de poblaciones, actividades de riego, acuicultura, actividades recreativas, navegación, transporte acuático, no apareciendo ninguna justificación de dicha diferencia de trato en el texto legislativo, ni la concreción de la afección

---

Así lo reconocen varios informes que forman parte del expediente del borrador del reglamento. El Informe del Ministerio de Economía y Competitividad (pág. 3) reconoce la limitación de la capacidad de los agentes productores para competir entre sí ya que existen instalaciones que no van a estar sometidas a gravamen y, por tanto, con una energía más barata. La misma memoria de análisis de impacto normativo que acompaña al borrador establece que genera impacto sobre la competencia del mercado eléctrico (pág. 4), y reconoce que es evidente que tal ámbito de aplicación crea una barrera entre los productores de la misma tecnología, generando además una desigualdad entre productores del mismo tipo de energía.

Tampoco resulta lógico en aras al principio de igualdad no someter a tributación los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración, lo que denota una vez más lo alejado que está de una configuración medioambiental. Estamos ante una discriminación por motivo de titularidad de las instalaciones, que no es asumible en un ámbito como el de la generación eléctrica, que de acuerdo con las Directivas de la Unión Europea es una actividad liberalizada, que funciona en régimen de competencia. Ello supondría una ventaja competitiva de un aprovechamiento hidroeléctrico público frente a otro exactamente igual de una empresa privada únicamente por motivo de titularidad. Ello es inasumible en una actividad como la generación eléctrica que si por un lado se retribuye con criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios que incentivan la mejora de la eficacia de la gestión y la eficiencia económica y técnica, no puede ser gravada por otro lado con criterios discriminatorios en función de la titularidad, distorsionando la competencia. (Únicamente sería posible que el porcentaje del 2% del canon que tendrá la consideración de ingreso del organismo de cuenca, no fuera soportado por aquellos aprovechamientos que son de titularidad del propio organismo de cuenca). Ello es especialmente relevante además porque el importe recaudado por este canon se destina a financiar los costes del sistema eléctrico.

El canon hidroeléctrico solo somete a tributación el uso hidroeléctrico (art. 1 del proyecto de reglamento), la producción de la energía eléctrica, dejando fuera de tributación el abastecimiento de poblaciones, actividades de riego, acuicultura, las actividades recreativas, navegación, transporte acuático, no apareciendo ninguna justificación de dicha diferencia de trato en el texto legislativo, tal vez por la dificultad de poder justificar que solo se someta a tributación el uso hidroeléctrico en la producción de energía en barras de central, teniendo además en cuenta que la utilización del dominio público hidráulico en este tipo de producción de energía no es consuntivo [STC 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808)].

negativa que produce en el aprovechamiento de las aguas continentales la generación de electricidad, quebrando de una manera rotunda el **principio de generalidad** (art. 31.1 CE y art. 3.1 LGT). La consecuencia inmediata es la quiebra también del **principio de igualdad**, en el sentido tributario de este principio «tratar igual a los iguales», para evitar privilegios [STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), entre otras], solo admitido en fines de interés general, contando con una justificación razonable y proporcionada a su fin, algo que no se aprecia en toda la regulación legal de este canon.

Dentro de la vulneración del **principio de igualdad** y del carácter discriminatorio del canon, cabe citar la única exención que establece el canon hidroeléctrico, exención a favor de la Administración competente de la gestión del dominio público hidráulico, ya que debido al mínimo porcentaje de la recaudación que se destina al organismo de cuenca (2%), se deduce del hecho de que el Estado no va a pagarse a sí mismo, como ya hemos afirmado. Lo que denota una vez más lo alejado que está de una configuración medioambiental. Estamos ante una **discriminación por motivo de titularidad de las instalaciones**, que no es asumible en un ámbito como el de la generación eléctrica, que de acuerdo con las Directivas de la Unión Europea es una actividad liberalizada, que funciona en régimen de competencia. Ello supondría una ventaja competitiva de un aprovechamiento hidroeléctrico público frente a otro exactamente igual de una empresa privada únicamente por motivo de titularidad. Ello es inasumible en una actividad como la generación eléctrica que si por un lado se retribuye con criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios que incentivan la mejora de la eficacia de la gestión y la eficiencia económica y técnica, no puede ser gravada por otro lado con criterios discriminatorios en función de la titularidad, distorsionando la competencia. (Únicamente sería posible que el porcentaje del 2% del canon, que tendrá la consideración de ingreso del organismo de cuenca, no fuera soportado por aquellos aprovechamientos que son de titularidad del propio organismo de cuenca). Ello es especialmente relevante además porque el importe recaudado por este canon se destina a financiar los costes del sistema eléctrico.

### C) QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

La Ley 15/2012, como ya hemos recogido, establece un doble gravamen para la producción de energía hidroeléctrica, el IVPEE (7%) y el canon (22%), lo que resulta claramente contradictorio con una fuente de energía como esta, limpia y respetuosa con el medio ambiente, unido al resto de tributos que gravan a los titulares de centrales hidroeléctricas, como el IAE, el IVPEE, canon por utilización de aguas continentales, canon por utilización del lecho, impuestos medioambientales sobre el aprovechamiento del agua embalsada, IBI, Impuesto sobre Sociedades, IEE, canon de control de vertidos, canon de regulación y tarifa de utilización del agua, canon por explotación de saltos de pie de presa, pone de manifiesto la desproporción del gravamen en relación con el coste de la gestión del agua en España, produciéndose una vulneración del principio de capacidad económica hasta el punto de atentar contra el principio de no confiscatoriedad<sup>30</sup>, ya que da lugar a

<sup>30</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), señaló que: «la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible (...) so pretexto del deber

una sobreimposición, cuya consecuencia inmediata puede ser un grave desequilibrio económico-financiero de la concesión.

Señala CODES CALATRAVA que la no confiscatoriedad se predica del sistema tributario en su conjunto, «por ejemplo, si el nuevo canon hidroeléctrico fuera el único tributo que recayera sobre las centrales hidroeléctricas, su elevado tipo impositivo, 22 %, no supondría una quiebra del principio de no confiscatoriedad. La vulneración se produce por la acumulación de gravámenes sobre esta tecnología»<sup>31</sup>.

## D) QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

De los preceptos dedicados por nuestra Constitución al principio de seguridad jurídica (fundamentalmente arts. 9 y 103.1), y la jurisprudencia constitucional elaborada a partir de ellos, se desprenden las dos ideas básicas que, al margen de la vinculación esencial existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dan contenido a este último. Nos referimos a las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad, jugando en ambos casos un papel esencial, el respeto al principio de jerarquía normativa, también recogido expresa y diferenciadamente en el artículo 9.3 de la CE<sup>32</sup>.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 1998, FJ 6, establece que: «El Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 señaló que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, por lo que no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica legislativa en el proceso de elaboración de las mismas».

La seguridad jurídica, el vulgar «saber a qué atenerse», a qué aspira todo ciudadano en un Estado social de Derecho, según doctrina constante del Tribunal Constitucional, es suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio.

---

de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio. Es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 31.1 de la Constitución (...)). La Audiencia Nacional en Sentencia de 6 de octubre de 2000 (NFJ056395) señala que la no confiscatoriedad «ha de examinarse en cada caso por referencia a la capacidad económica sobre la que se proyecta el impuesto, los fines perseguidos y el alcance de la exacción». El Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de octubre de 2000 (NFJ056394) precisa que la confiscatoriedad requiere que «la prueba demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no tan solo que el importe resulte elevado».

<sup>31</sup> Vid. CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 641.

<sup>32</sup> Vid., en este sentido, PÉREZ ROYO: *Manual de derecho financiero y tributario*, Civitas, 2013, págs. 33 y ss.

Y aunque resulta claro que no puede erigirse en un valor absoluto, pues ello significaría la congelación del ordenamiento jurídico existente en un momento dado, ni debe entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, es igualmente evidente que el principio de seguridad jurídica tiene que proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a los cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, y a lo recogido en la norma.

La regulación normativa ha de expresarse de tal manera que la definición de los supuestos de hecho comprenda un ámbito de la realidad normada lo más amplio posible, de forma que se aminoren las lagunas. El Tribunal Constitucional ha insistido en que las normas jurídicas han de construirse sobre «un mandato cierto, publicado y preciso» (STC 65/1987, de 21 de mayo, FJ 18), debiendo estar «claramente formuladas» (STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 6). Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones.

Dicho cuanto antecede parece claro que existe una vulneración del principio de seguridad jurídica en la regulación del canon, con pretendido espíritu medioambiental en su preámbulo, pero cuya finalidad, tras analizar su articulado, es únicamente recaudatoria, teniendo en cuenta además la prevalencia de la regulación normativa de los elementos esenciales frente a lo pretendido en el preámbulo, daría lugar a falta de certeza, vulnerando la seguridad jurídica del contribuyente. Pero a mayor abundamiento, tras la lectura de los elementos esenciales algunos quedan sin determinar, entre ellos el periodo impositivo y la fecha del devengo del mismo. Parece evidente también que, si en este tributo, aunque el legislador en el preámbulo hable de tributos ambientales, protección del medio ambiente, etc., la realidad de su regulación manifiesta que su fundamento es únicamente recaudatorio, lo que resulta que difícilmente el ciudadano puede adaptar su conducta a la protección medioambiental, más que nada porque la misma legislación no establece los mecanismos para ello.

## E) DOBLE IMPOSICIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE), IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE) E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD (IEE)

Si bien es cierto que el Tribunal Constitucional solo se ha pronunciado en materia de impuestos, y no de tasas en los supuestos de doble imposición, parece claro que tras este concepto de tasa medioambiental lo que subyace es un impuesto con fines exclusivamente recaudatorios.

Así lo recoge el informe de la comisión para la propuesta de reforma del sistema tributario (febrero 2014) cuando afirma que la Ley 15/2012 establece que la regulación de esta nueva tasa irá destinada a la protección del dominio público hidráulico. Esa afirmación parece desmentirse en el artículo 112 bis.8, según el cual el 2% del canon recaudado será considerado ingreso del organismo de cuenca y el 98% restante será ingresado en el Tesoro público por el organismo recaudador.

El mecanismo de cuantificación del canon no guarda ninguna relación con el daño causado al dominio público hidráulico. Se recoge que la base imponible se determinará por el organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida medida en barras de central. El informe recoge textualmente que «**sus elementos esenciales delatan, un impuesto sobre la cifra de negocio de las centrales hidroeléctricas, que se acumula al IVPEE (...), más bien estamos ante una nueva medida para reducir el déficit tarifario que ante una tributación destinada a preservar el dominio público hidráulico**». Llega a afirmar el informe que podíamos estar ante un impuesto, y que de ser necesario someter la producción de energía por centrales hidroeléctricas, este debería ser el genérico canon previsto en el artículo 112 de la Ley de Aguas, además teniendo ambos la misma base imponible, no parece tener ninguna justificación la diferencia en los tipos impositivos, y mucho menos, el importe de la suma recaudada por el organismo de cuenca, que debería ser íntegramente para el mismo organismo de cuenca. Afirma que «parece más coherente la supresión de este tributo que debería compensarse con un incremento del impuesto sobre la electricidad» (**propuesta núm. 90**).

El canon recae directamente sobre los productores de energía eléctrica, productores que en esa misma condición satisfacen el IAE y el IEE.

En efecto, el artículo 78 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, establece que el IAE es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades empresariales. El artículo 79 del mismo texto legal añade que se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial «cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». A su vez, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, engloba en el grupo 151 los diferentes epígrafes de las diversas actividades de producción de energía<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> En relación con esta duplicidad traigamos a colación el voto particular formulado por el magistrado Manuel Aragón Reyes en la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/2006, de 13 de junio de 2006 (NFJ022731), que estimó la cuestión de inconstitucional planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura con relación a la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidían sobre el medio ambiente. Este magistrado, que se mostró con el sentido del fallo, disintió de los argumentos en que se fundaba, al considerar que, si bien el Impuesto extremeño cuestionado se configuraba como un tributo sobre la titularidad de las instalaciones, lo que realmente venía a gravar era la actividad de producción y transporte de energía, por lo que era difícil sustentar la inconstitucionalidad en el hecho de una doble tributación respecto al IBI, sino que más bien debía fundamentarse en la coincidencia con el IAE. El Impuesto extremeño lo que venía a gravar, en definitiva, argumenta el magistrado, es una actividad ya sometida a tributación por el IAE. En el voto particular se lee que, aunque ninguna de las partes han alegado la duplicidad con el IAE, era posible fundamentar la inconstitucionalidad en la duplicidad al amparo del artículo 39.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor este órgano jurisdiccional «podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso».

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012, de 31 de octubre de 2012 (NCJ057491), ha declarado la inconstitucionalidad de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 22 de julio, del Impuesto sobre

No puede desconocerse que el ejercicio de la actividad de producción de energía eléctrica integra el hecho imponible del IAE. La producción y transporte de energía eléctrica constituyen, como ya hemos señalado, el grupo 151 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción de dicho tributo, lo que pone sobre la mesa no solo la identidad de materias sino también de hechos imponibles (epígrafe 151.1. Producción de energía hidroeléctrica; epígrafe 151.2. Producción de energía termoeléctrica convencional; epígrafe 151.3. Producción de energía nuclear; epígrafe 151.4. Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.).

Por lo que atañe al Impuesto sobre la Electricidad<sup>34</sup>, regulado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, y desarrollado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, su ámbito objetivo lo conforma, como dispone el artículo 64 de la Ley 38/1992, «la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716». Constituye su hecho imponible la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria de energía eléctrica, de acuerdo con las definiciones específicas que se recogen en el citado artículo 64, y que se refieren a los conceptos de producción de energía eléctrica, fábrica y depósito fiscal. El impuesto se exige en todo el territorio español, incluyendo las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Por lo que concierne a la fabricación, si bien el citado artículo 64 se remite con carácter general al concepto establecido en el apartado 10 del artículo 4 de la misma Ley 38/1992, debe centrarse en la producción de energía eléctrica, excluyendo de tal concepto la obtención de energía eléctrica por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 1.000 kilovatios. La exclusión, que afecta tanto a la producción en régimen ordinario como en régimen especial (cogeneración de calor y electricidad, energías renovables, utilización como energías primarias de biocarburantes, etc.), se justifica en la finalidad de gravar la producción comercial.

A los efectos del impuesto, tienen la consideración de fábricas las instalaciones de producción de energía eléctrica, que de acuerdo con la normativa reguladora (Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, modificada por la Ley 17/2007, de 4 de julio), estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial, y cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo la «producción de energía eléctrica».

---

determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, precisamente por su duplicidad con el IAE respecto a los hechos imponibles de producción termonuclear de energía eléctrica y de almacenamiento de residuos radiactivos.

En relación con el primer hecho imponible, considera el Tribunal Constitucional, que uno y otro tributo (el Impuesto autonómico y el IAE) gravan el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la de producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares, y lo hacen en la persona del titular de la actividad en función de la energía producida (kilovatio/hora) o estimada (kilovatio/potencia). La estructura de esta modalidad del Impuesto castellano-manchego es coincidente con la del tributo local, «sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente».

<sup>34</sup> Vid. DE MIGUEL CANUTO: *El impuesto sobre la electricidad*, Thomson Aranzadi, 2007.

La delimitación del hecho imponible se completa con los supuestos de exención, que se recogen en el artículo 64 quinquies de la Ley 38/1992, precepto que, después de remitirse con carácter general a los supuestos de exención generales para todos los impuestos especiales de fabricación, letras a), b), c) y d) del apartado I del artículo 9, consagra dos específicos para el Impuesto sobre la Electricidad:

- La fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones. Se trata, por tanto, de un supuesto de autoconsumo, lo que ratifica que se pretende gravar exclusivamente la producción de energía eléctrica con carácter comercial.
- La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transportes y distribución de energía eléctrica.

A los dos supuestos anteriores hay que sumar una tercera exención, prevista en el apartado 4 del artículo 64 sexies de la Ley 38/1992, que se refiere al envío de energía eléctrica a otros Estados miembros de la Unión Europea, supuesto que se incardina dentro del régimen especial de este impuesto en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica.

En lo referente al IVPEE constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico. Así pues, se centra en la producción e incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica.

En todo caso, pues, el canon a la generación de la energía eléctrica recae directamente sobre los mismos sujetos que estos impuestos, los productores de energía eléctrica, lo que plantea la doble tributación, y, por consiguiente, la posible vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

#### IV. VULNERACIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN LA REGULACIÓN DEL CANON HIDROELÉCTRICO

La discriminación en el tratamiento de las externalidades es significativa en el canon hidroeléctrico considerando además que España actualmente no mantiene una política de precio del agua que refleje el valor económico de su uso, por lo que se está perjudicando a la producción hidroeléctrica, que realiza un uso no consuntivo del agua, y favoreciendo a usos consuntivos tradicionales como la agricultura, cuando los estudios internacionales apuntan hacia el mayor valor del primero.

En el estudio titulado «Externalidades y resolución de conflictos en el agua en Chile. ¿Manejo integral de cuencas o más mercado para la provisión de caudales ecológicos y la asignación del agua entre usos agrícolas y de generación de energía hidroeléctrica?» (2011) se señala que:

«Una cantidad importante de externalidades surgen a partir de la extracción, la contaminación que generan la extracción, almacenamiento, uso, distribución y eliminación de aguas. Una externalidad consiste en un efecto negativo o positivo sobre un tercero y que no es internalizado por quien lo genera. Por ejemplo, la contaminación que generan la agricultura, la industria y los usos municipales reduce la calidad del agua. En cambio los embalses al reducir los riesgos de inundaciones y al incorporar sitios recreativos incorporan externalidades positivas. (...)

En la medida en que el agua se ha ido haciendo más escasa se han agudizado los conflictos entre usos alternativos. Esa es la situación de algunos casos donde el agua es demandada simultáneamente para la agricultura y la generación de energía hidroeléctrica. El conflicto entre esos usos alternativos se origina por la existencia aguas arriba de agricultores con derechos consuntivos y de hidroeléctricas aguas abajo con derechos no consuntivos y, por tanto, las decisiones de extracción de agua de los agricultores tienen efectos en la capacidad de generación eléctrica. (...)

La literatura sobre conflictos en el uso de agua para irrigación y generación de energía hidroeléctrica es extensa. (...)

En general, esos estudios analizan el impacto en la agricultura de transferir agua hacia la producción de energía **y concluyen que el valor marginal del agua es mayor en la generación de energía eléctrica que la agricultura, y que por tanto esa reasignación del agua tiene el potencial de generar ganancias de bienestar especialmente en los años que los flujos de agua disponibles son menores. Ello ha motivado una serie de investigaciones en el estudio y propagación de mecanismos para reasignar el agua desde la agricultura hasta la generación de energía hidroeléctrica, especialmente en los años más secos».**

En contra de esta recomendación mayoritaria, España decide ahora introducir un gravamen sustancial sobre la producción de energía hidroeléctrica que penaliza dicho uso frente a cualquier otro uso, consuntivo o no consuntivo.

Precisamente por ello no solo carece de justificación la imposición de un tributo «ambiental» sobre la producción hidroeléctrica, sino que además, al optar por imponer a dichos productores un gravamen cuya finalidad oculta parece ser la de establecer un mecanismo de financiación del déficit de tarifa, el legislador español está yendo expresamente contra los principios que inspiran la política europea en materia energética y ambiental (esos mismos principios generales que se invocan en el primer apartado de la exposición de motivos de la ley).

En este sentido, ténganse en cuenta, por ejemplo, las Comunicaciones de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 26 de enero de 2011, COM (2011) 21 «Una Europa que utilice eficazmente los recursos. Iniciativa emblemática con arreglo a la Estrategia Europa 2020» y de 8 de marzo de 2011 COM (2011) 112 final «Hoja de ruta hacia una economía hipocarbónica competitiva en 2050» en cuya página 6 se afirma expresamente que «la electricidad desempeñará un papel fun-

damental en la economía hipocarbónica»<sup>35</sup> uno de cuyos objetivos es la «reducción de la factura energética de Europa y de su dependencia respecto a las importaciones de combustibles fósiles.

Alguna de las indicaciones contenidas en estas comunicaciones muestra cuáles son las orientaciones de la política energética y ambiental de la Unión Europea en el presente momento con las que «pretende alinearse» la Ley 15/2012:

**«La transición hacia una economía hipocarbónica competitiva supone que la UE debe prepararse para reducir sus emisiones internas un 80 % de aquí a 2050 respecto a 1990.** La Comisión ha realizado un análisis exhaustivo mediante el establecimiento de modelos con varias hipótesis posibles en las que se indica el modo de conseguirlo, como se describe en el recuadro que figura a continuación.»

(...)

*Un sector eléctrico seguro, competitivo y totalmente descarbonizado* (pág. 6)

La electricidad desempeñará un papel fundamental en la economía hipocarbónica. El análisis indica que es posible eliminar prácticamente todas las emisiones de CO<sub>2</sub> de aquí a 2050 y sustituir parcialmente los combustibles fósiles en el transporte y la calefacción. Aunque la electricidad se utilizará cada vez más en esos dos sectores, el consumo eléctrico global debería seguir aumentando de acuerdo con las tasas de crecimiento históricas, gracias a las mejoras constantes en materia de eficiencia

(...)

Para que el sector de la electricidad contribuya *plenamente a la reducción de emisiones, puede justificarse asimismo el recurso a otros instrumentos, como la fiscalidad de la energía* y el apoyo tecnológico.

(...)

Aparte de su beneficio principal –la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero–, la transición hacia una economía hipocarbónica aportará un buen número de ventajas esenciales en otros ámbitos. (Pág. 12).

**Reducción de la factura energética de Europa y de su dependencia respecto a las importaciones de combustibles fósiles.**

Se estima que la eficiencia energética y la transición hacia fuentes de energía hipocarbónicas y producidas en el ámbito interno reducirán los costes medios del combustible de la UE por un valor de entre 175.000 y 320.000 millones de euros anuales en el conjunto del periodo de cuarenta años considerado.

<sup>35</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0112:FIN:ES:PDF>

Si el resto del mundo no adoptara medidas coordinadas, la actuación de la UE, con todo, aportaría la gran ventaja de proteger la economía frente al alza de los precios de los combustibles fósiles».

De hecho, no es este un objetivo exclusivo de la Unión Europea puesto que, tal y como se apunta en el informe de la IAEA «Climate change and nuclear power 2012» (págs. 3 y 4):

«Significant decarbonization of the global energy system is essential if the goal of meeting global energy aspirations is to be reconciled with that of reducing greenhouse gas (GHG) emissions in order to limit global temperatures»

**«nuclear power, together with hydropower and wind based electricity, is one of the lowest emitters of GHGs in terms of g CO<sub>2</sub>-eq. per unit of electricity generated».**

Como puede verse, no es posible identificar unos supuestos efectos negativos en relación con el canon hidráulico, por ser la tecnología de generación eléctrica más respetuosa con el medio ambiente.

#### A) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/28/CE, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, DE 23 DE ABRIL DE 2009, RELATIVA AL FOMENTO DEL USO DE ENERGÍA PROCEDENTE DE FUENTES RENOVABLES

El artículo 13.1 de la Directiva 2009/28, establece que los Estados miembros velarán por que las normas nacionales relativas a los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias que se aplican a las instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución para la producción de electricidad, calor o frío a partir de fuentes de energía renovables, y al proceso de transformación de la biomasa en biocarburantes u otros productos energéticos, sean proporcionadas y necesarias. Y en particular, recoge que los Estados miembros adoptarán las medidas apropiadas para garantizar que las tasas administrativas pagadas por los consumidores, los planificadores, los arquitectos, los constructores y los instaladores y proveedores de equipos y sistemas sean transparentes y proporcionales a los costes.

Interesa citar aquí, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012 (NFJ049170), en relación con el principio de proporcionalidad de la tasa (recogido tanto en la Directiva 2002/20/CE como en la Directiva 2009/28/CE) que recoge que «un canon no responde a los requisitos de justificación objetiva, proporcionalidad y no discriminación, ni a la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos de que se trate, si se basa en los ingresos o en la cuota de mercado de una empresa, o en otros parámetros que no guardan relación alguna con la disponibilidad del acceso a un recurso escaso, resultante del uso efectivo que haga dicha empresa de ese recurso (...), lo que impide aceptar que para la medición del valor de la utilidad se pueda tener en cuenta el volumen de ingresos que cada empresa operadora puede facturar por las llamadas efectuadas (...)».

La Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 12 de julio de 2012 (NFJ047557), ya citada (Vodafone España) ha señalado que tanto la Directiva 97/13/EC como la Directiva 2002/21/EC (que deroga la anterior y que regula el marco común de los servicios de telecomunicaciones) limitan la potestad tributaria de los Estados en lo que compete al gravamen de estas actividades. Así, en el caso concreto de la tasa por utilización o aprovechamiento del dominio público, solo se puede gravar a la empresa que instala las redes, pero no a otras empresas usuarias de las mismas.

En conclusión, la directiva establece que cualquier carga tributaria impuesta a las renovables tiene que ser proporcionada, ergo adecuada a sus costes, y por tanto el canon hidroeléctrico no lo es, ya que penaliza la rentabilidad de las centrales hidroeléctricas y no cumplen con el principio de proporcionalidad.

Estamos ante un canon que condiciona el proceso de autorización de las instalaciones hidroeléctricas y que desincentiva la explotación de una fuente renovable no emisora mediante una carga excesiva y no proporcional.

## B) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2000/60/CE, DE 23 DE OCTUBRE, SOBRE EL MARCO COMUNITARIO DE POLÍTICA DE AGUAS

El artículo 9.1 obliga a los Estados miembros a tener en cuenta «el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos», pero impone a aquellos determinados límites:

- De una parte, en el ámbito procedimental, la directiva exige que las decisiones al respecto de los Estados miembros se adopten «a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al Anexo III» (art. 9.1 –confirmándose el carácter «necesario» de dicho análisis económico por el Considerando 38 de la directiva–), de forma que puede entenderse que la creación del canon ha de ir necesariamente precedida de tal análisis económico.
- Por otra parte, en el ámbito sustantivo, el propio artículo 9.1 de la directiva dispone que los Estados miembros deben garantizar, a más tardar en 2010, «una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industrias, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga». Es cierto que el último párrafo del mismo artículo 9.1 permite a los Estados miembros tener en cuenta «los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación» y, asimismo, y conforme al apartado 4 del mismo artículo 9, los Estados miembros no incumplirán la directiva si deciden «no aplicar, de acuerdo con prácticas establecidas», el aludido principio de recuperación de costes «para una determinada actividad de uso de agua». Sin embargo, teniendo en cuenta que en virtud del An-

teproyecto se grava solo a uno de los usos de las aguas continentales –el destinado a la producción de energía eléctrica–, con exclusión de los restantes, y asimismo que dicho uso no tiene efectos contaminantes, podría cuestionarse la compatibilidad del canon con las previsiones mencionadas.

- Por su parte el artículo 5 de la directiva establece que se lleven a cabo análisis de las características de la demarcación y del uso del agua, así como estudios de las repercusiones de la actividad humana en dichas aguas, para la valoración de las concretas afecciones medioambientales que puedan causarse con las actividades que tienen incidencia sobre el agua.

Pues bien, el canon hidroeléctrico no responde a ninguna de las exigencias manifestadas anteriormente, ni vela por proteger los supuestos daños medioambientales, ni determina cuáles son esos daños medioambientales, y solo grava uno de los usos de las aguas continentales, la producción de energía eléctrica, excluyendo todos los demás.

### C) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2003/96/CE, DE IMPOSICIÓN ENERGÉTICA

La Comisión Europea ha presentado una propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2003/96/CE, cuyo objetivo es incentivar la utilización de determinados productos energéticos considerados más limpios. La propuesta señala que «se pretende evitar que la variedad de políticas nacionales cree obstáculos y distorsiones en el mercado interior y a su vez dar respuesta a las ambiciones de las políticas de la Unión en materia de energía y cambio climático». El vehículo elegido es la imposición sobre el consumo, de manera que se lancen a los consumidores las señales sobre las fuentes de energía más eficientes.

El canon hidroeléctrico no parece muy compatible con estos principios, ya que responde a una finalidad estrictamente presupuestaria.

### D) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2002/19/CE, RELATIVA A LA AUTORIZACIÓN DE REDES Y SERVICIOS DE COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS (DIRECTIVA AUTORIZACIÓN)

El artículo 13 regula los cánones por derechos de uso y derechos a la instalación de recursos y establece que los Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, que reflejen la necesidad de garantizar el uso óptimo de estos recursos. Los Estados miembros garantizarán que estos cánones no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la Directiva 2002/21/CE (Directiva marco).

E) VULNERACIÓN DEL ARTÍCULO 191.2 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA (PRINCIPIO DE QUE QUIEN CONTAMINA PAGA Y RESTOS DE PRINCIPIOS ORIENTADORES DE LA POLÍTICA AMBIENTAL EUROPEA). DIRECTIVA 2004/35/CE, DE 21 DE ABRIL, SOBRE RESPONSABILIDAD MEDIOAMBIENTAL EN RELACIÓN CON LA PREVENCIÓN Y REPARACIÓN DE DAÑOS MEDIOAMBIENTALES

Tanto el tratado como la directiva establecen que:

- Debe ser el operador que cause el daño medioambiental el que sufrague el coste de las medidas preventivas o reparadoras necesarias.
- Tiene que existir un vínculo entre el daño y la contaminación, identificado.
- El objetivo es inducir a los operadores a adoptar medias y desarrollar prácticas para minimizar los riesgos<sup>36</sup>.
- No se puede exigir compensación de daños que deriven de actos fuera del control del operador.

Resulta más que evidente que la decisión del legislador español a la hora de crear el canon hidroeléctrico es contraria a todos los principios enumerados.

F) VULNERACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 17, 20 Y 21 DE LA CARTA DE DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

Referentes al derecho de propiedad, a la igualdad ante la ley y a la no discriminación, el canon supone una decisión arbitraria del legislador con la finalidad de financiar el déficit de tarifa y que además únicamente recae sobre los generadores de energía que utilizan esta tecnología, lo que supone una discriminación injustificada hacia los mismos.

<sup>36</sup> Por poner un pequeño ejemplo, la orientación propuesta por la Ley 15/2012 contrasta en forma notabilísima con los análisis realizados recientemente en relación con la política ambiental de Francia, que pueden consultarse en el «OECD Economic working papers n.º 859-2011, France environmental policies. Internalising global and local externalities» y en el que se afirma expresamente que la posición destacada de Francia, en lo que se refiere al cumplimiento de los parámetros de reducción de sus emisiones de CO<sub>2</sub> es debida fundamentalmente a la importancia de las tecnologías nuclear e hidráulica en el mix energético francés:

«GHG reduction targets should be aligned with marginal abatement costs and thus possibly with the absolute level of emissions, given a worldwide target. The governments plans to reduce GHG emissions by 2020 and 2050 are very ambitious, because **France has been so far a top performer in terms of the absolute level of GHG emissions**. In 2007 and 2008, France emitted less GHGs than its G-7 peers in absolute terms but also when measured on a per capita or per GDP unit basis; in the OECD area, only Sweden and Switzerland did better (Figure 2). **The main reason for Frances outstanding position is that a large proportion of electricity generation uses low-carbon nuclear and hydroelectric technologies**».

## G) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/72/CE, DE 13 DE JULIO, SOBRE NORMAS COMUNES PARA EL MERCADO INTERIOR DE LA ELECTRICIDAD

Traslada a los productores de energía eléctrica una carga medioambiental que no les corresponden, constituyendo además una carga fiscal excesiva que está en contra del principio del derecho de la Unión Europea de incentivar la implantación de instalaciones de producción de electricidad para asegurar el suministro.

## H) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2005/89/CE, SOBRE LAS MEDIDAS DE SALVAGUARDA DE LA SEGURIDAD DEL ABASTECIMIENTO DE ELECTRICIDAD Y LA INVERSIÓN EN INFRAESTRUCTURA

El artículo 3.4 de la directiva prohíbe cualquier medida discriminatoria o que suponga una carga excesiva para los agentes del mercado, entre los que se encuentran los generadores de electricidad (art. 3.1). El canon supone no solo una carga excesiva desde el punto de vista económico, sino también desde el punto de vista jurídico ya que este tributo carece de sustento alguno.

## V. CONCLUSIONES

El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica es una figura tributaria creada por el artículo 29 de la Ley 15/2012, de 17 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, establecido en el marco de una gran reforma del sector eléctrico cuyo objetivo principal es eliminar el déficit tarifario, y que añade a la Ley de Aguas un nuevo artículo 112 bis.

Las características fundamentales del mismo son las siguientes:

- El hecho imponible lo constituye la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en barras de central.
- Se declaran exentos los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico.
- El devengo: «se producirá con el **otorgamiento inicial y el mantenimiento anual** de la concesión hidroeléctrica y **será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización**».
- La base imponible: «se determinará por el organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central,

en cada periodo impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y el aprovechamiento del dominio público hidráulico».

- El tipo de gravamen anual es del 22 % del valor de la base imponible.

La disposición transitoria primera de la LMF (*Adaptación de las concesiones hidroeléctricas*) recoge que: «Lo dispuesto en el artículo 112 bis (...) será de aplicación a los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica que a la entrada en vigor de la misma sean titulares de una concesión hidroeléctrica. **Las condiciones de tales concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación (...)**».

El canon a la generación hidroeléctrica carece de cualquier fundamento medioambiental convirtiéndose en un tributo puramente recaudatorio cuya finalidad fundamental no es más que financiar el déficit tarifario.

La regulación legal del mismo es defectuosa, apresurada, completando el cuadro de incertidumbres que genera dicha regulación.

El canon vulnera no solo principios constitucionales (capacidad económica, generalidad, igualdad, seguridad jurídica) sino también el ordenamiento comunitario (protección de la energía procedente de fuentes renovables, la política comunitaria de aguas, la Directiva de imposición energética).

A mayor abundamiento se produce una limitación de la capacidad de los agentes productores para competir entre sí ya que existen instalaciones que no van a estar sometidas a gravamen y, por tanto, con una energía más barata, que genera impacto sobre la competencia del mercado eléctrico, siendo evidente que tal ámbito de aplicación crea una barrera entre los productores de la misma tecnología, generando además una desigualdad entre productores del mismo tipo de energía.

Iberdrola, SA, Gas natural SDG, SA y Endesa presentaron denuncia ante la Comisión Europea (Dirección General de Energía y Fiscalidad) en fecha 7 de noviembre de 2013, contra el Reino de España, por incumplimiento del derecho de la Unión Europea, en lo relativo al canon hidroeléctrico y a los tributos nucleares aprobados por la Ley 15/2012. Sin embargo, la Comisión bajo nuestro punto de vista, de manera equivocada, ha entendido que no se produce tal vulneración, en una respuesta con poca argumentación y contraria a otros planteamientos manifestados por dicha Comisión.

Recientemente se han producido resoluciones y actuaciones nuevas que van en la misma dirección de lo defendido en este artículo, entre ellas:

- La Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2014, referente a la Directiva 2000/60/CE (Comisión Europea contra Alemania), recoge que «tal como se establece en el artículo 174 del Tratado, la política de la Comunidad en el ámbito del

medio ambiente debe contribuir a alcanzar los objetivos [que constituyen] la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente, y la utilización prudente y racional de los recursos naturales. Asimismo, debe basarse en el principio de cautela y en los principios de acción preventiva, de corrección de los atentados al medio ambiente preferentemente en la fuente misma, y de quien contamina paga». La Comisión Europea en este caso afirma que: «Contrariamente a lo que alega dicho Estado miembro, el concepto de "servicios relacionados con el agua" no abarca únicamente el abastecimiento de agua y la depuración de las aguas residuales. El propio texto del artículo 2, punto 38, de la Directiva 2000/60, su contexto y los objetivos que persigue la referida Directiva llevan a considerar que la definición de tales servicios engloba otras actividades como la navegación, la producción de electricidad mediante energía hidráulica y la protección contra las inundaciones» y continúa añadiendo que «la finalidad de esta es garantizar una utilización eficaz de los recursos hidráulicos, asegurando una participación apropiada de los diversos usos del agua en la recuperación de los costes de los servicios relacionados con ese uso, habida cuenta del principio de que quien contamina paga. No se alcanzaría este objetivo si, como sostiene el Estado miembro demandado, las empresas que realizan la extracción de aguas al margen de las actividades de abastecimiento de agua o de depuración de las aguas residuales como, por ejemplo, en algunos Länder, las empresas de extracción minera al aire libre, no estuvieran obligadas a pagar los costes de tales extracciones». Para la Comisión, la interpretación en sentido amplio que aplica del concepto de «servicios relacionados con el agua» no hace que sea superflua la distinción que efectúa el artículo 2, punto 39, de la Directiva 2000/60 cuando recurre al concepto de uso del agua. Este último concepto engloba no solo los servicios relacionados con el agua sino también, de manera más amplia, cualquier actividad que tenga repercusiones significativas en el estado del agua como, por ejemplo, la pesca deportiva, el baño o la navegación en aguas naturales que no hubieran podido ser embalsadas. La Comisión sostiene que, en estas circunstancias, «se incardinan en el concepto de servicios relacionados con el agua la extracción con fines de irrigación, que ejerce una presión importante en el estado de la masa hidráulica, la extracción con fines industriales, el autoabastecimiento, el embalsado para la explotación de la energía hidráulica, para la navegación y para la protección contra las inundaciones, así como el almacenamiento, la depuración y la distribución del agua. Ahora bien, resulta, en particular, que algunos Länder no aplican ningún canon de extracción o aplican amplias excepciones». A pesar de que el TJUE resuelve a favor del Reino de Alemania, se constata de la sentencia la obligación de gravar por igual determinados usos del agua, algo que en el canon ha quedado probado que es exclusivamente un gravamen a la producción de energía eléctrica.

- La cuestión prejudicial planteada por Alemania: El tribunal alemán plantea la cuestión prejudicial sobre posibles infracciones del impuesto sobre combustible nuclear alemán de las Directivas 2008/118 y 2003/96. Este argumento coincide con las con-

clusiones del abogado general en el caso del céntimo sanitario. El tribunal alemán plantea la cuestión prejudicial de si el impuesto podría ser considerado ayuda de estado contraria al derecho europeo, en el sentido que defendemos en este artículo.

- La cuestión prejudicial de Suecia: Posibles infracciones del impuesto sueco que grava la potencia térmica de los reactores nucleares, de las Directivas 2003/96 y 2008/118, en el mismo sentido que el anterior.
- El Dictamen del Consejo de Estado de fecha 9 de octubre de 2014 sobre el Reglamento para el desarrollo del artículo 112 bis del TRLA, por el que se estableció el canon hidroeléctrico, critica duramente dicho canon y duda de su carácter medioambiental sobre todo por el destino de la recaudación, planteándose incluso que en caso de que se entendiera que el destino del canon es cubrir el déficit de tarifa es mejor proceder a una reforma de la Ley 15/2012 que establezca con claridad esta finalidad para el canon.

## Bibliografía

ALZAGA VILLAMIL [2008]: «La tributación medioambiental y las aguas», *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi.

ARIAS COTERRILLO [2009]: «Puntos de conexión en el concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco para la tributación de las empresas eléctricas», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO [2010]: «El régimen tarifario de las energías renovables», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

CAZORLA PRIETO [2012]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12.<sup>a</sup> edición, Aranzadi.

CAZORLA PRIETO y CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO [2009]: «El tratamiento en el ordenamiento jurídico español del incremento de los precios de la energía como consecuencia de la internalización de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

CODES CALATRAVA [2013]: «El canon a la generación hidroeléctrica», en *Los tributos del sector eléctrico*, dir. Fernando BECKER, Luis María CAZORLA, Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS, Thomson Aranzadi.

DE MIGUEL CANUTO [2007]: *El impuesto sobre la electricidad*, Thomson Aranzadi.

LABANDEIRA VILLOT [2013]: «Fiscalidad y sostenibilidad», *Los tributos del sector eléctrico*, Thomson Aranzadi.

MARTÍNEZ GARRIDO [2009]: «Régimen jurídico de las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

MATEU DE ROS Y CEREZO [2009]: «El déficit de tarifa eléctrica: origen y regulación por el Derecho positivo», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

PEÑA ALONSO [2009]: «Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

- [2010]: «Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.
- [2010]: «Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

PÉREZ ROYO [2013]: *Manual de derecho financiero y tributario*, Civitas.

pagan los consumidores por la electricidad, para cubrir el coste necesario para prestar el servicio de suministro eléctrico<sup>4</sup>.

La Ley 15/2012 establece *ex novo* cuatro figuras tributarias: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nuclear, el impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos y el canon a la generación hidroeléctrica o más propiamente, canon por utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica<sup>5</sup>.

Ya desde el inicio podemos afirmar que si bien la Ley 15/2012 aparece como una Ley tributaria con finalidad medioambiental, el propio texto legislativo se encarga de matizar dicha finalidad, ya que lo recaudado irá a paliar el déficit de tarifa. A pesar de calificar a dichos tributos como «medioambientales», la realidad obedece a una maniobra sutil para establecer una financiación encubierta del déficit de tarifa, fundamentalmente a cargo de los generadores eléctricos<sup>6</sup>, mediante la creación de tributos que no son compatibles con los principios inspiradores de la fiscalidad ambiental de la Unión Europea ni con los principios básicos del mercado energético.

El preámbulo de la Ley 15/2012<sup>7</sup> justifica la imposición de los tributos regulados en ella, con la finalidad de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad, «valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea». Esta meritoria finalidad ambiental dice responder al mandato del artículo 45 de la

<sup>4</sup> El precio final que pagan los consumidores es el resultado de la suma del precio de la energía, determinado por el mercado, la tarifa o peajes de acceso, destinados a cubrir los costes regulados, el margen de comercialización de la energía y los impuestos. Los peajes de acceso destinados a sufragar principalmente el transporte, la distribución, las primas al régimen especial y otras medidas de política regulatoria los que no recogen la totalidad de los costes que debían incorporar y, por tanto, son exclusivamente esos peajes insuficientes los causantes del déficit de tarifa. El Real Decreto-Ley 9/2013 recoge que el déficit de tarifa es imputable en exclusiva a la Administración y en ningún caso a las empresas que operan en el mercado eléctrico. El precio de la energía eléctrica en España se sitúa en la media europea y resulta evidente que dicho precio no influye en el déficit tarifario.

<sup>5</sup> En concreto la previsión de recaudación inicialmente prevista para los ejercicios 2013, 2014 y 2015 en el canon a la generación eléctrica ascenderá a 1.015 millones de euros.

<sup>6</sup> La justificación de gravar a los generadores eléctricos puede venir por su identificación con la teoría de *windfall profits* o beneficios caídos del cielo, ya que se entiende que las hidráulicas obtienen unos beneficios desmesurados puesto que sus activos están en su mayor parte amortizados, pero no es así, un análisis pormenorizado de la rentabilidad de dicha tecnología proporciona argumentos en contra. *Vid.* CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 628. Cfr. CAZORLA PRIETO y CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO: «El tratamiento en el ordenamiento jurídico español del incremento de los precios de la energía como consecuencia de la internalización de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, págs. 757 y ss.

<sup>7</sup> El artículo 109 del Reglamento del Congreso de los Diputados recoge que los Proyectos de ley deben ir acompañados de una exposición de motivos y antecedentes necesarios para valorar la voluntad del legislador y fijar el carácter y finalidad de lo regulado en ellas.

Constitución Española (CE), la protección del medio ambiente y reconoce que la nueva ley pretende servir de estímulo para mejorar los niveles de eficiencia energética y asegurar una mejor gestión de los recursos naturales para seguir avanzando en un nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental. Así recoge que «en la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental». Continúa el preámbulo que la presente reforma contribuye a «la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes. Los valores y objetivos que informan la presente ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético». Uno de los ejes de la reforma es la «internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica». La propia confesión del legislador de que «uno de los ejes» de la reforma es la internalización de los costes medioambientales permite el reconocimiento de otros ejes o finalidades, que, si bien no se especifican, se aprecian de inmediato. El preámbulo no hace más que revestir de un barniz medioambiental a estos tributos, ya que la realidad está en que los mismos no son más que tributos meramente recaudatorios que acaban gravando de una manera desproporcionada a la actividad de generación de energía eléctrica en forma discriminatoria e incluso perjudicial para la misma si la comparamos con el resto de actividades productivas, creando incluso una distorsión competitiva que perjudica a todas las empresas de generación eléctrica en España y, en particular, a las que cuentan con instalaciones hidráulicas, efectos todavía más grave debido al hecho de que el mercado español está integrado con el de Portugal en el llamado Mercado Ibérico de la Electricidad (MIBEL)<sup>8</sup>.

No podemos olvidar que es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional<sup>9</sup> analizar la exposición de motivos de los tributos para fijar su verdadera naturaleza y finalidad, sin perjuicio del necesario estudio conjunto de sus elementos estructurales. El preámbulo se integra en la disposición normativa, forma parte del texto legal, tiene valor jurídico aunque no normativo y sirve principalmente como criterio de interpretación de la voluntad del legislador<sup>10</sup>. Pero tampoco po-

<sup>8</sup> Decisión adoptada conjuntamente por España y Portugal en el Acuerdo de Santiago de Compostela en el año 2004.

<sup>9</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); 168/2004, de 6 de octubre (NFJ019413); 179/2006, de 13 de junio (NFJ022731), entre otras.

<sup>10</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 36/1981, de 12 de noviembre; 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 90/2009, de 20 de abril (NCJ049137), entre otras. En este sentido la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, recoge que las exposiciones de motivos deben cumplir la función de describir su contenido, indicando su objeto y finalidad, sus antecedentes y las competencias y habilitaciones en cuyo ejercicio se dicta. Si es preciso, resumirá sucintamente el contenido de la disposición, a fin de lograr una mejor comprensión del texto, pero no contendrá partes del texto articulado. Se evitarán las exhortaciones, las declaraciones didácticas o laudatorias u otras análogas.

demos olvidar que el propio Tribunal Constitucional ha reconocido que las declaraciones recogidas en la parte expositiva sobre la finalidad de los tributos deben plasmarse en la regulación de sus elementos estructurales. Cuando esa congruencia no se produce debe primar el análisis de los elementos estructurales del tributo sobre la simple declaración recogida en la exposición de motivos<sup>11</sup>. La calificación de un tributo requiere una interpretación global del mismo, y del análisis de los elementos estructurales del canon hidroeléctrico, como veremos más adelante, podemos afirmar que el pretendido carácter medioambiental recogido en la exposición de motivos de la ley se aleja a medida que se analizan los elementos estructurales del mismo<sup>12</sup>.

Los tributos medioambientales deben incentivar la reducción de la contaminación, con el fin de promover cambios de conductas por parte de productores y consumidores, pero como analizaremos inmediatamente, ninguno de los requisitos o finalidades de los tributos medioambientales se cumplen en el canon hidroeléctrico, a tal efecto, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077), recoge que «la finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios. (...) La *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación».

El título competencial para el establecimiento de estos tributos se encuentra en la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general, prevista en el **artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española** (el poder financiero corresponde al Estado) y en el **artículo 133.1** del mismo texto legal (la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley)<sup>13</sup>. Dicho poder tributario tiene como límites: los principios constitucionales

<sup>11</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001). El tribunal niega al impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente su pretendida finalidad medioambiental porque dicha finalidad no se reflejaba en la regulación positiva de sus elementos estructurales, a pesar de que en la exposición de motivos de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, se indicaba expresamente que se trataba de un impuesto dirigido a compensar la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes.

<sup>12</sup> De la misma Ley 15/2012 y de las propias declaraciones del ministro se deduce con total nitidez que el objeto principal no es otro que compensar el déficit tarifario de la energía eléctrica ([www.lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Resumenes/2012/140912-consejo.htm](http://www.lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Resumenes/2012/140912-consejo.htm)).

<sup>13</sup> El Tribunal Constitucional ha señalado de manera reiterada que el Estado dispone de plena libertad configurativa para el establecimiento de nuevos tributos. Vid., entre otras, STC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269); 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237). En este sentido, establece CAZORLA PRIETO: «Que la titularidad genérica es propia del Estado en acepción amplia, es decir, dentro de nuestro ordenamiento jurídico del Estado en sentido estricto, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales», *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12.ª edición, Aranzadi, 2012.

les recogidos en el artículo 31 de la Constitución (legalidad, capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, seguridad jurídica y no confiscatoriedad); la coordinación con el poder tributario de las comunidades autónomas (art. 6.2 Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas) y los que derivan de la pertenencia de España a la Comunidad Europea, en concreto las Directivas Comunitarias relativas a la tributación de la energía eléctrica.

En lo referente al canon a la generación hidroeléctrica, la disposición final segunda de la Ley 15/2012 establece que el título competencial para el establecimiento de dicho canon se encuentra en el artículo 149.1.22.<sup>a</sup> de la Constitución, que determina la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una comunidad autónoma.

## II. RÉGIMEN JURÍDICO DEL CANON HIDROELÉCTRICO

El artículo 29 de la Ley 15/2012 crea una nueva «tasa» o canon a la generación hidroeléctrica, conocido como canon por la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica [art. 2 a) RDLeg. 1/2001, de 20 de julio, Texto Refundido de la Ley de Aguas, en adelante TRLA], añadiendo a la Ley de Aguas un nuevo artículo, el **112 bis**, y entrando en vigor el 1 de enero de 2013.

Se trata de un canon concesional que somete a los titulares de concesiones para la explotación del dominio público hidráulico, en concreto de sus aguas continentales, para la producción de energía eléctrica, que implica un gravamen de toda la producción eléctrica a través de centrales hidroeléctricas, ya que se configura como un tributo porcentual sobre el volumen de negocios de las centrales hidroeléctricas.

La finalidad perseguida por el Gobierno, de financiar el déficit de tarifa, para cubrir los costes del sistema, pone en duda desde el principio que el canon cumpla adecuadamente los fines que tiene legalmente atribuidos y si su régimen se ajusta a su pretendido carácter medioambiental<sup>14</sup>.

### A) LA LEY DE AGUAS COMO REQUISITO PREVIO PARA EXAMINAR EL CANON HIDROELÉCTRICO

El artículo 2 del TRLA establece que el dominio público hidráulico del Estado lo constituyen: las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación; los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas; los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos; los acuífe-

<sup>14</sup> Cfr. CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 625.

ros, a los efectos de los actos de disposición o de afección de los recursos hidráulicos y las aguas procedentes de la desalación de agua de mar.

El TRLA recoge en su Título VI el régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico (arts. 111 bis a 114) y regula las exacciones tributarias que afectaban al mismo, disponiendo que las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los mecanismos adecuados para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales. Esto dio lugar a la regulación de una serie de tasas que aparecen en los artículos 112 a 114 del TRLA:

- El **canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico** (que grava la ocupación, utilización y aprovechamiento de los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas; y los lechos de los lagos, lagunas y embalses superficiales en cauces públicos, que requieran de concesión o autorización administrativa).
- El **canon de vertido** (que grava los vertidos al dominio público hidráulico).
- El **canon de regulación** (que grava el beneficio particular obtenido por obras de regulación realizadas por el Estado).
- La **tarifa de utilización del agua** (que grava los beneficios particulares obtenidos por obras del Estado distintas de las de regulación).

Hasta la publicación de la Ley 15/2012, únicamente los cauces de corrientes naturales y los lechos de los lagos y lagunas y de los embalses estaban gravados con exacciones tributarias a través del canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico<sup>15</sup>. A partir de 2012 se incorpora al TRLA el artículo 112 bis que regula el canon a la generación hidroeléctrica, gravando así la utilización y el aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de la energía eléctrica [letra a) del art. 2 TRLA]. Sorprende que el preámbulo de la Ley 15/2012 justifique la inclusión de esta nueva tasa en «una anomalía respecto al régimen común de los bienes de dominio público que ha perdurado por razones históricas si bien hoy carece de razonabilidad económica, al menos en cuanto a un uso puramente industrial y en régimen de mercado como es el de la producción de energía eléctrica». En palabras de CODES CALATRAVA «sorprende que tratándose de una anomalía histórica, se haya tardado casi veinticinco años en corregirla, y finalmente se haya tomado una decisión para salvar coyunturalmente una situación de déficit tarifario del sistema eléctrico. Por lo demás, no hay noticias en la doctrina administrativa más autorizada de autores que hayan levantado la voz para denunciar la existencia de dicha anomalía»<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Vid. al respecto ALZAGA VILLAMIL: «La tributación medioambiental y las aguas», *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, 2008, págs. 533 y ss.

<sup>16</sup> Cfr. «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 627.

El preámbulo de la Ley 15/2012 justifica la nueva tasa en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, e indica que se establecerán mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua. No parece propio referirse a la recuperación de costes, con fundamento al principio de equivalencia de las tasas, cuando estamos ante la utilización del dominio público hidráulico, que si bien es privativo, no es consuntivo, y no parece estar justificado que el coste medioambiental de la utilización de las aguas continentales pueda alcanzar el 22% de la energía producida<sup>17</sup>.

## B) OBJETO Y HECHO IMPONIBLE

El artículo 112 bis.1 del TRLA dispone que: «La utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley, para la producción de energía eléctrica en barras de central, estarán gravadas con una tasa denominada canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico».

En el apartado 6 del precepto se declaran exentos «los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico», sin establecer ninguna delimitación negativa del hecho imponible, más que la que aparece en dicho apartado 6. El Grupo Parlamentario Vasco propuso en el Congreso de los Diputados, a través de la enmienda número 4, la supresión del nuevo canon, al estimar que la producción de energía hidroeléctrica es de origen renovable, por lo que no genera emisiones contaminantes a la atmósfera, y su uso contribuye a la lucha contra el cambio climático. La energía hidroeléctrica presenta, además, otras importantes ventajas técnicas y medioambientales. Así, el carácter regulable de una gran parte de la producción hidráulica ayuda a la integración de otras energías renovables que dependen de un recurso variable y no predecible, como el viento y el sol. Igualmente, contribuyen a regular los caudales de nuestros ríos, garantizando un caudal mínimo ecológico y permitiendo gestionar las avenidas en caso de grandes precipitaciones. En el debate del Senado también varios grupos parlamentarios presentaron enmiendas con la finalidad de delimitar negativamente el tributo para favorecer la potenciación de energías limpias, pero ninguna de ellas fue finalmente recogida en el texto aprobado<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> No estamos ante ningún servicio de agua, además de que estos ya están cubiertos por las restantes exacciones, en concreto por el canon a la regulación y la tarifa de utilización del agua que soportan los aprovechamientos hidroeléctricos debido a las obras de regulación y otras infraestructuras ejecutadas por las Administraciones públicas. CODES CALATRAVA, ob. cit., pág. 628.

<sup>18</sup> El Grupo Parlamentario Socialista propuso la exención para los aprovechamientos hidroeléctricos en régimen especial (enmienda núm. 80), propuesta que también se formuló por el Grupo Parlamentario Catalán (enmienda núm. 183), y por el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (enmienda núm. 127). El reconocimiento de la exención para los aprovechamientos hidroeléctricos en régimen especial se ampara en su carácter de energía renovable respetuosa con el medio ambiente. Este tipo de instalaciones contribuyen de forma directa a evitar la emisión de gases

El hecho imponible, así regulado, resulta obsoleto desde el momento de su publicación a la luz de lo que debe entenderse por una configuración moderna de un tributo medioambiental, y de la jurisprudencia constitucional al respecto y de la rigidez del mismo que desemboca en una quiebra del principio «quien contamina paga», ya que exige, dicho principio, una proporcionalidad entre la reparación y el daño medioambiental efectivamente causado. Cuanto mayor sea el daño causado mayor deberá ser la reparación. Sin embargo, al no articularse ninguna exención, todas las instalaciones, con independencia de su mayor o menor incidencia en la calidad de las aguas continentales que se pretende proteger, se sujetan al gravamen de igual manera.

Y por otro lado, el hecho imponible se limita a las actividades de producción de energía eléctrica, dejando fuera otras actividades que causan un impacto muy superior en las mismas, en especial si tenemos en cuenta que la producción de energía eléctrica realiza un uso no consuntivo de las aguas, a diferencia de otras actividades como las actividades de regadío, el abastecimiento de poblaciones, acuicultura, actividades recreativas, navegación, transporte acuático, lo que da lugar a una diferencia de trato en la tributación vulnerando los principios de generalidad<sup>19</sup>, igualdad y capacidad económica. El referido canon incide directamente en las centrales hidráulicas, que pueden ver comprometida su rentabilidad al cambiarse las condiciones económicas de su explotación, lo que puede entrañar, por otra parte, una quiebra del principio de seguridad jurídica.

---

nocivos a la atmósfera y la generación de residuos. Como se defiende en la enmienda número 80, la minihidráulica, según el estudio de análisis de ciclo de vida realizado por el IDAE y cinco gobiernos autonómicos, es la tecnología de generación eléctrica menos impactante en el medio ambiente y, por ende, más sostenible. Por lo tanto, a esta tecnología se la penaliza frente a otras renovables con la incidencia de dos impuestos.

La enmienda de *Convergència i Unió* proponía, además, una reducción del canon en un 90% para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW incluidas en el régimen ordinario para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW, y para las producciones o instalaciones que debiesen incentivarse «por motivos de política energética general». Este Grupo Parlamentario mantuvo en la justificación de su enmienda que el Gobierno, al estudiar la repercusión económica de la tasa del 22% de la facturación por utilización del agua, no contabilizó el 10% sobre ese 22% de la facturación con que se gravó la utilización del agua por parte de las centrales de menos de 50 MW, por lo que su aceptación no perjudicaría el resultado económico de la medida. Además, señaló que de no aceptarse la propuesta las empresas de régimen ordinario podrán repercutir el impacto de la tasa al consumidor vía «pool», mientras que tal posibilidad será inexistente para las empresas de régimen especial, por lo que dicha tasa irá directamente contra la prima.

En la misma dirección, los Senadores Jesús Enrique Iglesias Fernández y José Manuel Mariscal Cifuentes, ambos del Grupo Parlamentario Mixto, propusieron la exención temporal por 10 años del pago para los aprovechamientos hidroeléctricos acogidos al régimen especial de energía eléctrica puestas en funcionamiento durante los últimos siete años, así como aquellos que hayan sido rehabilitados después de estar más de dos años fuera de servicio o que se construyan en los pies de presa de almacenamientos de agua destinados a otros usos como abastecimiento urbano, riego o regulación de caudales. En el mismo sentido se pronunció la enmienda número 50 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya. El Grupo Socialista del Senado (enmienda núm. 81) y el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (enmienda núm. 128) también propusieron la exención para las instalaciones de bombeo. La fundamentación en ambos casos respondía a garantizar la viabilidad de las instalaciones.

<sup>19</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), recoge que se lesiona el principio de generalidad cuando se utiliza un criterio de reparto de la carga tributaria carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra constitución consagra en el artículo 31.

El establecimiento del citado tributo incrementa considerablemente la presión fiscal de una de las fuentes de energía menos contaminantes, lo que supone indirectamente favorecer a las más contaminantes, dando lugar a una clara contradicción<sup>20</sup>.

## C) OBLIGADOS TRIBUTARIOS

El apartado 3 del artículo 112 bis del TRLA establece que «Serán contribuyentes del canon los concesionarios o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquellos». Se grava directamente a los concesionarios, esto es, a los titulares que ejercen la actividad de producción de energía, en este caso hidroeléctrica. Por el hecho de realizar la actividad de producción de energía hidroeléctrica los mismos titulares están obligados al pago de distintos tributos, a saber, el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE), el canon por la utilización del lecho del embalse y el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, y todo ello sin entrar a valorar la sujeción en la actualidad a determinados impuestos autonómicos que gravan los aprovechamientos del agua embalsada para la producción de energía eléctrica, como ocurre en Galicia y Castilla y León.

En efecto, el canon a la energía hidroeléctrica trae consigo, dentro de la propia Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, un doble gravamen para los titulares de las citadas explotaciones. Además del Impuesto general sobre la producción de energía eléctrica, 7% sobre el valor de la producción, el canon supone un gravamen adicional del 22%, lo que determina una carga fiscal total para la energía hidroeléctrica del 29% de su valor. Resulta claramente contradictorio, como venimos señalando, que una de las fuentes de energía más respetuosa con el medio ambiente, más limpia, y que colabora, además, con otras finalidades medioambientales, como la regulación de los cauces de los ríos, sufra la mayor presión fiscal de todas las fuentes de producción de energía.

---

<sup>20</sup> Así afirma PEÑA ALONSO, que «la creación de gravámenes sobre fuentes de energía renovables nos parece claramente contradictorio con la política internacional y nacional de fomento de las fuentes de energía renovables no contaminantes, política que es consecuencia del objetivo común internacional, también adquirido por España, de reducir la emisión de gases contaminantes a la atmósfera». En «Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 681.

No puede olvidarse que la finalidad última de los impuestos medioambientales, como recoge PEÑA ALONSO «debe ser corregir las deseconomías externas o externalidades que no son internalizadas por los causantes de las actividades contaminantes ni por el normal funcionamiento del mercado». («Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, ob. cit., pág. 849).

En este sentido, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO recoge que fue precisamente la necesidad de aprovechar de una forma más eficiente los recursos energéticos disponibles y la creciente sensibilización social por la producción medioambiental lo que impulsó el nacimiento de un régimen especial para las fuentes de energía renovables. *Vid.* «El régimen tarifario de las energías renovables», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 120.

Este incremento del 29% para la energía hidroeléctrica altera sustancialmente el equilibrio económico de este tipo de explotaciones hasta el punto de comprometer su viabilidad. No puede olvidarse el peculiar régimen jurídico de las centrales hidroeléctricas, que exigen el otorgamiento de una concesión administrativa para el uso, aprovechamiento u ocupación del dominio público hidráulico, régimen que queda alterado por el establecimiento del nuevo tributo, que, dado su elevado tipo impositivo, pone en grave riesgo la suficiencia económica de la concesión. La propia disposición transitoria primera de la ley dispone que «Las condiciones de tales concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación establecida en dicho artículo 112 bis».

En suma, la acumulación de gravámenes sobre la hidráulica, a la que deben sumarse el resto de impuestos estatales (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto Especial sobre la Electricidad<sup>21</sup>); locales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles –BICES<sup>22</sup>– e IAE) y autonómicos (sobre aprovechamientos de embalses), hay que añadir el canon de control de vertidos del artículo 113, el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua del artículo 114 y el canon por explotación de saltos de pie de presa, puede resultar contraria al principio constitucional de capacidad económica hasta el punto de poder atentar contra la no confiscatoriedad. No se trata de que el importe sea más o menos elevado, que lo es, sino que una sobreimposición tan acentuada menoscaba la fuente de riqueza de la que derivan los hechos imponibles que recaen sobre la generación hidráulica, completamente injusto para una tecnología limpia, respetuosa con el medio ambiente, rentable y eficiente.

## D) BASE IMPONIBLE Y DEUDA TRIBUTARIA

La base imponible, según afirma el apartado 4 del reiterado artículo 112 bis del TRLA, se determinará por el organismo de cuenca en función del valor económico de la energía hidroeléctrica producida, medida en barras de central, por el concesionario del aprovechamiento del dominio público hidráulico durante el periodo impositivo<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> El impuesto sobre la electricidad, aunque se trate de un impuesto de carácter indirecto y, por tanto, repercutible a los consumidores, puesto que grava la fabricación, como el resto de impuestos especiales, su ámbito objetivo está constituido por la energía eléctrica. Cfr. CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 633. En el mismo sentido *vid.* ARIAS COTERRILLO, «Puntos de conexión en el concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco para la tributación de las empresas eléctricas», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, pág. 883, donde recoge que «El impuesto sobre la electricidad surgió en 1998 como sustituto del recargo de la tarifa eléctrica para subvencionar la minería del carbón, que por instrucción de la Comisión Europea se eliminó de la tarifa eléctrica para que esta reflejara con mayor transparencia el coste real del suministro eléctrico».

<sup>22</sup> Puede consultarse al respecto, PEÑA ALONSO: «Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, ob. cit., págs. 685 a 729.

<sup>23</sup> El proyecto de reglamento recoge en los artículos 4 y 5 un criterio de determinación de la base imponible que se separa del establecido en la ley, siendo imposible determinar la misma tal como aparece regulada. Se desvincula de lo

La cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible, como hemos señalado ya, el tipo de gravamen del 22%, siendo el destino de la recaudación un 2% para el organismo de cuenca, y un 98% para el Tesoro Público<sup>24</sup>. Parece claro que siendo el organismo de cuenca el órgano competente en materia de protección medioambiental del dominio público, si realmente estuviéramos ante un canon medioambiental lo lógico hubiera sido que el destinatario de la totalidad de los ingresos fuera el organismo de cuenca.

El apartado 7 del artículo 112 bis prevé una reducción del 90%:

- Para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW.
- Para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW.
- Para aquellas producciones o instalaciones que se deban incentivar por motivos de política energética general, de conformidad con lo que reglamentariamente se determine.

Adviértase, sin embargo, de que si bien es cierto que la reducción del 90% para instalaciones iguales o inferiores a 50 MW puede considerarse un criterio de modulación para ajustar la conducta del sujeto a las afecciones producidas en cada caso, la aplicación de un tipo fijo del 22% desde la primera barra de central hasta la última destruye la modulación conseguida con la reducción del 90%. Como ya señalamos más arriba, el principio «quien contamina paga» obliga a una cierta proporcionalidad del tipo de gravamen según las afecciones negativas causadas, proporcionalidad que deriva tanto de la Directiva 2004/35, de 21 de abril, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, como de la Directiva 2000/60, de 23 de octubre, que recoge el marco general de actuación en el ámbito de la política de aguas.

En este sentido, el artículo 2 de la Directiva 2004/35 prescribe que se deben reponer o sufragar los daños *mensurables* producidos en el recurso protegido, se produzcan directamente o indirectamente. La proporcionalidad se determina por la reparación efectiva de los perjuicios producidos, ni más ni menos. La propia directiva obliga al causante del daño a sufragar los costes

---

establecido en la ley y recoge directamente que la base imponible está formada por el importe total de los derechos de cobro que figuren en las facturas de venta puestas a disposición del sujeto de la liquidación. Recoge que la base imponible se conformará por los datos oficiales que se deduzcan de la información recibida de Red Eléctrica (REE), del operador del sistema (OMI), del operador del mercado (OMIE) y del órgano liquidador. (A tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo sobre la Ordenanza de Navarra que anula el sistema de cuantificación con base en las facturaciones). Además a ello hay que añadir que esta información no está disponible ya que ni REE, ni OMIE, ni OMI, disponen de la información necesaria sobre la compra y venta de energía en los bombeos, ni dichos operadores pueden facilitar la información de facturación desglosada para cada una de las instalaciones porque no cuentan con ello.

<sup>24</sup> En palabras de CODES CALATRAVA, la exención de los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración se deduce del hecho de que el Estado no va a pagarse a sí mismo, pero esto tendría sentido si se efectuara en su totalidad a favor del organismo de cuenca, pero dado que solo el 2% de la recaudación se ingresa en la Confederación Hidrográfica, siendo el resto incorporado al Tesoro Público, el eventual sistema no se sostiene. Ob. cit. pág. 628.

ocasionados por las acciones preventivas y reparadoras adoptadas en virtud de la propia directiva (art. 8). Es necesario, por tanto, conocer y ponderar con exactitud los daños efectivamente causados para cuantificar el importe de la reparación necesaria para sufragar aquellos.

Recordemos también la Directiva 2000/60 que, al referirse a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, se remite a la realización de análisis económicos, efectuados con arreglo al anexo III de la propia normativa. De lo que se deduce la necesaria proporcionalidad entre el daño causado y la acción reparadora correspondiente, en nuestro caso el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

De acuerdo con la doctrina expuesta, en la cuantificación de los gravámenes medioambientales debe tenerse muy en cuenta la intensidad del daño producido, sin que sea suficiente una reparación generalista o tanto alzado, que es lo que ocurre con la fijación del tipo fijo del 22%. Aunque aplicado a otro sector, la intensidad o proporcionalidad, entendida como criterio de buena medida, se ha considerado recientemente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 12 de julio de 2012 [asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11, Vodafone España, SA y France Telecom España, SA (NFJ047557)] para fijar los cánones en el ámbito de las telecomunicaciones. Esta sentencia postula que un canon generalista basado en los ingresos brutos obtenidos por su explotación no es válido, ya que incrementa considerablemente el importe adeudado. El canon, se mantiene en esta sentencia, debe fijarse en función de la proporcionalidad o intensidad del uso. Este debería ser el criterio en el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

A mayor abundamiento, si el canon fuese verdaderamente medioambiental debería acoger diferentes escalones de tipos de gravamen en función de las externalidades negativas en cada uno, máxime, cuando, como ya hemos insistido, existen estudios europeos promovidos por la propia Comunidad Europea, como el proyecto ExternE (*External Costs of Energy*) y el CASES (*Cost Assessment for Sustainable Energy Systems*), que tienen como objetivo, respectivamente, definir las externalidades de la energía y determinar los costes completos de la energía. Estos estudios podrían utilizarse como referencias de unidades de medidas para buscar la proporcionalidad en el gravamen establecido, de conformidad con la doctrina del TJUE apuntada.

La calificación como tasa justifica la propuesta de medir la proporcionalidad o intensidad del gravamen en cada caso, puesto que, como es conocido, la base cuantificadora de la tasa se determina en función de la equivalencia de los costes de la prestación de servicio para el obligado tributario, equivalencia que debería determinarse con precisión en la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Solo si se demuestra tal equivalencia podría defenderse con fundamento sólido el carácter extrafiscal del tributo analizado.

## E) PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO Y LIQUIDACIÓN DEL TRIBUTO

El canon aparece regulado como un impuesto periódico, de devengo anual, y ello sin perjuicio del momento en el que se cuantifique la obligación tributaria.

El **devengo**<sup>25</sup> del canon se producirá con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión hidroeléctrica y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización. Las dudas surgen a la hora de interpretar «y será exigible en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización», ya que una interpretación literal nos llevaría a entender que los plazos deberían estar previstos en el documento que recoja la concesión lo que llevaría a una revisión de las concesiones para poder exigir el tributo. Sin embargo el proyecto de reglamento se desvincula de lo regulado en la Ley 15/2012, y opta por un procedimiento de autoliquidación, determinando que a falta de plazos de pago en la regulación de las concesiones (algo lógico ya que al ser un nuevo canon difícilmente ninguna concesión lo podría recoger) se establece un régimen de autoliquidación amparándose en el artículo 115 del TRLA. Parece claro que si bien el espíritu de la ley está pensando desde un principio en la revisión de las concesiones para poder adaptar este canon a las mismas, y aun siendo consciente de las dificultades de aplicabilidad de ello, no estableció un sistema de autoliquidación, no resulta muy congruente con la regulación reglamentaria del mismo, que parece recoger que si las concesiones regulan los plazos de pago se aplica la ley y en caso contrario el reglamento. Referente a la remisión al artículo 115 del TRLA para justificar la regulación a través del reglamento del sistema de autoliquidación, no parece apropiado teniendo en cuenta que ese artículo estaba pensado para los tributos que se incorporaron con el Real Decreto Legislativo 1/2001, anterior a la creación del canon hidroeléctrico, que no se incorpora a dicha ley hasta 2012.

La disposición transitoria primera de la ley establece que las condiciones de las concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> El proyecto de reglamento sigue sin determinar la fecha concreta del devengo, aunque parece desprenderse que es el último día del periodo impositivo.

<sup>26</sup> La razón de ser para hacer depender la exigibilidad del canon a la revisión de las concesiones parece claro que descansa en toda la regulación legal del procedimiento de autorización de cualquier concesión administrativa (arts. 65, 79 y ss. del TRLA; arts. 104, 115 y ss. Reglamento del dominio público hidráulico) donde se establece que dentro de cualquier concesión administrativa se fijará, entre otros, el importe de los cánones y tasas que se habrán de abonar. Así aparece también en la regulación del canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico. Y esto es así porque directamente este canon incide sobre las centrales hidroeléctricas, cambiando las condiciones económicas de la explotación, lo que podría entrañar una quiebra del principio de seguridad jurídica. En este sentido la disposición transitoria primera del TRLA, referente a los titulares de derechos sobre aguas públicas derivados de la Ley de 13 de junio de 1879, establece que «Quienes, conforme a la normativa anterior a la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, fueran titulares de aprovechamiento de aguas públicas en virtud de concesión administrativa o prescripción acreditada, así como de autorizaciones de ocupación o utilización del dominio público estatal, *seguirán disfrutando de sus derechos*, de acuerdo con el contenido de sus títulos administrativos y lo que la propia Ley 29/1985 establece, durante un plazo máximo de setenta y cinco años a partir de la entrada en vigor de la misma, de no fijarse en su título otro menor». Ello nos lleva a 1 de enero de 2061. Quedan (casi) cincuenta años. Lo que parece claro es que lo que se establece es una cláusula general de respeto de derechos adquiridos que resulta importantísima, habida cuenta de la antigüedad de la mayoría de las concesiones.

## F) DIFERENCIAS IMPORTANTES ENTRE EL CANON A LA GENERACIÓN HIDROELÉCTRICA Y EL CANON POR LA UTILIZACIÓN DE LOS BIENES DE DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO

De la simple lectura del artículo 112 del TRLA se deduce claramente el carácter medioambiental del canon sobre el dominio público hidráulico, algo que no sucede con el artículo 112 bis. Si bien los elementos esenciales que definen el canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico (en adelante CDPH) son propios de la figura tributaria de la tasa, no se extrae la misma conclusión si analizamos los elementos esenciales del canon hidráulico. Y ello se manifiesta en lo siguiente:

- Mientras el CDPH cumple con el principio de equivalencia de las tasas, estableciendo incluso el destino de lo recaudado. En el canon hidroeléctrico ni la ley ni el proyecto de reglamento aclaran el destino de lo recaudado, por lo que resulta difícil verificar el principio de equivalencia.
- Tampoco parece muy compatible con el principio de equivalencia y la naturaleza de las tasas el tipo de gravamen del canon hidroeléctrico el 22 % frente al tipo de gravamen del CDPH, 5 %.
- Mientras el CDPH es gestionado y recaudado por el organismo de cuenca. En el canon hidroeléctrico el mínimo porcentaje cedido al organismo de cuenca (2 %) frente al resto que pasan a engrosar la cuenta del Tesoro, dejan ver la verdadera naturaleza de este último, únicamente recaudatoria, más propia del impuesto que de la tasa.

Referente al hecho imponible mientras el CDPH no establece diferencia de trato en el sometimiento a tributación, el canon hidroeléctrico solo somete a tributación el uso hidroeléctrico, la producción de la energía eléctrica, dejando fuera de tributación los regadíos, el consumo, las actividades recreativas, no teniendo ninguna justificación en el texto legislativo, teniendo además en cuenta que la utilización del dominio público hidráulico para la producción de energía eléctrica no es consuntivo.

En lo referente a la base imponible en el CDPH la determina el órgano de cuenca, con base en el valor de mercado del terreno, el valor del dominio público o valor de los materiales. El canon hidroeléctrico mide su base imponible en función del valor económico de la energía hidroeléctrica producida, medida en barras de central. El proyecto de reglamento del canon hidroeléctrico se refiere al importe total de los derechos de cobro que figuren en las facturas de venta.

Resulta significativo que si para cubrir la financiación del coste corriente del servicio prestado a través de la utilización del dominio público hidráulico es suficiente el porcentaje del 5 % del valor de dicho aprovechamiento, nada justifica el porcentaje del 22 % en el canon hidroeléctrico, que supondría un incumplimiento del principio de equivalencia y la vulneración de los principios que constituye la figura tributaria de la tasa.

Mientras el CDPH es de liquidación, el canon hidroeléctrico tal como aparece regulado en el borrador del reglamento será de autoliquidación.

### III. VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN LA REGULACIÓN DEL CANON HIDROELÉCTRICO

#### A) LA NATURALEZA JURÍDICA DEL CANON HIDROELÉCTRICO SE ACERCA MÁS A LA FIGURA DEL IMPUESTO QUE A LA FIGURA TRIBUTARIA DE LA TASA. RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO ILEGAL

El concepto de tasa se relaciona con la financiación del coste corriente del servicio, en el sentido de que la consideración del indicado coste repercute sobre el régimen jurídico de la tasa, de manera singular en lo concerniente a la determinación de su cuantía, es lo que se conoce con el nombre de «principio de equivalencia». En este sentido, la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP) recoge que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (art. 7 LTPP). Un análisis del mismo hace concluir que no se justifica de ninguna de las maneras que el coste del servicio pueda alcanzar el 22% de la energía producida<sup>27</sup>. A mayor abundamiento se desprende del texto de la ley que el objeto principal de la recaudación del mismo es financiar el déficit tarifario, lo que da lugar a un régimen de ayudas de Estado ilegal, puesto que la creación de un tributo que afecta a unos operadores y cuya finalidad es la creación de un instrumento de financiación del déficit de tarifa, puede dar lugar a considerar dichos fondos como estatales, y, en consecuencia, a formar parte tales fondos de un régimen de ayudas no notificado<sup>28</sup>.

Hay que añadir un dato más, cual es la falta de realización de análisis económico de dicha tasa, algo fundamental a la hora de su aprobación para poder dar cumplimiento al principio de equivalencia de las tasas.

Así el Informe de febrero de 2014 de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario afirma textualmente en lo referente al canon que «sus elementos esenciales delatan, un impuesto sobre la cifra de negocio de las centrales hidroeléctricas, que se acumula al IVPEE (...), más bien estamos ante una nueva medida para reducir el déficit tarifario que ante una tributación

<sup>27</sup> Las tasas sobre el dominio público hidráulico tienen como finalidad principal el sostenimiento de las confederaciones hidrográficas.

<sup>28</sup> La abogada general del TJUE, Sra. Juliane Kokott, en el párrafo 80 de sus conclusiones presentadas el 26 de mayo de 2011 en el asunto C-275/10 (Residex Capital IV CV): «Es bien sabido que también una empresa puede invocar ante los órganos jurisdiccionales que una prestación dineraria que se le ha reclamado es incompatible con el Derecho de la competencia», reflexión esta que en las notas a sus conclusiones (nota 55) se desarrollaba en los siguientes términos: «Esto sucede, en particular, cuando una exacción parafiscal es parte integrante de un régimen de ayudas de Estado incompatible con el Derecho de la Unión. Véanse las sentencias van Calster (citada en la nota 10), en particular los apartados 54 y 65, de 7 de septiembre de 2006, Laboratoires Boiron (C-526/04, Rec. p. 17529), en particular el apartado 40, y de 22 de diciembre de 2008, Régie Networks (C-333/07, Rec. p. I-10807). También en un litigio entre particulares una parte contratante puede alegar que una prestación pactada incumpliría las disposiciones del Derecho europeo de la competencia: véase la sentencia de 20 de septiembre de 2001, Courage y Crehan (C-453/99, Rec. p. I-6297), en particular el apartado».

destinada a preservar el dominio público hidráulico». Llega a afirmar el informe que podíamos estar ante un impuesto.

Por su parte el artículo 13.1 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril, relativa al fomento de energías renovables, en su artículo 13.1 e) establece que «las tasas administrativas sean transparentes y proporcionales a los costes».

## B) EL CANON HIDROELÉCTRICO CARECE DE FINALIDAD EXTRAFISCAL. QUIEBRA DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PRINCIPIO DE GENERALIDAD, PRINCIPIO DE IGUALDAD<sup>29</sup>

Pese a las afirmaciones contenidas en el preámbulo de la Ley 15/2012 respecto de su carácter extrafiscal, el canon tiene un carácter puramente contributivo y ha sido aprobado con el objetivo de allegar nuevos recursos económicos para que el Estado pueda hacer frente a los problemas derivados del «déficit de tarifa» con independencia de cualquier finalidad de protección o mejora del medio ambiente.

<sup>29</sup> Referente al proyecto de reglamento aún en trámite, por el que se aprobará el reglamento de desarrollo del artículo 112 bis del TRLA, por el que se establece el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intercomunitarias, vulnera el principio de legalidad tributaria ya que se extralimita más allá de sus funciones y limita la competencia en el mercado eléctrico, produciendo una diferencia de trato en el sometimiento a tributación y posible vulneración del principio de legalidad tributaria, generalidad, de igualdad, capacidad económica y seguridad jurídica. Lo primero que llama la atención del proyecto es el título del mismo, distinto del inicial, donde se ha añadido la expresión «demarcaciones intercomunitarias», ello para cumplir con el mandato del artículo 149.1.22 de la CE, que atribuye al Estado competencia sobre legislación de ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando discurren por más de una comunidad autónoma. Sin embargo suscita dudas de legalidad la expresión «demarcaciones intercomunitarias», ya que dicha precisión no viene establecida por el TRLA, vulnerando así el principio de legalidad.

En este sentido se pronuncian varios informes que acompañan al borrador de real decreto, así el Informe del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, de fecha 17 de julio de 2014, página 5, recoge que «atendiendo al principio de legalidad tributaria, suscita dudas el fundamento legal de la diferenciación que hace el artículo 1 del proyecto cuando especifica que el canon será de aplicación en las cuencas intercomunitarias, precisión que el TRLA no recoge». En el mismo sentido el Informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de fecha 14 de julio de 2014 (pág. 4), establece que: «resulta dudoso el respeto al principio de legalidad tributaria cuando el artículo 1 del proyecto especifica que el canon será de aplicación en las cuencas intercomunitarias, precisión que no recoge el TRLA».

Es de dudosa legalidad el artículo 2 del borrador ya que únicamente hace referencia a los concesionarios como contribuyentes, mientras que el apartado 3 del artículo 29 de la Ley 15/2012, se refiere a concesionarios y, en su caso, quienes se subroguen en aquellos.

Consecuencia de lo anterior, se limita la competencia en el mercado, ya que la aplicación de este real decreto será exclusivamente para las concesiones de aprovechamiento hidroeléctrico privadas (la Ley 15/2012 exime a los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración) que tomen sus aguas en el ámbito de las demarcaciones hidrográficas intercomunitarias (competencia estatal y gestionadas por la confederación) estando excluidas las cuencas internas (competencia de las comunidades autónomas) lo que lleva a que un 7,2 de la potencia instalada en España no estará sometida a gravamen.

El canon no cumple con la doctrina del Tribunal Constitucional referente a los tributos medioambientales [STC 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077)], la finalidad medioambiental no aparece reflejada en la estructura del impuesto, no se plasma en su hecho imponible, ni en ninguno de los elementos estructurales del mismo, ni en las exenciones, ni existen reducciones a la base imponible ni deducciones a la cuota, no se adecua a fines medioambientales, lo que supone la quiebra del principio de «quien contamina paga». No existe ninguna proporcionalidad entre el daño medioambiental efectivamente causado y la reparación del mismo.

Derivado de la ausencia de carácter extrafiscal, se infringen el **principio de capacidad económica**, en cuanto que la carga impositiva establecida queda desvinculada de la capacidad contaminante, pues se establece de forma automática un grado de afección al medio ambiente en total desconexión con la carga contaminante de las actividades gravadas.

Se produce también una quiebra de los **principios de generalidad e igualdad**, ya que se grava solo una fuente de energía que además resulta ser la más respetuosa con el medio ambiente, siendo además no consuntiva, cual es la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, dejando fuera de tributación el abastecimiento de poblaciones, actividades de riego, acuicultura, actividades recreativas, navegación, transporte acuático, no apareciendo ninguna justificación de dicha diferencia de trato en el texto legislativo, ni la concreción de la afección

---

Así lo reconocen varios informes que forman parte del expediente del borrador del reglamento. El Informe del Ministerio de Economía y Competitividad (pág. 3) reconoce la limitación de la capacidad de los agentes productores para competir entre sí ya que existen instalaciones que no van a estar sometidas a gravamen y, por tanto, con una energía más barata. La misma memoria de análisis de impacto normativo que acompaña al borrador establece que genera impacto sobre la competencia del mercado eléctrico (pág. 4), y reconoce que es evidente que tal ámbito de aplicación crea una barrera entre los productores de la misma tecnología, generando además una desigualdad entre productores del mismo tipo de energía.

Tampoco resulta lógico en aras al principio de igualdad no someter a tributación los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración, lo que denota una vez más lo alejado que está de una configuración medioambiental. Estamos ante una discriminación por motivo de titularidad de las instalaciones, que no es asumible en un ámbito como el de la generación eléctrica, que de acuerdo con las Directivas de la Unión Europea es una actividad liberalizada, que funciona en régimen de competencia. Ello supondría una ventaja competitiva de un aprovechamiento hidroeléctrico público frente a otro exactamente igual de una empresa privada únicamente por motivo de titularidad. Ello es inasumible en una actividad como la generación eléctrica que si por un lado se retribuye con criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios que incentivan la mejora de la eficacia de la gestión y la eficiencia económica y técnica, no puede ser gravada por otro lado con criterios discriminatorios en función de la titularidad, distorsionando la competencia. (Únicamente sería posible que el porcentaje del 2% del canon que tendrá la consideración de ingreso del organismo de cuenca, no fuera soportado por aquellos aprovechamientos que son de titularidad del propio organismo de cuenca). Ello es especialmente relevante además porque el importe recaudado por este canon se destina a financiar los costes del sistema eléctrico.

El canon hidroeléctrico solo somete a tributación el uso hidroeléctrico (art. 1 del proyecto de reglamento), la producción de la energía eléctrica, dejando fuera de tributación el abastecimiento de poblaciones, actividades de riego, acuicultura, las actividades recreativas, navegación, transporte acuático, no apareciendo ninguna justificación de dicha diferencia de trato en el texto legislativo, tal vez por la dificultad de poder justificar que solo se someta a tributación el uso hidroeléctrico en la producción de energía en barras de central, teniendo además en cuenta que la utilización del dominio público hidráulico en este tipo de producción de energía no es consuntivo [STC 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808)].

negativa que produce en el aprovechamiento de las aguas continentales la generación de electricidad, quebrando de una manera rotunda el **principio de generalidad** (art. 31.1 CE y art. 3.1 LGT). La consecuencia inmediata es la quiebra también del **principio de igualdad**, en el sentido tributario de este principio «tratar igual a los iguales», para evitar privilegios [STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), entre otras], solo admitido en fines de interés general, contando con una justificación razonable y proporcionada a su fin, algo que no se aprecia en toda la regulación legal de este canon.

Dentro de la vulneración del **principio de igualdad** y del carácter discriminatorio del canon, cabe citar la única exención que establece el canon hidroeléctrico, exención a favor de la Administración competente de la gestión del dominio público hidráulico, ya que debido al mínimo porcentaje de la recaudación que se destina al organismo de cuenca (2%), se deduce del hecho de que el Estado no va a pagarse a sí mismo, como ya hemos afirmado. Lo que denota una vez más lo alejado que está de una configuración medioambiental. Estamos ante una **discriminación por motivo de titularidad de las instalaciones**, que no es asumible en un ámbito como el de la generación eléctrica, que de acuerdo con las Directivas de la Unión Europea es una actividad liberalizada, que funciona en régimen de competencia. Ello supondría una ventaja competitiva de un aprovechamiento hidroeléctrico público frente a otro exactamente igual de una empresa privada únicamente por motivo de titularidad. Ello es inasumible en una actividad como la generación eléctrica que si por un lado se retribuye con criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios que incentivan la mejora de la eficacia de la gestión y la eficiencia económica y técnica, no puede ser gravada por otro lado con criterios discriminatorios en función de la titularidad, distorsionando la competencia. (Únicamente sería posible que el porcentaje del 2% del canon, que tendrá la consideración de ingreso del organismo de cuenca, no fuera soportado por aquellos aprovechamientos que son de titularidad del propio organismo de cuenca). Ello es especialmente relevante además porque el importe recaudado por este canon se destina a financiar los costes del sistema eléctrico.

### C) QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

La Ley 15/2012, como ya hemos recogido, establece un doble gravamen para la producción de energía hidroeléctrica, el IVPEE (7%) y el canon (22%), lo que resulta claramente contradictorio con una fuente de energía como esta, limpia y respetuosa con el medio ambiente, unido al resto de tributos que gravan a los titulares de centrales hidroeléctricas, como el IAE, el IVPEE, canon por utilización de aguas continentales, canon por utilización del lecho, impuestos medioambientales sobre el aprovechamiento del agua embalsada, IBI, Impuesto sobre Sociedades, IEE, canon de control de vertidos, canon de regulación y tarifa de utilización del agua, canon por explotación de saltos de pie de presa, pone de manifiesto la desproporción del gravamen en relación con el coste de la gestión del agua en España, produciéndose una vulneración del principio de capacidad económica hasta el punto de atentar contra el principio de no confiscatoriedad<sup>30</sup>, ya que da lugar a

<sup>30</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), señaló que: «la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible (...) so pretexto del deber

una sobreimposición, cuya consecuencia inmediata puede ser un grave desequilibrio económico-financiero de la concesión.

Señala CODES CALATRAVA que la no confiscatoriedad se predica del sistema tributario en su conjunto, «por ejemplo, si el nuevo canon hidroeléctrico fuera el único tributo que recayera sobre las centrales hidroeléctricas, su elevado tipo impositivo, 22 %, no supondría una quiebra del principio de no confiscatoriedad. La vulneración se produce por la acumulación de gravámenes sobre esta tecnología»<sup>31</sup>.

## D) QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

De los preceptos dedicados por nuestra Constitución al principio de seguridad jurídica (fundamentalmente arts. 9 y 103.1), y la jurisprudencia constitucional elaborada a partir de ellos, se desprenden las dos ideas básicas que, al margen de la vinculación esencial existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dan contenido a este último. Nos referimos a las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad, jugando en ambos casos un papel esencial, el respeto al principio de jerarquía normativa, también recogido expresa y diferenciadamente en el artículo 9.3 de la CE<sup>32</sup>.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 1998, FJ 6, establece que: «El Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 señaló que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, por lo que no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica legislativa en el proceso de elaboración de las mismas».

La seguridad jurídica, el vulgar «saber a qué atenerse», a qué aspira todo ciudadano en un Estado social de Derecho, según doctrina constante del Tribunal Constitucional, es suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio.

---

de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio. Es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 31.1 de la Constitución (...)). La Audiencia Nacional en Sentencia de 6 de octubre de 2000 (NFJ056395) señala que la no confiscatoriedad «ha de examinarse en cada caso por referencia a la capacidad económica sobre la que se proyecta el impuesto, los fines perseguidos y el alcance de la exacción». El Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de octubre de 2000 (NFJ056394) precisa que la confiscatoriedad requiere que «la prueba demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no tan solo que el importe resulte elevado».

<sup>31</sup> Vid. CODES CALATRAVA: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 641.

<sup>32</sup> Vid., en este sentido, PÉREZ ROYO: *Manual de derecho financiero y tributario*, Civitas, 2013, págs. 33 y ss.

Y aunque resulta claro que no puede erigirse en un valor absoluto, pues ello significaría la congelación del ordenamiento jurídico existente en un momento dado, ni debe entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, es igualmente evidente que el principio de seguridad jurídica tiene que proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a los cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, y a lo recogido en la norma.

La regulación normativa ha de expresarse de tal manera que la definición de los supuestos de hecho comprenda un ámbito de la realidad normada lo más amplio posible, de forma que se aminoren las lagunas. El Tribunal Constitucional ha insistido en que las normas jurídicas han de construirse sobre «un mandato cierto, publicado y preciso» (STC 65/1987, de 21 de mayo, FJ 18), debiendo estar «claramente formuladas» (STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 6). Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones.

Dicho cuanto antecede parece claro que existe una vulneración del principio de seguridad jurídica en la regulación del canon, con pretendido espíritu medioambiental en su preámbulo, pero cuya finalidad, tras analizar su articulado, es únicamente recaudatoria, teniendo en cuenta además la prevalencia de la regulación normativa de los elementos esenciales frente a lo pretendido en el preámbulo, daría lugar a falta de certeza, vulnerando la seguridad jurídica del contribuyente. Pero a mayor abundamiento, tras la lectura de los elementos esenciales algunos quedan sin determinar, entre ellos el periodo impositivo y la fecha del devengo del mismo. Parece evidente también que, si en este tributo, aunque el legislador en el preámbulo hable de tributos ambientales, protección del medio ambiente, etc., la realidad de su regulación manifiesta que su fundamento es únicamente recaudatorio, lo que resulta que difícilmente el ciudadano puede adaptar su conducta a la protección medioambiental, más que nada porque la misma legislación no establece los mecanismos para ello.

## E) DOBLE IMPOSICIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE), IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE) E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD (IEE)

Si bien es cierto que el Tribunal Constitucional solo se ha pronunciado en materia de impuestos, y no de tasas en los supuestos de doble imposición, parece claro que tras este concepto de tasa medioambiental lo que subyace es un impuesto con fines exclusivamente recaudatorios.

Así lo recoge el informe de la comisión para la propuesta de reforma del sistema tributario (febrero 2014) cuando afirma que la Ley 15/2012 establece que la regulación de esta nueva tasa irá destinada a la protección del dominio público hidráulico. Esa afirmación parece desmentirse en el artículo 112 bis.8, según el cual el 2% del canon recaudado será considerado ingreso del organismo de cuenca y el 98% restante será ingresado en el Tesoro público por el organismo recaudador.

El mecanismo de cuantificación del canon no guarda ninguna relación con el daño causado al dominio público hidráulico. Se recoge que la base imponible se determinará por el organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida medida en barras de central. El informe recoge textualmente que **«sus elementos esenciales delatan, un impuesto sobre la cifra de negocio de las centrales hidroeléctricas, que se acumula al IVPEE (...), más bien estamos ante una nueva medida para reducir el déficit tarifario que ante una tributación destinada a preservar el dominio público hidráulico»**. Llega a afirmar el informe que podíamos estar ante un impuesto, y que de ser necesario someter la producción de energía por centrales hidroeléctricas, este debería ser el genérico canon previsto en el artículo 112 de la Ley de Aguas, además teniendo ambos la misma base imponible, no parece tener ninguna justificación la diferencia en los tipos impositivos, y mucho menos, el importe de la suma recaudada por el organismo de cuenca, que debería ser íntegramente para el mismo organismo de cuenca. Afirma que **«parece más coherente la supresión de este tributo que debería compensarse con un incremento del impuesto sobre la electricidad» (propuesta núm. 90)**.

El canon recae directamente sobre los productores de energía eléctrica, productores que en esa misma condición satisfacen el IAE y el IEE.

En efecto, el artículo 78 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, establece que el IAE es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades empresariales. El artículo 79 del mismo texto legal añade que se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial «cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». A su vez, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, engloba en el grupo 151 los diferentes epígrafes de las diversas actividades de producción de energía<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> En relación con esta duplicidad traigamos a colación el voto particular formulado por el magistrado Manuel Aragón Reyes en la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/2006, de 13 de junio de 2006 (NFJ022731), que estimó la cuestión de inconstitucional planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura con relación a la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidían sobre el medio ambiente. Este magistrado, que se mostró con el sentido del fallo, disintió de los argumentos en que se fundaba, al considerar que, si bien el Impuesto extremeño cuestionado se configuraba como un tributo sobre la titularidad de las instalaciones, lo que realmente venía a gravar era la actividad de producción y transporte de energía, por lo que era difícil sustentar la inconstitucionalidad en el hecho de una doble tributación respecto al IBI, sino que más bien debía fundamentarse en la coincidencia con el IAE. El Impuesto extremeño lo que venía a gravar, en definitiva, argumenta el magistrado, es una actividad ya sometida a tributación por el IAE. En el voto particular se lee que, aunque ninguna de las partes han alegado la duplicidad con el IAE, era posible fundamentar la inconstitucionalidad en la duplicidad al amparo del artículo 39.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor este órgano jurisdiccional «podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso».

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012, de 31 de octubre de 2012 (NCJ057491), ha declarado la inconstitucionalidad de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 22 de julio, del Impuesto sobre

No puede desconocerse que el ejercicio de la actividad de producción de energía eléctrica integra el hecho imponible del IAE. La producción y transporte de energía eléctrica constituyen, como ya hemos señalado, el grupo 151 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción de dicho tributo, lo que pone sobre la mesa no solo la identidad de materias sino también de hechos imponibles (epígrafe 151.1. Producción de energía hidroeléctrica; epígrafe 151.2. Producción de energía termoeléctrica convencional; epígrafe 151.3. Producción de energía nuclear; epígrafe 151.4. Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.).

Por lo que atañe al Impuesto sobre la Electricidad<sup>34</sup>, regulado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, y desarrollado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, su ámbito objetivo lo conforma, como dispone el artículo 64 de la Ley 38/1992, «la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716». Constituye su hecho imponible la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria de energía eléctrica, de acuerdo con las definiciones específicas que se recogen en el citado artículo 64, y que se refieren a los conceptos de producción de energía eléctrica, fábrica y depósito fiscal. El impuesto se exige en todo el territorio español, incluyendo las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Por lo que concierne a la fabricación, si bien el citado artículo 64 se remite con carácter general al concepto establecido en el apartado 10 del artículo 4 de la misma Ley 38/1992, debe centrarse en la producción de energía eléctrica, excluyendo de tal concepto la obtención de energía eléctrica por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 1.000 kilovatios. La exclusión, que afecta tanto a la producción en régimen ordinario como en régimen especial (cogeneración de calor y electricidad, energías renovables, utilización como energías primarias de biocarburantes, etc.), se justifica en la finalidad de gravar la producción comercial.

A los efectos del impuesto, tienen la consideración de fábricas las instalaciones de producción de energía eléctrica, que de acuerdo con la normativa reguladora (Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, modificada por la Ley 17/2007, de 4 de julio), estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial, y cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo la «producción de energía eléctrica».

---

determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, precisamente por su duplicidad con el IAE respecto a los hechos imponibles de producción termonuclear de energía eléctrica y de almacenamiento de residuos radiactivos.

En relación con el primer hecho imponible, considera el Tribunal Constitucional, que uno y otro tributo (el Impuesto autonómico y el IAE) gravan el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la de producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares, y lo hacen en la persona del titular de la actividad en función de la energía producida (kilovatio/hora) o estimada (kilovatio/potencia). La estructura de esta modalidad del Impuesto castellano-manchego es coincidente con la del tributo local, «sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente».

<sup>34</sup> Vid. DE MIGUEL CANUTO: *El impuesto sobre la electricidad*, Thomson Aranzadi, 2007.

La delimitación del hecho imponible se completa con los supuestos de exención, que se recogen en el artículo 64 quinquies de la Ley 38/1992, precepto que, después de remitirse con carácter general a los supuestos de exención generales para todos los impuestos especiales de fabricación, letras a), b), c) y d) del apartado I del artículo 9, consagra dos específicos para el Impuesto sobre la Electricidad:

- La fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones. Se trata, por tanto, de un supuesto de autoconsumo, lo que ratifica que se pretende gravar exclusivamente la producción de energía eléctrica con carácter comercial.
- La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transportes y distribución de energía eléctrica.

A los dos supuestos anteriores hay que sumar una tercera exención, prevista en el apartado 4 del artículo 64 sexies de la Ley 38/1992, que se refiere al envío de energía eléctrica a otros Estados miembros de la Unión Europea, supuesto que se incardina dentro del régimen especial de este impuesto en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica.

En lo referente al IVPEE constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico. Así pues, se centra en la producción e incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica.

En todo caso, pues, el canon a la generación de la energía eléctrica recae directamente sobre los mismos sujetos que estos impuestos, los productores de energía eléctrica, lo que plantea la doble tributación, y, por consiguiente, la posible vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

#### IV. VULNERACIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN LA REGULACIÓN DEL CANON HIDROELÉCTRICO

La discriminación en el tratamiento de las externalidades es significativa en el canon hidroeléctrico considerando además que España actualmente no mantiene una política de precio del agua que refleje el valor económico de su uso, por lo que se está perjudicando a la producción hidroeléctrica, que realiza un uso no consuntivo del agua, y favoreciendo a usos consuntivos tradicionales como la agricultura, cuando los estudios internacionales apuntan hacia el mayor valor del primero.

En el estudio titulado «Externalidades y resolución de conflictos en el agua en Chile. ¿Manejo integral de cuencas o más mercado para la provisión de caudales ecológicos y la asignación del agua entre usos agrícolas y de generación de energía hidroeléctrica?» (2011) se señala que:

«Una cantidad importante de externalidades surgen a partir de la extracción, la contaminación que generan la extracción, almacenamiento, uso, distribución y eliminación de aguas. Una externalidad consiste en un efecto negativo o positivo sobre un tercero y que no es internalizado por quien lo genera. Por ejemplo, la contaminación que generan la agricultura, la industria y los usos municipales reduce la calidad del agua. En cambio los embalses al reducir los riesgos de inundaciones y al incorporar sitios recreativos incorporan externalidades positivas. (...)

En la medida en que el agua se ha ido haciendo más escasa se han agudizado los conflictos entre usos alternativos. Esa es la situación de algunos casos donde el agua es demandada simultáneamente para la agricultura y la generación de energía hidroeléctrica. El conflicto entre esos usos alternativos se origina por la existencia aguas arriba de agricultores con derechos consuntivos y de hidroeléctricas aguas abajo con derechos no consuntivos y, por tanto, las decisiones de extracción de agua de los agricultores tienen efectos en la capacidad de generación eléctrica. (...)

La literatura sobre conflictos en el uso de agua para irrigación y generación de energía hidroeléctrica es extensa. (...)

En general, esos estudios analizan el impacto en la agricultura de transferir agua hacia la producción de energía **y concluyen que el valor marginal del agua es mayor en la generación de energía eléctrica que la agricultura, y que por tanto esa reasignación del agua tiene el potencial de generar ganancias de bienestar especialmente en los años que los flujos de agua disponibles son menores. Ello ha motivado una serie de investigaciones en el estudio y propagación de mecanismos para reasignar el agua desde la agricultura hasta la generación de energía hidroeléctrica, especialmente en los años más secos».**

En contra de esta recomendación mayoritaria, España decide ahora introducir un gravamen sustancial sobre la producción de energía hidroeléctrica que penaliza dicho uso frente a cualquier otro uso, consuntivo o no consuntivo.

Precisamente por ello no solo carece de justificación la imposición de un tributo «ambiental» sobre la producción hidroeléctrica, sino que además, al optar por imponer a dichos productores un gravamen cuya finalidad oculta parece ser la de establecer un mecanismo de financiación del déficit de tarifa, el legislador español está yendo expresamente contra los principios que inspiran la política europea en materia energética y ambiental (esos mismos principios generales que se invocan en el primer apartado de la exposición de motivos de la ley).

En este sentido, ténganse en cuenta, por ejemplo, las Comunicaciones de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 26 de enero de 2011, COM (2011) 21 «Una Europa que utilice eficazmente los recursos. Iniciativa emblemática con arreglo a la Estrategia Europa 2020» y de 8 de marzo de 2011 COM (2011) 112 final «Hoja de ruta hacia una economía hipocarbónica competitiva en 2050» en cuya página 6 se afirma expresamente que «la electricidad desempeñará un papel fun-

damental en la economía hipocarbónica»<sup>35</sup> uno de cuyos objetivos es la «reducción de la factura energética de Europa y de su dependencia respecto a las importaciones de combustibles fósiles.

Alguna de las indicaciones contenidas en estas comunicaciones muestra cuáles son las orientaciones de la política energética y ambiental de la Unión Europea en el presente momento con las que «pretende alinearse» la Ley 15/2012:

**«La transición hacia una economía hipocarbónica competitiva supone que la UE debe prepararse para reducir sus emisiones internas un 80 % de aquí a 2050 respecto a 1990.** La Comisión ha realizado un análisis exhaustivo mediante el establecimiento de modelos con varias hipótesis posibles en las que se indica el modo de conseguirlo, como se describe en el recuadro que figura a continuación.»

(...)

*Un sector eléctrico seguro, competitivo y totalmente descarbonizado* (pág. 6)

La electricidad desempeñará un papel fundamental en la economía hipocarbónica. El análisis indica que es posible eliminar prácticamente todas las emisiones de CO<sub>2</sub> de aquí a 2050 y sustituir parcialmente los combustibles fósiles en el transporte y la calefacción. Aunque la electricidad se utilizará cada vez más en esos dos sectores, el consumo eléctrico global debería seguir aumentando de acuerdo con las tasas de crecimiento históricas, gracias a las mejoras constantes en materia de eficiencia

(...)

Para que el sector de la electricidad contribuya *plenamente a la reducción de emisiones, puede justificarse asimismo el recurso a otros instrumentos, como la fiscalidad de la energía* y el apoyo tecnológico.

(...)

Aparte de su beneficio principal –la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero–, la transición hacia una economía hipocarbónica aportará un buen número de ventajas esenciales en otros ámbitos. (Pág. 12).

**Reducción de la factura energética de Europa y de su dependencia respecto a las importaciones de combustibles fósiles.**

Se estima que la eficiencia energética y la transición hacia fuentes de energía hipocarbónicas y producidas en el ámbito interno reducirán los costes medios del combustible de la UE por un valor de entre 175.000 y 320.000 millones de euros anuales en el conjunto del periodo de cuarenta años considerado.

<sup>35</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0112:FIN:ES:PDF>

Si el resto del mundo no adoptara medidas coordinadas, la actuación de la UE, con todo, aportaría la gran ventaja de proteger la economía frente al alza de los precios de los combustibles fósiles».

De hecho, no es este un objetivo exclusivo de la Unión Europea puesto que, tal y como se apunta en el informe de la IAEA «Climate change and nuclear power 2012» (págs. 3 y 4):

«Significant decarbonization of the global energy system is essential if the goal of meeting global energy aspirations is to be reconciled with that of reducing greenhouse gas (GHG) emissions in order to limit global temperatures»

**«nuclear power, together with hydropower and wind based electricity, is one of the lowest emitters of GHGs in terms of g CO<sub>2</sub>-eq. per unit of electricity generated».**

Como puede verse, no es posible identificar unos supuestos efectos negativos en relación con el canon hidráulico, por ser la tecnología de generación eléctrica más respetuosa con el medio ambiente.

#### A) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/28/CE, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, DE 23 DE ABRIL DE 2009, RELATIVA AL FOMENTO DEL USO DE ENERGÍA PROCEDENTE DE FUENTES RENOVABLES

El artículo 13.1 de la Directiva 2009/28, establece que los Estados miembros velarán por que las normas nacionales relativas a los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias que se aplican a las instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución para la producción de electricidad, calor o frío a partir de fuentes de energía renovables, y al proceso de transformación de la biomasa en biocarburantes u otros productos energéticos, sean proporcionadas y necesarias. Y en particular, recoge que los Estados miembros adoptarán las medidas apropiadas para garantizar que las tasas administrativas pagadas por los consumidores, los planificadores, los arquitectos, los constructores y los instaladores y proveedores de equipos y sistemas sean transparentes y proporcionales a los costes.

Interesa citar aquí, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012 (NFJ049170), en relación con el principio de proporcionalidad de la tasa (recogido tanto en la Directiva 2002/20/CE como en la Directiva 2009/28/CE) que recoge que «un canon no responde a los requisitos de justificación objetiva, proporcionalidad y no discriminación, ni a la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos de que se trate, si se basa en los ingresos o en la cuota de mercado de una empresa, o en otros parámetros que no guardan relación alguna con la disponibilidad del acceso a un recurso escaso, resultante del uso efectivo que haga dicha empresa de ese recurso (...), lo que impide aceptar que para la medición del valor de la utilidad se pueda tener en cuenta el volumen de ingresos que cada empresa operadora puede facturar por las llamadas efectuadas (...)».

La Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 12 de julio de 2012 (NFJ047557), ya citada (Vodafone España) ha señalado que tanto la Directiva 97/13/EC como la Directiva 2002/21/EC (que deroga la anterior y que regula el marco común de los servicios de telecomunicaciones) limitan la potestad tributaria de los Estados en lo que compete al gravamen de estas actividades. Así, en el caso concreto de la tasa por utilización o aprovechamiento del dominio público, solo se puede gravar a la empresa que instala las redes, pero no a otras empresas usuarias de las mismas.

En conclusión, la directiva establece que cualquier carga tributaria impuesta a las renovables tiene que ser proporcionada, ergo adecuada a sus costes, y por tanto el canon hidroeléctrico no lo es, ya que penaliza la rentabilidad de las centrales hidroeléctricas y no cumplen con el principio de proporcionalidad.

Estamos ante un canon que condiciona el proceso de autorización de las instalaciones hidroeléctricas y que desincentiva la explotación de una fuente renovable no emisora mediante una carga excesiva y no proporcional.

## B) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2000/60/CE, DE 23 DE OCTUBRE, SOBRE EL MARCO COMUNITARIO DE POLÍTICA DE AGUAS

El artículo 9.1 obliga a los Estados miembros a tener en cuenta «el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos», pero impone a aquellos determinados límites:

- De una parte, en el ámbito procedimental, la directiva exige que las decisiones al respecto de los Estados miembros se adopten «a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al Anexo III» (art. 9.1 –confirmándose el carácter «necesario» de dicho análisis económico por el Considerando 38 de la directiva–), de forma que puede entenderse que la creación del canon ha de ir necesariamente precedida de tal análisis económico.
- Por otra parte, en el ámbito sustantivo, el propio artículo 9.1 de la directiva dispone que los Estados miembros deben garantizar, a más tardar en 2010, «una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industrias, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga». Es cierto que el último párrafo del mismo artículo 9.1 permite a los Estados miembros tener en cuenta «los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación» y, asimismo, y conforme al apartado 4 del mismo artículo 9, los Estados miembros no incumplirán la directiva si deciden «no aplicar, de acuerdo con prácticas establecidas», el aludido principio de recuperación de costes «para una determinada actividad de uso de agua». Sin embargo, teniendo en cuenta que en virtud del An-

teproyecto se grava solo a uno de los usos de las aguas continentales –el destinado a la producción de energía eléctrica–, con exclusión de los restantes, y asimismo que dicho uso no tiene efectos contaminantes, podría cuestionarse la compatibilidad del canon con las previsiones mencionadas.

- Por su parte el artículo 5 de la directiva establece que se lleven a cabo análisis de las características de la demarcación y del uso del agua, así como estudios de las repercusiones de la actividad humana en dichas aguas, para la valoración de las concretas afecciones medioambientales que puedan causarse con las actividades que tienen incidencia sobre el agua.

Pues bien, el canon hidroeléctrico no responde a ninguna de las exigencias manifestadas anteriormente, ni vela por proteger los supuestos daños medioambientales, ni determina cuáles son esos daños medioambientales, y solo grava uno de los usos de las aguas continentales, la producción de energía eléctrica, excluyendo todos los demás.

### C) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2003/96/CE, DE IMPOSICIÓN ENERGÉTICA

La Comisión Europea ha presentado una propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2003/96/CE, cuyo objetivo es incentivar la utilización de determinados productos energéticos considerados más limpios. La propuesta señala que «se pretende evitar que la variedad de políticas nacionales cree obstáculos y distorsiones en el mercado interior y a su vez dar respuesta a las ambiciones de las políticas de la Unión en materia de energía y cambio climático». El vehículo elegido es la imposición sobre el consumo, de manera que se lancen a los consumidores las señales sobre las fuentes de energía más eficientes.

El canon hidroeléctrico no parece muy compatible con estos principios, ya que responde a una finalidad estrictamente presupuestaria.

### D) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2002/19/CE, RELATIVA A LA AUTORIZACIÓN DE REDES Y SERVICIOS DE COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS (DIRECTIVA AUTORIZACIÓN)

El artículo 13 regula los cánones por derechos de uso y derechos a la instalación de recursos y establece que los Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, que reflejen la necesidad de garantizar el uso óptimo de estos recursos. Los Estados miembros garantizarán que estos cánones no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la Directiva 2002/21/CE (Directiva marco).

E) VULNERACIÓN DEL ARTÍCULO 191.2 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA (PRINCIPIO DE QUE QUIEN CONTAMINA PAGA Y RESTOS DE PRINCIPIOS ORIENTADORES DE LA POLÍTICA AMBIENTAL EUROPEA). DIRECTIVA 2004/35/CE, DE 21 DE ABRIL, SOBRE RESPONSABILIDAD MEDIOAMBIENTAL EN RELACIÓN CON LA PREVENCIÓN Y REPARACIÓN DE DAÑOS MEDIOAMBIENTALES

Tanto el tratado como la directiva establecen que:

- Debe ser el operador que cause el daño medioambiental el que sufrague el coste de las medidas preventivas o reparadoras necesarias.
- Tiene que existir un vínculo entre el daño y la contaminación, identificado.
- El objetivo es inducir a los operadores a adoptar medias y desarrollar prácticas para minimizar los riesgos<sup>36</sup>.
- No se puede exigir compensación de daños que deriven de actos fuera del control del operador.

Resulta más que evidente que la decisión del legislador español a la hora de crear el canon hidroeléctrico es contraria a todos los principios enumerados.

F) VULNERACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 17, 20 Y 21 DE LA CARTA DE DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

Referentes al derecho de propiedad, a la igualdad ante la ley y a la no discriminación, el canon supone una decisión arbitraria del legislador con la finalidad de financiar el déficit de tarifa y que además únicamente recae sobre los generadores de energía que utilizan esta tecnología, lo que supone una discriminación injustificada hacia los mismos.

<sup>36</sup> Por poner un pequeño ejemplo, la orientación propuesta por la Ley 15/2012 contrasta en forma notabilísima con los análisis realizados recientemente en relación con la política ambiental de Francia, que pueden consultarse en el «OECD Economic working papers n.º 859-2011, France environmental policies. Internalising global and local externalities» y en el que se afirma expresamente que la posición destacada de Francia, en lo que se refiere al cumplimiento de los parámetros de reducción de sus emisiones de CO<sub>2</sub> es debida fundamentalmente a la importancia de las tecnologías nuclear e hidráulica en el mix energético francés:

«GHG reduction targets should be aligned with marginal abatement costs and thus possibly with the absolute level of emissions, given a worldwide target. The governments plans to reduce GHG emissions by 2020 and 2050 are very ambitious, because **France has been so far a top performer in terms of the absolute level of GHG emissions**. In 2007 and 2008, France emitted less GHGs than its G-7 peers in absolute terms but also when measured on a per capita or per GDP unit basis; in the OECD area, only Sweden and Switzerland did better (Figure 2). **The main reason for Frances outstanding position is that a large proportion of electricity generation uses low-carbon nuclear and hydroelectric technologies**».

## G) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/72/CE, DE 13 DE JULIO, SOBRE NORMAS COMUNES PARA EL MERCADO INTERIOR DE LA ELECTRICIDAD

Traslada a los productores de energía eléctrica una carga medioambiental que no les corresponden, constituyendo además una carga fiscal excesiva que está en contra del principio del derecho de la Unión Europea de incentivar la implantación de instalaciones de producción de electricidad para asegurar el suministro.

## H) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2005/89/CE, SOBRE LAS MEDIDAS DE SALVAGUARDA DE LA SEGURIDAD DEL ABASTECIMIENTO DE ELECTRICIDAD Y LA INVERSIÓN EN INFRAESTRUCTURA

El artículo 3.4 de la directiva prohíbe cualquier medida discriminatoria o que suponga una carga excesiva para los agentes del mercado, entre los que se encuentran los generadores de electricidad (art. 3.1). El canon supone no solo una carga excesiva desde el punto de vista económico, sino también desde el punto de vista jurídico ya que este tributo carece de sustento alguno.

## V. CONCLUSIONES

El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica es una figura tributaria creada por el artículo 29 de la Ley 15/2012, de 17 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, establecido en el marco de una gran reforma del sector eléctrico cuyo objetivo principal es eliminar el déficit tarifario, y que añade a la Ley de Aguas un nuevo artículo 112 bis.

Las características fundamentales del mismo son las siguientes:

- El hecho imponible lo constituye la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en barras de central.
- Se declaran exentos los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico.
- El devengo: «se producirá con el **otorgamiento inicial y el mantenimiento anual** de la concesión hidroeléctrica y **será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización**».
- La base imponible: «se determinará por el organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central,

en cada periodo impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y el aprovechamiento del dominio público hidráulico».

- El tipo de gravamen anual es del 22% del valor de la base imponible.

La disposición transitoria primera de la LMF (*Adaptación de las concesiones hidroeléctricas*) recoge que: «Lo dispuesto en el artículo 112 bis (...) será de aplicación a los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica que a la entrada en vigor de la misma sean titulares de una concesión hidroeléctrica. **Las condiciones de tales concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación (...)**».

El canon a la generación hidroeléctrica carece de cualquier fundamento medioambiental convirtiéndose en un tributo puramente recaudatorio cuya finalidad fundamental no es más que financiar el déficit tarifario.

La regulación legal del mismo es defectuosa, apresurada, completando el cuadro de incertidumbres que genera dicha regulación.

El canon vulnera no solo principios constitucionales (capacidad económica, generalidad, igualdad, seguridad jurídica) sino también el ordenamiento comunitario (protección de la energía procedente de fuentes renovables, la política comunitaria de aguas, la Directiva de imposición energética).

A mayor abundamiento se produce una limitación de la capacidad de los agentes productores para competir entre sí ya que existen instalaciones que no van a estar sometidas a gravamen y, por tanto, con una energía más barata, que genera impacto sobre la competencia del mercado eléctrico, siendo evidente que tal ámbito de aplicación crea una barrera entre los productores de la misma tecnología, generando además una desigualdad entre productores del mismo tipo de energía.

Iberdrola, SA, Gas natural SDG, SA y Endesa presentaron denuncia ante la Comisión Europea (Dirección General de Energía y Fiscalidad) en fecha 7 de noviembre de 2013, contra el Reino de España, por incumplimiento del derecho de la Unión Europea, en lo relativo al canon hidroeléctrico y a los tributos nucleares aprobados por la Ley 15/2012. Sin embargo, la Comisión bajo nuestro punto de vista, de manera equivocada, ha entendido que no se produce tal vulneración, en una respuesta con poca argumentación y contraria a otros planteamientos manifestados por dicha Comisión.

Recientemente se han producido resoluciones y actuaciones nuevas que van en la misma dirección de lo defendido en este artículo, entre ellas:

- La Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2014, referente a la Directiva 2000/60/CE (Comisión Europea contra Alemania), recoge que «tal como se establece en el artículo 174 del Tratado, la política de la Comunidad en el ámbito del

medio ambiente debe contribuir a alcanzar los objetivos [que constituyen] la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente, y la utilización prudente y racional de los recursos naturales. Asimismo, debe basarse en el principio de cautela y en los principios de acción preventiva, de corrección de los atentados al medio ambiente preferentemente en la fuente misma, y de quien contamina paga». La Comisión Europea en este caso afirma que: «Contrariamente a lo que alega dicho Estado miembro, el concepto de "servicios relacionados con el agua" no abarca únicamente el abastecimiento de agua y la depuración de las aguas residuales. El propio texto del artículo 2, punto 38, de la Directiva 2000/60, su contexto y los objetivos que persigue la referida Directiva llevan a considerar que la definición de tales servicios engloba otras actividades como la navegación, la producción de electricidad mediante energía hidráulica y la protección contra las inundaciones» y continúa añadiendo que «la finalidad de esta es garantizar una utilización eficaz de los recursos hidráulicos, asegurando una participación apropiada de los diversos usos del agua en la recuperación de los costes de los servicios relacionados con ese uso, habida cuenta del principio de que quien contamina paga. No se alcanzaría este objetivo si, como sostiene el Estado miembro demandado, las empresas que realizan la extracción de aguas al margen de las actividades de abastecimiento de agua o de depuración de las aguas residuales como, por ejemplo, en algunos Länder, las empresas de extracción minera al aire libre, no estuvieran obligadas a pagar los costes de tales extracciones». Para la Comisión, la interpretación en sentido amplio que aplica del concepto de «servicios relacionados con el agua» no hace que sea superflua la distinción que efectúa el artículo 2, punto 39, de la Directiva 2000/60 cuando recurre al concepto de uso del agua. Este último concepto engloba no solo los servicios relacionados con el agua sino también, de manera más amplia, cualquier actividad que tenga repercusiones significativas en el estado del agua como, por ejemplo, la pesca deportiva, el baño o la navegación en aguas naturales que no hubieran podido ser embalsadas. La Comisión sostiene que, en estas circunstancias, «se incardinan en el concepto de servicios relacionados con el agua la extracción con fines de irrigación, que ejerce una presión importante en el estado de la masa hidráulica, la extracción con fines industriales, el autoabastecimiento, el embalsado para la explotación de la energía hidráulica, para la navegación y para la protección contra las inundaciones, así como el almacenamiento, la depuración y la distribución del agua. Ahora bien, resulta, en particular, que algunos Länder no aplican ningún canon de extracción o aplican amplias excepciones». A pesar de que el TJUE resuelve a favor del Reino de Alemania, se constata de la sentencia la obligación de gravar por igual determinados usos del agua, algo que en el canon ha quedado probado que es exclusivamente un gravamen a la producción de energía eléctrica.

- La cuestión prejudicial planteada por Alemania: El tribunal alemán plantea la cuestión prejudicial sobre posibles infracciones del impuesto sobre combustible nuclear alemán de las Directivas 2008/118 y 2003/96. Este argumento coincide con las con-

clusiones del abogado general en el caso del céntimo sanitario. El tribunal alemán plantea la cuestión prejudicial de si el impuesto podría ser considerado ayuda de estado contraria al derecho europeo, en el sentido que defendemos en este artículo.

- La cuestión prejudicial de Suecia: Posibles infracciones del impuesto sueco que grava la potencia térmica de los reactores nucleares, de las Directivas 2003/96 y 2008/118, en el mismo sentido que el anterior.
- El Dictamen del Consejo de Estado de fecha 9 de octubre de 2014 sobre el Reglamento para el desarrollo del artículo 112 bis del TRLA, por el que se estableció el canon hidroeléctrico, critica duramente dicho canon y duda de su carácter medioambiental sobre todo por el destino de la recaudación, planteándose incluso que en caso de que se entendiera que el destino del canon es cubrir el déficit de tarifa es mejor proceder a una reforma de la Ley 15/2012 que establezca con claridad esta finalidad para el canon.

## Bibliografía

ALZAGA VILLAMIL [2008]: «La tributación medioambiental y las aguas», *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi.

ARIAS COTERRILLO [2009]: «Puntos de conexión en el concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco para la tributación de las empresas eléctricas», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO [2010]: «El régimen tarifario de las energías renovables», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

CAZORLA PRIETO [2012]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12.<sup>a</sup> edición, Aranzadi.

CAZORLA PRIETO y CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO [2009]: «El tratamiento en el ordenamiento jurídico español del incremento de los precios de la energía como consecuencia de la internalización de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

CODES CALATRAVA [2013]: «El canon a la generación hidroeléctrica», en *Los tributos del sector eléctrico*, dir. Fernando BECKER, Luis María CAZORLA, Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS, Thomson Aranzadi.

DE MIGUEL CANUTO [2007]: *El impuesto sobre la electricidad*, Thomson Aranzadi.

LABANDEIRA VILLOT [2013]: «Fiscalidad y sostenibilidad», *Los tributos del sector eléctrico*, Thomson Aranzadi.

MARTÍNEZ GARRIDO [2009]: «Régimen jurídico de las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

MATEU DE ROS Y CEREZO [2009]: «El déficit de tarifa eléctrica: origen y regulación por el Derecho positivo», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

PEÑA ALONSO [2009]: «Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

- [2010]: «Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.
- [2010]: «Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

PÉREZ ROYO [2013]: *Manual de derecho financiero y tributario*, Civitas.