

DOCUMENTOS DE TRABAJO

1/2021

Análisis y valoración de la fiscalidad del autoconsumo eléctrico
de fuentes renovables

LAURA MARTÍN SANTANA

Doctora en Derecho por la Universidad Carlos III de Madrid



ÍNDICE

Resumen - *Abstract*

1. INTRODUCCIÓN
 2. CONCEPTO Y REGULACIÓN DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES
 - 2.1. Concepto de autoconsumo eléctrico
 - 2.2. Ventajas e inconvenientes
 - 2.3. Concepto de fuentes renovables
 - 2.4. Regulación del autoconsumo eléctrico
 3. FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES
 - 3.1. Estatal
 - 3.1.1. Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 3.1.2. Impuesto Especial Sobre la Electricidad
 - 3.1.3. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
 - 3.1.4. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica
 - 3.2. Autonómica
 - 3.2.1. Impuestos sobre la energía eólica
 - 3.2.2. Impuestos sobre la energía derivada del agua embalsada
 - 3.3. Local
 - 3.3.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles
 - 3.3.2. Impuesto sobre Actividades Económicas
 - 3.3.3. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
 - 3.3.4. Tasa por utilización del dominio público
 4. VALORACIÓN Y CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA

Resumen

Este trabajo analiza de forma crítica la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en España, examinando las figuras tributarias que gravan esta realidad y proponiendo medidas que respondan de manera más eficiente a la finalidad de protección del medio ambiente.

La necesidad de este análisis se justifica en la falta de políticas coherentes en este ámbito y la existencia de gran número de gravámenes, sin coherencia ni consistencia, que pueden vulnerar los principios constitucionales y poner en peligro los compromisos adquiridos en materia medioambiental y energética.

Palabras claves: fiscalidad, autoconsumo eléctrico, fuentes renovables, España.

Abstract

This work critically analyzes the taxation of electricity self-consumption from renewable sources in Spain, examining the tax figures dealing with this reality and proposing measures that respond more efficiently to the purpose of protecting the environment.

The need for this analysis is justified by the lack of coherent policies in this area and the existence of a large number of taxes, without coherence or consistency, which may violate constitutional principles and jeopardize the commitments acquired in environmental and energy matters.

Key words: Taxation, electricity self-consumption, renewable sources, Spain.

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo analizaremos el concepto de autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables y las figuras tributarias que lo gravan, desde la perspectiva del cumplimiento de los principios constitucionales y sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo de cada tributo, sino señalando las notas más características de los mismo en relación con el objeto de nuestro estudio.

Para empezar, es preciso señalar que la imposición energética-medioambiental juega un importante papel recaudatorio desde finales del siglo XX en muchos países desarrollados, fundamentalmente por la limitada reacción, al menos a corto plazo, de los consumidores antes cambios en los precios de los productos energéticos, debido a que son productos muy inelásticos. Esto implica menores distorsiones en el comportamiento de los agentes y más capacidad recaudatoria, lo que no beneficia la finalidad de la imposición medioambiental¹.

Por tanto, cabe señalar, desde el punto de vista práctico, la capacidad de recaudación y la fácil gestión de estos tributos², aunque la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, defendida en estos tributos, se tendría que demostrar tanto más eficaz cuanto menores sean los ingresos percibidos por la exigencia de esos gravámenes, al estar desincentivando conductas o actividades perjudiciales para el medio ambiente. Dicho esto, no siempre tiene que ser así y, en todo caso, un tributo extrafiscal no pretende realizar de manera absoluta el fin de política económica o social, sino acercarse a una solución óptima, de ahí que haya que rechazar la idea que defiende algunos autores, al entender que el éxito de esta clase de impuestos radica idealmente en la recaudación cero pues se persigue internalizar los costes reduciendo la contaminación del modo más eficiente posible y no prohibir de facto la actividad económica gravada³. La incidencia en el medio ambiente es una consecuencia inevitable de la actividad económica y la finalidad del impuesto ecológico no es “estrangular” el crecimiento, sino hacer posible un desarrollo sostenible, limitando los efectos de la contaminación, y que cada agente económico pueda decidir si le resulta rentable o no seguir contaminando, reduciéndose en conjunto la contaminación a los niveles deseados⁴. Si una actividad es gravemente dañosa para el medio ambiente, debe directamente prohibirse, entrando en juego medidas directas de carácter sancionador administrativo o incluso penal.

Los tributos se orientan a la reducción progresiva de la contaminación, y en la mayoría de los casos tendrían que tratarse de medias transitorias para conseguir este fin. Se busca el equilibrio entre la protección del entorno natural y el crecimiento económico, que no es otra cosa que el

¹ SÁENZ DE MIERA, G.: “La fiscalidad energética y medioambiental en la OCDE: análisis y reflexiones”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 322 y ss.

² HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 493.

³ ORTIZ CALLE, E.: “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Los impuestos sobre la energía*, nº 268, mayo 2007, pág. 110.

⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 62-63.

denominado “crecimiento sostenible”. En todo caso, son medidas dinámicas que se pueden ir adaptando a las necesidades o nuevas circunstancias que se presente.

Cuando haya fines concurrentes en la configuración del tributo, se tiene que buscar el equilibrio entre los dos fines concurrentes y decidir cuál de los dos va a tener más peso en el tributo (política ambiental o recaudación).

El principio “quien contamina paga”, recogido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), se aplica a la fiscalidad de la energía de fuentes renovables. La finalidad de este principio es que los operadores económicos internalicen, a través de los tributos, los costes sociales ambientales, externalidades, ignorados o infravalorados por el mercado, partiendo de que el medio ambiente es un bien público⁵.

Es importante señalar que en el plano conceptual, no podemos confundir fiscalidad ambiental con fiscalidad de la energía. Ambos conjuntos presentan áreas de intersección, pero no son conjuntos concéntricos. Existen tributos ambientales que no guardan relación con la energía y tributos energéticos que sólo indirectamente cabría considerarlos ambientales.

La situación con la que nos encontramos en este sector, es una configuración de tributos nada sistemática derivada de la falta de coordinación de las medidas tributarias aprobadas por la Comunidades Autónomas y las aprobadas por el Estado⁶, y por otro lado, la falta de coordinación entre los tributos estatales y las medidas de armonización previstas en la UE.

A esto se une el afán recaudatorio de entes locales, autonómicos y estatales, que entra en colisión con la pretendida finalidad de protección del medio ambiente y con principios jurídicos básicos como la igualdad, la capacidad económica, la ausencia de arbitrariedad, etc., contenidos tanto en el derecho internacional, comunitario como en el interno.

Si se apuesta por la economía sostenible y por el fomento de las fuentes de energía renovables para garantizar la seguridad de suministro, la sostenibilidad ambiental y la competitividad y eficiencia económica, sin duda, sigue siendo necesaria la intervención pública, y los Estados cuentan con instrumentos fiscales, regulatorios y de mercado, que son idóneos para conseguir esa finalidad.

Dentro de los instrumentos fiscales, podemos señalar los impuestos especiales, los recargos sobre tributos y la creación de nuevos tributos. A través de ellos, se puede promover la reducción del consumo energético y de las emisiones, el fomento de tecnologías favorables al medio ambiente e innovaciones tecnológicas y también, asegurar ingresos suficientes para la Hacienda Pública.

⁵ ORTIZ CALLE, E.: “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Los impuestos sobre la energía*, nº 268, mayo 2007, pág. 113.

⁶ GAGO RODRÍGUEZ A.: “Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 28 y ss.

Como parte de esta introducción, me gustaría apuntar que existe un debate abierto respecto a qué es o qué debería ser un impuesto ambiental, planteándose si el impuesto debe perseguir internalizar el coste medioambiental ocasionado (Pigou) o bien modificar la conducta de los agentes (Joskow, P. 1992).

Según la teoría de Pigou, el impuesto debería ser igual al coste social marginal del daño medioambiental causado, aunque generalmente se considera probable que un impuesto más alto o más bajo que ese coste siga teniendo un efecto medioambiental positivo. La teoría de Pigou se corresponde con las tasas porque esta figura tributaria se basa en el principio de equivalencia.

Frank Ramsey demostró que para lograr un nivel de recaudación determinado al menor coste posible, debían gravarse más intensamente los bienes con demanda relativamente inelástica (como es el caso de la energía) y más débilmente los bienes elásticos.

Mientras que Paul Joskow, sugiere que en ocasiones es preferible no hacer nada en absoluto que introducir una política o impuesto medioambiental mal diseñado, ya que un impuesto mal diseñado podría desviar el consumo hacia un producto aún más contaminante. Esto se explica también por los problemas que podemos encontrarnos al fijar arbitrariamente los niveles de contaminación tolerables para la sociedad y al diseñar una estructura de impuestos por emisiones cuyos tipos impositivos sean suficientes para garantizar que no se superen los niveles de contaminación establecidos⁷.

Otra posibilidad es recaudar con un fin concreto “impuestos con recaudación afectada” y la recaudación obtenida a partir de este impuesto está destinada a alguna actividad predeterminada (tributo sobre la recogida de basuras por ejemplo). La OCDE no lo recomienda porque a largo plazo la recaudación del mismo no suele ser capaz de cubrir los costes de la actividad a la que está destinada dicha recaudación.

La recaudación se puede destinar a sufragar inversiones en I+D, a reducir otros impuestos, etc., dependiendo del contexto económico y fiscal de cada país. Vemos por tanto, el difícil juego de decisiones a la hora de configurar la política medioambiental de un país.

Podría resultar de aplicación en el ámbito de la energía de fuentes renovables, la teoría del doble dividendo de la imposición medioambiental (Goulder, 1995), que defiende que, puesto que todos los impuestos son distorsionantes, es posible utilizar la recaudación asociada a un impuesto corrector, estable y potente, para reducir otros impuestos y obtener así un beneficio económico extra-ambiental. Hay que tener en cuenta el efecto de la interacción fiscal al sustituir un impuesto de base amplia (IS, IRPF) por otro de base estrecha (consumos energéticos), que pueden originar distorsiones no correctoras, ineficiencias sobre las decisiones de trabajo, ahorro o consumo. Fue muy importante esta teoría a principios del siglo XXI, consiguiendo que desapareciesen algu-

⁷ ORTIZ CALLE, E.: “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Los impuestos sobre la energía*, nº 268, mayo 2007, pág. 113.

nos rasgos definitorios de la imposición ambiental correctora para dejar protagonismo a objetivos fundamentalmente recaudatorios⁸.

Para terminar esta breve introducción a la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, creo que es interesante y enriquecedor reproducir al decálogo que propone Labandeira Villot, Xavier,⁹ en el que expone una serie de recomendaciones que parten del carácter primordialmente ambiental y corrector de las figuras tributarias y también su inserción y efectos en un contexto fiscal, energético y ambiental más amplio:

- No a la discrecionalidad.

Es muy importante que los componentes fundamentales del impuesto ambiental sean definidos correctamente. Tanto la base imponible como el tipo impositivo tienen que ser no discrecional.

La base imponible debe estar relacionada con el daño ambiental que se pretende corregir, recogiendo las descargas contaminantes que se realizan en el entorno natural, aunque a veces su uso generalizado puede ser muy costoso o complejo en términos de gestión o administración, y obligará a utilizar bases imponibles más imperfectas pero con un vínculo elevado con el daño ambiental.

- Prioridad a la mejora ambiental.

El objetivo fundamental del impuesto ambiental es la reducción en el deterioro medioambiental, por lo que es muy importante el papel incentivador sobre los contaminadores mediante la promoción de cambios de comportamientos y /o tecnologías y procesos productivos. Un impuesto ambiental por sus efectos (efectividad) por el lado de los ingresos públicos, no por el uso de su recaudación.

- Neutralidad entre contaminadores.

Es necesario que el impuesto medioambiental se aplique de manera uniforme y extensa. Es muy importante que la cobertura impositiva sea amplia y no se dejen sectores o emisores fuera de gravamen así como que el precio al que se enfrentan los contaminadores sea el mismo porque si hay variación en los precios por sectores, se producirá una asignación ineficiente de las reducciones sectoriales de emisión.

Un correcto cumplimiento de la recomendación debería llevar a una igualación en el tratamiento fiscal de todas las fuentes energéticas que ocasionen daños al medio ambiente, lo que exigiría la eliminación en primer lugar de subvenciones explícitas e implícitas existentes.

⁸ SÁENZ DE MIERA, G.: “La fiscalidad energética y medioambiental de la OCDE: análisis y reflexiones”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M., y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 326-329.

⁹ GAGO RODRÍGUEZ, A.; y LABANDEIRA VILLOT, X.: “La imposición ambiental como opción para España”, *Papeles de Economía Española*, nº 139, 2014, *La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas*.

- Figuras viables.

Importancia de diseñar tributos administrativamente viables, que reduzcan al máximo los costes de administración y cumplimiento fiscal. Además, el impuesto ambiental ha de ser socialmente viable, por lo que es necesario considerar los efectos distributivos de estos tributos y definir, si estos fuesen especialmente negativos, mecanismos de compensación

En muchos casos, la afectación de la recaudación obtenida en el impuesto ambiental es determinante para que éste sea aceptado socialmente y sea sostenible desde un punto de vista político.

- Ambigüedad sobre la afectación recaudatoria. Soluciones mixtas o de afectación recaudatoria total.

La afectación recaudatoria a objetivos ambientales o a paquetes distributivos compensatorios puede hacer más viable la introducción de impuestos ambientales, aunque no hay consenso en este punto y no hay una recomendación clara respecto al uso recaudatorio ambiental.

- Alcance jurisdiccional adecuado.

El gran problema que encontramos en España es que existen abundantes aplicaciones de impuestos ambientales en administraciones subcentrales, siendo la mayoría de los impuestos ambientales de nueva creación de titularidad autonómica.

La asignación subcentral de un impuesto ambiental está justificada cuando el alcance ambiental del problema ambiental coincide, de forma aproximada, con el tamaño de la jurisdicción. Sin embargo, se produce una posible competencia fiscal entre jurisdicciones que podría reducir o eliminar las ganancias anteriores.

En términos general, no parecen existir demasiados apoyos económicos o puramente ambientales para una asignación subcentral de los impuestos aplicados al ámbito energético: por un lado por el alcance global de los problemas ambientales, y por otro, por la competencia fiscal destructiva con una fragmentación de facto de los mercados.

- Alineación con otras políticas ambientales.

Necesidad de alinear los impuestos ambientales, reduciendo fricciones o interacciones negativas y fomentando sinergias, con los instrumentos y objetivos de otras políticas.

Los impuestos tienen que reforzar al resto de instrumentos de política ambiental para conseguir los objetivos marcados, pudiendo así completar los sectores cubiertos por los precios, o reforzar otros instrumentos de política ambiental, como los certificados ambientales de productos o los estándares tecnológicos, gracias al incentivo adicional generado por los precios.

No podemos olvidar que los impuestos pueden introducir fricciones por lo que será deseable o bien reducir el número de instrumentos de política o definirlos cuidadosamente para un correcto funcionamiento simultáneo.

- Alineación con otras políticas energéticas.

Importancia de los impuestos para las políticas de gestión de la demanda, sobre todo de ahorro y eficiencia energética. Y también de la oferta, con similares objetivos de reducción de la dependencia y costes de los servicios energéticos.

También se producen fricciones o interacciones negativas, como puede ser la aplicación de impuestos energéticos-ambientales moderadores sobre tecnologías productivas que son fomentadas a través de otros instrumentos de política, como ocurre en España con varios impuestos autonómicos que actúan en sentido contrario a los mecanismos centrales de promoción de energías renovables.

En cuanto a las interacciones negativas, la solución viene por reducir el número de instrumentos redundantes o redefinirlos para que dejen de serlo.

- Alineación con otras políticas fiscales.

Los impuestos energéticos-ambientales cumplen varios objetivos: ambiental, recaudatorio y reducción de la dependencia energética.

A veces pueden existir incompatibilidades entre los objetivos recaudatorios de la imposición energética y aquellos que buscan la reducción de las bases impositivas gravadas. En estos casos, se tiene que definir de manera transparente el objetivo prioritario para dar más peso a un componente sobre otro.

- Apertura a la innovación fiscal energética-ambiental.

Este ámbito, exige estar abierto a impuestos nuevos y flexibles que permitan abordar adecuadamente un entorno tecnológico, económico y ambiental en continuo movimiento.

Apuntar posibles cambios en el ámbito de la fiscalidad de los carburantes en el transporte, introducción de impuestos sobre el carbono añadido, promoción de la eficiencia energética de los edificios, etc.¹⁰

2. CONCEPTO Y REGULACIÓN DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES

Son varias las expresiones que suelen utilizarse para referirse a una misma realidad: generación distribuida, generación descentralizada, autoconsumo, autogeneración... Estas expresiones no son verdaderos sinónimos pero muchas veces se utilizan como tal, y en el desarrollo de esta trabajo también lo haremos en alguna ocasión, aunque ya adelantamos que, en puridad, conceptual y técnicamente no son términos equivalentes.

¹⁰ LABANDEIRA VILLOT, X.: "Fiscalidad y Sostenibilidad", en BECKER, F.; CAZORLA, L. M., y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 130 y ss.

Por otro lado, conviene señalar desde el inicio, que el autoconsumo eléctrico se asocia, y así lo haremos nosotros por ser la materia que nos ocupa, con la energía procedente de fuentes renovables, pero el autoconsumo como tal no excluye otro tipo de fuentes de energía. Nuestro ámbito de estudio se limitará al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables por lo que no abarcaremos otro tipo de generación de electricidad, más allá de la de las fuentes renovables.

Hechas estas precisiones, nos centraremos en desarrollar el concepto de generación distribuida y autoconsumo, evolución, sus ventajas e inconvenientes.

A continuación, contextualizaremos brevemente las fuentes de energía eléctrica renovables, y haremos referencia a la regulación del autoconsumo eléctrico en España por la importancia que la misma tiene en la fiscalidad.

2.1. Concepto de autoconsumo eléctrico

Aunque acabamos de indicar que generación distribuida y autoconsumo se usan habitualmente como sinónimos, partimos de un concepto amplio de generación distribuida, que se corresponde con el término utilizado en el ámbito internacional y europeo, y que engloba distintas formas de producción energética, entre la que se encuentra el autoconsumo, tal y como lo conocemos habitualmente en nuestro país.

Como primera aproximación, podemos definir la generación distribuida como el conjunto de sistemas de generación eléctrica que se encuentran conectados dentro de las redes de distribución y que se caracterizan por su pequeña potencia y por su ubicación en puntos cercanos al consumo. Dentro de la generación distribuida existe un segmento orientado al autoconsumo, sustentado en tecnologías renovables principalmente, considerando el autoconsumo, como la producción para consumo propio, siendo los propios consumidores los que instalan pequeños generadores que producen parte de la energía que necesitan para su consumo.

Es importante señalar que no hay consenso internacional, ni a nivel mundial ni europeo, para definir el concepto de generación distribuida puesto que son múltiples los factores que afectan a la definición: tecnologías empleadas, límite de potencia, conexión a la red, etc.¹¹

Las características de los sistemas de generación distribuida pueden comprenderse bien mediante su contraposición al esquema tradicional de producción centralizada, tal y como evidencian las definiciones que del concepto de generación distribuida recogen múltiples instituciones y organismos especializados en materia energética.¹²

Una de las definiciones que podemos reproducir, a modo de ejemplo, es la que da la International Energy Agency (IEA), que define la generación distribuida como la producción de energía en

¹¹ ÁLVAREZ PELEGRY, E.; y CASTRO LEGARZA: "Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio", *Orkestra*, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág. 4.

¹² En el estudio elaborado por el servicio de asesoramiento científico Joint Research Center de la Comisión Europea "Distributed Power Generation in Europe", 2007, se recopilan varias de esas definiciones.

las instalaciones de los consumidores o bien en las instalaciones de la empresa distribuidora, suministrando energía directamente a la red de distribución en baja tensión. Se asocia a tecnologías como motores, mini y micro turbinas, pilas de combustible y energía solar fotovoltaica.

Otra, es la ofrecida por el American Council for an Energy- Efficient Economy (ACEE), de acuerdo con la cual la generación distribuida consiste en la producción de energía eléctrica a partir de fuentes situadas en puntos cercanos al consumidor. Para el ACEE, los sistemas de generación distribuida, que pueden incluir fuentes de energía renovables o de ciclo combinado, presentan importantes virtudes frente a las instalaciones de producción centralizada, como la reducción de la energía que se pierde durante el transporte hasta el punto de consumo o la no necesidad de construir líneas de transportes de alta tensión¹³.

Como ya hemos adelantado, la generación distribuida se basa en la generación de energía cerca del punto de consumo, pero no implica el uso de una tecnología en particular. En función de la energía primaria que utilicen, estas tecnologías se pueden clasificar en generación distribuida no renovable (comprende aquellas tecnologías que utilizan como energía primaria combustibles fósiles: motores alternativos, turbinas de gas, pilas de combustible y microturbinas) y renovable, que es en la que nos centraremos en este trabajo y comprende la energía minihidráulica, eólica, solar térmica, fotovoltaica y biomasa¹⁴.

Si hace 20 años se planteaba la transición del servicio público nacional a la regulación para la competencia, con el objetivo de que el consumidor viera multiplicadas sus posibilidades de elección, los cambios que acontecen hoy en día tienen en su centro a un consumidor que desborda su papel tradicional de mero receptor del suministro eléctrico y que, además de convertirse en productor de energía, contribuye al cumplimiento de objetivos medioambientales, de seguridad y eficiencia energética.

El sector energético no permanece ajeno al espectacular desarrollo tecnológico al que asistimos en nuestros días, de modo que los cambios que este sector está viviendo en relación con el papel del consumidor pueden equipararse, salvando las evidentes distancias, a los que en otros sectores de la economía están produciendo las tecnologías de la información, caso denominado “consumo colaborativo”. A pesar de los indudables beneficios que traen consigo esas transformaciones, los cambios que acontecen plantean al mismo tiempo retos e interrogantes¹⁵, por lo que a la hora de regular estas nuevas realidades se ha de velar especialmente porque su consolidación se vea acompañada del menor impacto económico posible¹⁶.

La generación distribuida representa un cambio en el paradigma de la generación eléctrica centralizada. Aunque se pudiera pensar que es un concepto nuevo, la realidad es que tiene su origen, de alguna forma, en los inicios mismos de la generación eléctrica.

¹³ GALÁN SOSA, J.: “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm. 190, pág. 133.

¹⁴ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág. 12.

¹⁵ “Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, disponible en www.cnmc.es

¹⁶ GALÁN SOSA, J.: “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”, *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm. 190, pág. 133.

De hecho, la industria eléctrica se fundamentó en la generación en el sitio del consumo. Después, como parte del crecimiento demográfico y de la demanda de bienes y servicios, evolucionó hacia el esquema de generación centralizada, precisamente porque la central eléctrica se encontraba en el centro geométrico del consumo, mientras que los consumidores crecían a su alrededor. Sin embargo, existían restricciones tecnológicas de los generadores eléctricos de corriente continua y su transporte máximo por la baja tensión, que era de 30 a 57 kilómetros.

Con el tiempo, la generación eléctrica se estructuró como se conoce hoy en día, es decir, con corriente alterna y transformadores, lo que permite llevar energía eléctrica prácticamente a cualquier punto alejado del centro de generación. Bajo este escenario, se perdió el concepto de generación centralizada, ya que las grandes centrales se encuentran en lugares distantes de las zonas de consumo, pero cerca del suministro del combustible y agua¹⁷.

Por tanto, se puede entender que la generación distribuida supone una vuelta a los orígenes de la producción de energía eléctrica, puesto que en los primeros momentos de la industria eléctrica las instalaciones de generación de energía se encontraban cerca de los puntos de consumo y no existían redes de transporte que cubrieran largas distancias. Sólo el proceso de industrialización y la innovación tecnológica acontecidos con posterioridad permitieron la construcción de grandes centrales de generación eléctrica y complejas redes de transporte en alta tensión que hicieron posible satisfacer una demanda energética creciente asociada a las sociedades de consumo.¹⁸

En los años setenta, factores energéticos (crisis del petróleo), de demanda eléctrica (alta tasa de crecimiento) a nivel mundial, y otros como los cambios regulatorios asociados a la liberalización del sector o razones medioambientales, puesto que en la generación distribuida está vinculada mayoritariamente a fuentes de energía renovables¹⁹, plantearon la necesidad de alternativas tecnológicas para asegurar, por una lado, el suministro oportuno y de calidad de la energía eléctrica y, por el otro, el ahorro y el uso eficiente de los recursos naturales.

Una de estas alternativas tecnológicas es generar la energía eléctrica lo más cerca posible al lugar de consumo, precisamente como se hacía en los albores de la industria eléctrica, incorporando ahora las ventajas de la red del sistema eléctrico, para compensar cualquier requerimiento adicional de compra o venta de energía eléctrica.

Como acabamos de apuntar, la reestructuración del sector eléctrico, que elimina la planificación centralizada y establece la libre competencia de la generación, obligó a los Estados miembros a llevar a cabo iniciativas dirigidas a la apertura del mercado eléctrico hasta alcanzar la completa liberalización, lo que ha influido en el desarrollo de la generación distribuida en el ámbito europeo.

¹⁷ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág. 3.

¹⁸ PEPERMANS, G. et al.: "Distributed Generation: Definition, Benefits and Issues", *Working Paper Series*, nº 2003-8, University of Leuven Energy Institute, pág. 2 y ss.

¹⁹ GALÁN SOSA, J.: "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica", *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, (Noviembre 2016, núm 190). pág. 132.

Por tanto, frente al modelo tradicional de generación centralizada implantado en las últimas décadas, surge un modelo alternativo en el que la generación se acerca al consumidor; tanto física como virtualmente, surgiendo así la generación distribuida. La complementariedad entre ambos modelos será la base para el desarrollo de los futuros sistemas eléctricos de potencia²⁰.

De forma general, se entiende por autoconsumo el consumo de energía por la misma persona física o jurídica que lo genera. Así lo define el Consejo de Estado, en su Dictamen nº 820/2015, aprobado el 17 de septiembre de 2015.

El concepto de autoconsumo aparece por primera vez regulado expresamente en España en el artículo 9.1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, aunque la redacción de la definición de autoconsumo se ha visto modificada por el apartado uno del artículo 18 del Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores. En la actualidad, la Ley define el autoconsumo como “el consumo por parte de uno o varios consumidores de energía eléctrica proveniente de instalaciones de producción próximas a las de consumo y asociadas a los mismos”.

Se trata por tanto de una forma de abastecimiento de energía eléctrica en la que se emplea la energía producida por el propio consumidor²¹ al margen del sistema eléctrico. Ello no implica necesariamente la desconexión de la red eléctrica, dado que lo más habitual es que con el autoconsumo no se cubra la totalidad de la demanda energética del consumidor, sino una parte de la misma.

Como venimos señalando, no condiciona el autoconsumo al empleo de instalaciones de generación a partir de fuentes renovables aunque en la práctica se asocia normalmente al régimen jurídico aplicable a las energías renovables.

El concepto de autoconsumo es anterior a la idea de autoconsumir con energías renovables puesto que ya se venía realizando en las instalaciones de cogeneración dentro del anteriormente denominado régimen especial de producción de energía eléctrica. En la actualidad otras tecnologías distintas de la cogeneración están en condiciones económicamente viables de permitir el autoconsumo.

La competitividad de los costes que presenta la tecnología fotovoltaica en algunos segmentos y ubicaciones, la convierte en la tecnología con mayor potencial de desarrollo en la modalidad de autoconsumo, especialmente en el sector residencia. Tanto es así, que en países con alto potencial solar, como es el caso de España, en ocasiones se habla directamente de autoconsumo fotovoltaico²², siendo el ejemplo más habitual de autoconsumo en España, la instalación de paneles fotovoltaicos en tejados de hogares y de empresas para satisfacer parcialmente la demanda energética.

²⁰ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág. 3.

²¹ GONZÁLEZ RÍOS, I.: “La incipiente regulación del autoconsumo de energía eléctrica: Implicaciones energéticas, ambientales y urbanísticas”, *Revista Vasca de la Administración Pública*, 2014, nº 99-100, pág. 1624.

²² ÁLVAREZ PELEGRY, E., y CASTRO LEGARZA: “Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio”, *Orkestra*, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág. 10.

2.2. Ventajas e inconvenientes

A continuación trataré de exponer las principales características, ventajas e inconvenientes, de la generación distribuida, y más concretamente del autoconsumo.

Ventajas:

- Cercanía del centro de producción de la energía eléctrica respecto del punto de consumo, lo que supone una reducción de pérdidas de energía eléctrica en el transporte y distribución, aunque los efectos pueden variar dependiendo de las características propias de la red, de su topología, de la ubicación de los generadores y de cuanto se genera en cada momento²³.

La generación distribuida con fuentes renovables aporta estas mismas ventajas si bien cabe reflexionar sobre su impacto en las pérdidas de red y los costes de red evitados, teniendo en cuenta que la generación distribuida dará lugar a una reducción de pérdidas siempre y cuando la red de distribución a la que se conectan genere menos electricidad que la demandada por dicha red. Ante una bajada de demanda, se debe exportar la electricidad generada en exceso por las plantas renovables conectadas a dicha red, lo que significa que, debido a la prioridad de entrada en la red que presentan las plantas renovables, la red de distribución de demanda deba operar como si de una red de distribución de generación se tratará. Cabe afirmar, como señalaremos al hablar de los inconvenientes, que la generación distribuida no siempre evita costes de redes, porque si bien es cierto que evita los de la red de transporte, la generación distribuida no siempre reduce los costes de la red de distribución²⁴.

- Minimiza el impacto de las instalaciones eléctricas en su entorno.
- Incremento de uso de fuentes de energía renovables y consiguiente disminución del uso de combustibles fósiles, que facilitan el cumplimiento de los objetivos de la política energética europea, así como los compromisos establecidos en el Protocolo de Kyoto y en el Acuerdo de París²⁵.

De la transformación, transporte y uso final de la energía se derivan importantes efectos medioambientales como es el cambio de climático, al que se pretende dar respuestas a nivel mundial, tal y como se establecía en el artículo 2.1 del Acuerdo de París, en el seno de la Convención Marco sobre el Cambio Climático.

²³ GALÁN SOSA, J.: "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica", *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág. 133.

²⁴ ÁLVAREZ PELEGRY, E., y CASTRO LEGARZA: "Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio", *Orkestra*, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág. 14.

²⁵ GALÁN SOSA, J.: "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica". *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm. 190, pág. 133.

En el caso de la producción descentralizada de energías renovables, se logra la eliminación del impacto medioambiental de la generación de energía eléctrica.

Destacamos el ahorro y la eficiencia que puede suponer en el ámbito de la edificación.

- Unido a lo anterior, podemos destacar la conservación de las fuentes de energía básicas: petróleo, carbón y gas natural.

El actual sistema energético está agotando las reservas de combustible. La búsqueda y explotación de nuevas fuentes de energía primaria es un compromiso vital para salvaguardar el futuro de las generaciones venideras. Es aquí donde entran las fuentes de generación distribuida que utilizan recursos renovables como alternativa a los recursos agotables.

- Ayuda a mejorar la autonomía energética, reduciendo las importaciones energéticas.

La crisis del petróleo de 1973 elevó el precio del barril de petróleo de forma espectacular, el cual ha mostrado desde entonces un comportamiento inestable, provocando una creciente toma de conciencia sobre los aspectos reales del problema energético y el interés en diversificar las fuentes de energía y fomentar el autoabastecimiento.

España es muy dependiente energéticamente del exterior, por encima de la media europea por eso, es fundamental tratar de buscar y explotar fuentes de energía autóctonas, que permitan reducir la dependencia exterior en materia energética y la generación distribuida ofrece una estructura productiva más amplia que contribuye a la diversificación energética y potencia los recursos autóctonos²⁶.

- Al no requerir de “grandes inversiones”, puede ser realizado por pequeños consumidores. En general, se puede afirmar que se trata de pequeña-mediana potencia de los equipos de producción de energía eléctrica.

Aunque no existe consenso en la literatura científica sobre el límite de potencia, en el estudio “Distributed Power Generation in Europe”, se indica a este respecto que los casos de instalaciones de generación distribuida con una potencia superior a 100KW son excepcionales.

- Mejora de la seguridad en el suministro, la contribución a la reducción de la congestión de la red de transporte o el incremento de la competencia en la actividad de suministro.²⁷

Ayuda a paliar situaciones de saturación de la capacidad del sistema de potencia ante demandas fuertemente crecientes (aunque la tendencia cambió con la crisis económica) y el problema de ubicación de las grandes centrales y ampliación de la infraestructura actual del sistema de potencia.

²⁶ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág. 46.

²⁷ “Distributed Power Generation in Europe”, 2007, págs. 36-37.

La construcción de nuevas líneas de transporte y distribución, subestaciones y nuevas centrales de generación se enfrentan actualmente a un creciente rechazo social, lo que hace cada vez más difícil la ampliación del actual sistema eléctrico.

Una alternativa a este problema se puede encontrar en la generación distribuida que permitiría cubrir los picos de demanda y evitar las interrupciones de suministro que preocupan a los responsables del sistema y a la sociedad en general. Contribuye de esta manera a una mayor seguridad global en el suministro de energía y facilita la planificación del abastecimiento frente a previsiones inciertas de demanda²⁸.

- El autoconsumo con fuentes renovables resulta beneficioso para el sistema debido a la disminución de pagos de emisiones de CO₂.
- Refuerza los requisitos de continuidad en el servicio y su fiabilidad.

La fiabilidad del suministro afecta a todos los procesos industriales y, de manera especial, a sectores como el de la informática y las telecomunicaciones, donde cualquier indisponibilidad de suministro eléctrico puede causar grandes pérdidas en sus procesos productivos.

La alta tecnología en los procesos de producción y en las empresas de servicio demanda fiabilidades cada vez mayores, que es posible alcanzar con la generación distribuida.

- Favorece el desarrollo de regiones aisladas y la inversión privada.

La generación de energía eléctrica mediante energías renovables es muy apropiada para su implantación en zonas aisladas, a las que la red de transporte y distribución actual no llega. Esto favorece el desarrollo regional homogéneo de todo el país.

Además, la producción descentralizada de energía eléctrica representa una mayor oferta de posibilidades de inversión para la iniciativa privada que, de esta forma, puede penetrar más fácilmente en el negocio de la generación.

- El desarrollo de la generación distribuida, fomenta los avances tecnológicos en el desarrollo de las fuentes alternativas de generación y reducción de costes.

El vertiginoso desarrollo tecnológico que están experimentando estos equipos constituye uno de los factores claves en el desarrollo de la generación distribuida pues permite aumentar la eficiencia de las tecnologías empleadas y su fiabilidad, al tiempo que permiten reducir sus costes de instalación, operación y mantenimiento²⁹.

²⁸ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág. 47.

²⁹ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág. 48.

Inconvenientes:

- No reduce los costes de mantenimiento de las redes de transporte y distribución ni otros costes del sistema eléctrico que deben ser cubiertos con cargo a los ingresos de dicho sistema eléctrico provocando, en algunos casos, costes de inversión adicionales en las redes para adecuarlas a las necesidades derivadas de dicha generación distribuida.

Las instalaciones de autogeneración pueden estar o no conectadas a las redes de transporte y distribución del sistema eléctrico, aunque en la actualidad, con la aprobación del Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, en ningún caso asumen costes del sistema por la energía autoconsumida.

- Existen barreras técnicas, que incluyen las relacionadas con el nivel de desarrollo de las tecnologías y con la interconexión de los sistemas de generación de las redes de distribución.

La falta de madurez de algunas tecnologías se traduce en menores eficiencias, fiabilidad, tiempo de vida, etc., y supone una barrera a su implantación que puede ser reducida incrementando la investigación y el desarrollo tecnológico e implementando proyectos de demostración, etc.

Además, en el caso concreto de las tecnologías de generación distribuida renovables, que es el caso que nos ocupa, su producción depende de la disponibilidad del recurso renovable, el cual tiene, generalmente, variaciones aleatorias, lo que la hace bastante impredecible.

Por otro lado, las barreras de interconexión incluyen las exigencias de las compañías distribuidoras dirigidas a la compatibilidad con la explotación a la red (especificaciones relativas a calidad de suministro, fiabilidad y continuidad, seguridad, medida, distribución local y control). En principio, las redes de distribución no están preparadas técnicamente para conectar generación distribuida, pues fueron diseñadas para conectar cargas, no generadores. Es por este motivo que la conexión de dichos generadores puede acarrear problemas de estabilidad, fiabilidad, flujos bidireccionales, etc. Es necesario adoptar normativas técnicas de interconexión que aseguren la fiabilidad, seguridad y calidad del suministro y acelerar el desarrollo de los sistemas y tecnologías de control de generación distribuida.

- También existen barreras económicas que se justifican en la falta de madurez de algunas tecnologías y la poca difusión que ello conlleva y que hacen que los costes de la inversión inicial, así como el mantenimiento posterior, se disparen, resultando muy difícil su penetración. Esto implica que los plazos de amortización son muy altos y se traducen en un mayor riesgo para el inversor, aunque como hemos señalado, los avances tecnológicos en este ámbito son muy relevantes.

- Las barreras regulatorias incluyen los problemas existentes a la hora de obtener licencias de instalación (problemas medioambientales, sociales, etc.) que involucran en muchos casos a autoridades locales, regionales y nacionales, haciendo el proceso largo y tedioso. Convendría, por tanto, agilizar estos procesos de resolución de propuestas³⁰.
- Al tratarse de una generación cuyo control no está centralizado en el operador del sistema, sino que depende de las circunstancias de sus titulares, se complica la operación del sistema en su conjunto afectando tanto a distribuidores como a comercializadores.

El principal inconveniente de la generación distribuida para el distribuidor es que éste debe acometer una serie de inversiones para modernizar la red.

El autoconsumidor sigue beneficiándose de los servicios que ofrece el sistema eléctrico y por consiguiente, requiere cambios en el modo de operación de la red de distribución y, ocasionalmente, la red de transporte.

En cuanto al comercializador, se estima que tanto la generación distribuida como el autoconsumo suponen una mayor complejidad operativa porque tiene que gestionar clientes que consumen y que vierten energía.

- Al no permitir aprovecharse de las economías de escala, las pequeñas instalaciones de generación son, aún todavía hoy, un modo de generación más costoso que el de las centrales de generación convencionales. Mientras este coste siga siendo superior, el suministro eléctrico generado por una planta de autoconsumo será también mayor que el obtenido mediante red puesto que además de presentar un coste de generación más elevado, no evita los costes fijos del sistema, como ya hemos apuntado. La red no puede faltar cuando la autogeneración no está disponible³¹.

2.3. Concepto de fuentes renovables

Si queremos delimitar el concepto de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, y acabamos de definir el autoconsumo, en este momento corresponde referirnos a las fuentes de energía renovables que podrían dar lugar, en mayor o menor medida, al autoconsumo eléctrico. Sólo así tendremos conceptualmente definido el objeto del trabajo.

No se trata en ningún caso de un estudio exhaustivo, pero considero que es importante tener las nociones claras en este ámbito por la repercusión que las características de estas fuentes de energía renovable tendrán en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico.

Como ya hemos visto al hablar de políticas energéticas y medioambientales, se produce un auge de la energía de fuentes renovables en el siglo XXI, consecuencia de la necesidad de contar con

³⁰ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág. 49.

³¹ ÁLVAREZ PELEGRY, E., y CASTRO LEGARZA: "Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio", *Orkestra*, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág. 15.

un suficiente abastecimiento energético y de constituir una alternativa a las energías contaminantes, promoviéndose este tipo de energía a través de un marco regulatorio estable y establecimiento de incentivos económicos y fiscales³².

En el ámbito europeo, podemos encontrar una definición de “energía procedente de fuentes renovables” en 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 y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE. Así, se establece en el artículo 2 a), Definiciones, lo que se entiende por “energía procedente de fuentes renovables”: “la energía procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica y oceánica, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás”. Y a continuación define alguna de estas fuentes de energía renovables. Las mismas definiciones se recogen en las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020³³.

La Directiva (UE) 2018/2001, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, cuyo plazo de trasposición vence el 30 de junio de 2021, deroga la Directiva 2009/28/CE, pero no afecta a la definición de fuentes de energía renovables que acabamos de señalar.

Según algunos autores el concepto de fuente de energía renovable debería provenir de las ciencias involucradas en el estudio del fenómeno ambiental y no en las definiciones que puedan extraerse del ordenamiento jurídico³⁴.

Aunque no es posible presentar una definición o delimitación unívoca de energía renovable, pues cada organización científica, norma o ámbito de investigación tiene una noción ajustada a sus necesidades, es posible mencionar dos características comunes: se trata de energías limpias, por cuanto no producen emisiones contaminantes a la atmósfera, y por otro lado, son renovables, en el sentido de que se regeneran de forma periódica y a través de ciclos naturales, sin hacer uso consuntivo de los recursos³⁵.

Se pueden calificar a las energías renovables como fuentes “autóctonas” con bajas o nulas emisiones a la atmósfera que redundan en una mayor racionalidad en la producción y consumo energéticos y en la sostenibilidad en la utilización de los recursos y en la lucha contra el cambio climático.

³² PEREA SOLANO, B.; ZATARAIN, A.; CAÑIZARES E., y MONREAL, A.: “Los instrumentos fiscales en el sector eléctrico”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 87.

³³ Comunicación de la Comisión Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020, (2014/C 200/01).

³⁴ ORTIZ CALLE, E.: “Fiscalidad de las energías renovables en la Unión Europea y España”, en ALENZA GARCÍA, J. F. (Dir.), *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, Aranzadi, 2014, pág. 433.

³⁵ ORTIZ CALLE, E.: “Fiscalidad de las energías renovables en la Unión Europea y España”, en ALENZA GARCÍA, J. F. (Dir.), *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, Aranzadi, 2014, pág. 433 y ss.

En la mayor parte de los casos el uso de las fuentes de energía renovable sirve para la obtención de energía eléctrica, que es el ámbito que nos interesa en este trabajo. En otros casos, la finalidad es distinta: producción de calor o la propulsión de vehículos, etc.

Como ya hemos visto al estudiar el concepto de generación distribuida, en función de la energía primaria que utilicen, estas tecnologías se pueden clasificar en generación distribuida no renovable (comprende aquellas tecnologías que utilizan como energía primaria combustibles fósiles: motores alternativos, turbinas de gas, pilas de combustible y microturbinas) y renovable, que comprende la energía minihidráulica, eólica, solar térmica, fotovoltaica y biomasa³⁶.

Para terminar, esta breve referencia a las fuentes de energía renovables, destacamos dentro de las tecnologías emergentes de fuentes de energía renovables, la marina y la geotérmica.

2.4. Regulación del autoconsumo

Por la importancia que tiene la regulación en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, considero conveniente incluir este apartado de regulación antes de comenzar a hacer referencia a ella en cada uno de los tributos a analizar.

No tiene como finalidad analizar exhaustivamente la regulación del autoconsumo eléctrico, sino destacar los aspectos de esta regulación más vinculados a la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

El artículo 9 de la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, redactado por el apartado uno del artículo 18 del Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, establece el marco regulador del autoconsumo, incluyendo la definición del autoconsumo eléctrico, las distintas modalidades y las obligaciones derivadas de cada una de ellas.

Tal y como adelantado al determinar el concepto de autoconsumo, se define por “autoconsumo el consumo por parte de uno o varios consumidores de energía eléctrica proveniente de instalaciones de producción próximas a las de consumo y asociadas a los mismos”.

La Ley establece dos modalidades de autoconsumo, simplificando el régimen anterior:

- Modalidades de suministro con autoconsumo sin excedentes. Cuando los dispositivos físicos instalados impidan la inyección alguna de energía excedentaria a la red de transporte o distribución. En este caso solo existe el sujeto consumidor.
- Modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes. Cuando las instalaciones de generación puedan, además de suministrar energía para autoconsumo, inyectar energía excedentaria en las redes de transporte y distribución. En estos casos existirán dos tipos de sujetos: el sujeto consumidor y el productor.

³⁶ COMUNIDAD DE MADRID: *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, págs. 11 y ss.

Se introduce también la “modalidad de autoconsumo compartido” o “instalaciones próximas a efectos de autoconsumo”, que son las que están conectadas en la red interior de los consumidores asociados, están unidas a estos a través de líneas directas o están conectadas a la red de baja tensión derivada del mismo centro de transformación.

En cuanto a las obligaciones administrativas, se distingue entre instalaciones de producción superiores o no a 100kw de potencia, estando exentas de la obligación de inscripción en el registro administrativo las instalaciones de producción no superiores a 100 kW de potencia asociadas a modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes.

Como novedad, el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, estableció que la energía autoconsumida de origen renovable, cogeneración o residuos estará exenta de todo tipo de cargos y peajes, incluido el denominado “impuesto al sol” que tanta controversia había suscitado en los últimos años.

Como respuesta a otra de las grandes reivindicaciones del sector, la Ley recoge que en el caso en que se produzca transferencia de energía a través de la red de distribución en instalaciones próximas a efectos de autoconsumo se podrán establecer las cantidades que resulten de aplicación por el uso de dicha red de distribución. Los excedentes de las instalaciones de generación asociadas al autoconsumo estarán sometidos al mismo tratamiento que la energía producida por el resto de las instalaciones de producción, al igual que los déficits de energía que los autoconsumidores adquieran a través de la red de transporte o distribución estarán sometidos al mismo tratamiento que los del resto de consumidores.

Señalar que reglamentariamente podrán desarrollarse mecanismos de compensación simplificada entre déficits de los autoconsumidores y excedentes de sus instalaciones de producción asociadas, que en todo caso estarán limitados a potencias de estas no superiores a 100 kW.

Se modifica el régimen sanciones en relación con el autoconsumo, que consideremos que no tiene especial trascendencia en nuestro trabajo.

Por otro lado, la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovable, que entró en vigor en diciembre de 2018 y cuyo plazo de transposición vence el 30 de junio de 2021, regula también el autoconsumo de fuentes de energía renovables.

En este sentido, el artículo 21.2 de dicha Directiva establece que “los Estados miembros garantizarán que los autoconsumidores de energías renovables, de manera individual o mediante agregadores, tengan derecho a: a) generar energía renovable, incluido para su propio consumo, almacenar y vender su excedente de producción de electricidad renovable, en particular mediante contratos de compra de electricidad renovable, acuerdos comerciales con proveedores de electricidad y entre pares, sin estar sujetos: i) en relación con la electricidad que consumen de la red o vierten a la red, a procedimientos y cargos discriminatorios o desproporcionados y a tarifas de la red que no reflejen los costes; ii) en relación con la electricidad procedente de fuentes renovables autogenerada y que permanece dentro de sus locales, a procedimientos discriminatorios o desproporcionados y cualquier cargo o tasa.”

En el apartado 3 de este artículo se reconoce que “los Estados miembros podrán aplicar cargos y tasas no discriminatorios y proporcionados a los autoconsumidores de energías renovables, en relación con su electricidad renovable autogenerada que permanezca dentro de sus locales en uno o varios de los casos siguientes: a) si la electricidad renovable autogenerada cuenta realmente con ayuda a través de sistemas de apoyo, únicamente en la medida en que la viabilidad económica del proyecto y el efecto incentivador de dicha ayuda no se vean comprometidos; b) a partir del 1 de diciembre de 2026, si la cuota global de instalaciones de autoconsumo supera el 8 % de la capacidad instalada total de electricidad de un Estado miembro, y si se demuestra, mediante un análisis coste-beneficio realizado por la autoridad reguladora nacional de dicho Estado miembro, llevado a cabo a través de un procedimiento abierto, transparente y participativo, que la disposición que figura en el apartado 2, letra a), inciso ii), se traduce en una carga significativa desproporcionada para la sostenibilidad financiera a largo plazo del sistema eléctrico o bien crea un incentivo que excede lo que es objetivamente necesario para conseguir un despliegue de energías renovables que sea eficiente en términos de costes, y que dicha carga o incentivo no puede reducirse al mínimo adoptando otras medidas razonables; o c) si la electricidad renovable autogenerada se produce en instalaciones que superen 30 kW de la capacidad instalada total de electricidad”.

Por tanto, la nueva Directiva de energía de fuentes renovables reconoce el derecho al autoconsumo y derechos como generar, almacenar y vender el exceso de energía eléctrica, instalar y operar sistemas de almacenaje y recibir remuneraciones por el excedente vertido a la red, estableciendo que no se podrán aplicar cargos al autoconsumo, como el ya derogado “impuesto al sol” en España, aunque esta prohibición sólo se extenderá hasta el 1 de diciembre de 2026. A partir de esa fecha, los Estados miembros podrán recurrir a una de las tres alternativas que la directiva contempla para justificar la imposición de estos cargos.

Para completar la regulación del autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables, en el ámbito nacional haremos referencia al Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica, en el marco regulatorio del Real Decreto-ley 15/2018, que habilita la figura del autoconsumo colectivo, simplifica los trámites administrativos, y establece un mecanismo de compensación de la energía autoproducida y la no consumida, que es más sencillo de aplicar, entre otras medidas.

A través de este Real Decreto, tal y como se justifica en su Exposición de Motivos, se efectúa la incorporación al ordenamiento jurídico español de parte del contenido del artículo 21 de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, a la que ya nos hemos referido.

En esta Exposición de Motivos se defiende que “el desarrollo del autoconsumo que promueve la norma tendrá un efecto positivo sobre la economía general, sobre el sistema eléctrico y energético y sobre los consumidores” y justifica el impacto sobre el sistema eléctrico señalando que “el desarrollo del autoconsumo de energía eléctrica conllevará diversos efectos económicos directos, cuyo saldo neto es positivo. Por lo que respecta a los ingresos y costes del sistema eléctrico, la

implantación del autoconsumo implica un menor consumo de energía eléctrica procedente de las redes de transporte y distribución, hecho que puede producir una ligera disminución de los ingresos por peajes y cargos en el sistema respecto a un escenario en el que no existiera autoconsumo. No obstante, esta disminución de ingresos se verá compensada por el aumento de los ingresos derivados de la electrificación de la economía que se recoge en el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima.

Adicionalmente, desde la óptica del consumidor final, la implantación de nueva generación procedente del autoconsumo producirá un efecto de disminución del precio de la energía respecto a un supuesto escenario en el que no se implante autoconsumo. Esto es debido a que se produce un aumento de la energía ofertada procedente de los excedentes vendidos, y a una disminución la demanda que es abastecida por la propia energía autoconsumida. A lo anterior se ha de añadir los beneficios derivados de las menores pérdidas técnicas por circulación de la energía en las redes de transporte y distribución y los menores costes marginales por nuevas infraestructuras de red”.

Se desprende de esta Exposición de Motivos la necesidad de justificar la financiación de los costes del sistema y el efecto en el precio final de la energía consumida, teniendo en cuenta que estas fueron las razones defendidas para establecer el “impuesto al sol”, ya derogado.

Para terminar, me gustaría insistir en la importancia de la seguridad jurídica como pieza fundamental en este ámbito, y en todos, por los costes elevados que suponen estas instalaciones y su larga vida útil. Sólo con seguridad jurídica y una normativa sin modificaciones constantes, clara, sin lagunas, sin indefiniciones ni contradicciones, se puede avanzar en el fomento del autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables y en el cumplimiento de los objetivos de lucha contra el cambio climático.

3. FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES

3.1. Estatal

3.1.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

La principal especialidad del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, LIVA) en el ámbito del sector eléctrico se fundamenta en su calificación jurídica como entrega de bienes (y no como servicio), tal y como se establece específicamente en el artículo 8. Uno de la LIVA y en la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el diseño de un régimen jurídico *ad hoc*, al margen de la estructura normal para las entregas internacionales, cuya finalidad es la de gravar la electricidad en el lugar de consumo efectivo y evitar distorsiones en la competencia³⁷, pero este segundo aspecto de la regulación del IVA no nos afecta en el caso del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

³⁷ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Sector Eléctrico”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 514 y ss.

En el caso del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, es importante delimitar el hecho imponible del IVA en relación con las distintas modalidades de autoconsumo eléctrico determinadas en la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico y en el R.D. 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.

Para ello, es fundamental la consideración de empresario o profesional a estos afectos, de ahí. El artículo 4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece la sujeción de la entrega de bienes por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Y el artículo 5 de la LIVA, contiene la definición de empresario o profesional a efectos de esta Ley: “c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”.

En el caso que nos ocupa, la Dirección General de Tributos considera que, quienes realicen en su vivienda la instalación de un sistema generador de energía eléctrica por medio de placas fotovoltaicas convirtiéndose por ello en productores, tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del impuesto, en la medida en que van a realizar entregas de bienes con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo³⁸.

Por tanto, entendemos que en el caso del autoconsumo sin conexión a red o con modalidades de suministro con autoconsumo sin excedentes, no se produce hecho imponible gravado por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Un caso distinto es el supuesto de la modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes, en las que el autoconsumidor es consumidor y productor y vierte el excedente eléctrico a la red recibiendo una contraprestación por ello. En este caso, sí estaríamos ante un hecho Imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el IVA, el consumo propio de cualquier bien puede dar lugar a autoconsumos, en este caso que nos ocupa, autoconsumos de bienes y no de servicios, como ya hemos adelantado. Si la autoproducción de la energía es para que se incorpore a una actividad económica realizada por un sujeto pasivo, se tratará de lo que se suele denominar como consumo interno y seguirá el mismo régimen de IVA que la explotación económica principal. Si ésta da lugar a la deducción del IVA soportado, la totalidad del IVA satisfecho en la explotación eléctrica será deducible. El otro caso, que nos interesa más, es que la autoproducción sea a exclusivos efectos privados, para fines ajenos a una explotación económica. En dicho caso se produce un supuesto de autoconsumo externo gravado en el IVA³⁹. Así el artículo 9.1.a), establece que “a los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contrapresta-

³⁸ Consulta de la DGT de 4 de octubre de 2004, nº 1844-04.

³⁹ Consulta de la DGT de 9 de marzo de 2000, nº 0495-00 y Consulta de la DGT de 4 de octubre de 2004, nº 1844-04.

ción: a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo”.

Esto supone que el sujeto productor podrá deducir la totalidad del IVA soportado por la producción eléctrica pero, a su vez, deberá autorrepercutirse el IVA tomando como base imponible el coste de la producción. El efecto final debería ser el mismo que la no deducción del IVA soportado en la producción de electricidad para consumo personal. Es decir, en el autoconsumo en el IVA, en un primer momento, el IVA soportado por todas las adquisiciones de bienes y todas las prestaciones de servicios será deducible.

A su vez, las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito devengan IVA y la base imponible de dicho IVA será el valor de coste en el momento de la entrega o el coste del servicio incluidas las amortizaciones, pero ese IVA devengado por la operación gratuita y que tiene que pagar la propia entidad no es deducible (artículo 92. Uno. 3 de la LIVA).

Conviene revisar en este punto, alguna de las resoluciones de la Dirección General de Tributos⁴⁰. Analizaremos la Consulta Vinculante de 20 de mayo de 2005, en la que se plantea el supuesto de un trabajador por cuenta ajena que no realiza ninguna actividad económica, monta en su vivienda una instalación de placas para la obtención de electricidad para consumo propio, y los meses en los que la instalación produce más electricidad que la que consume la vende en la red, obteniendo un rendimiento.

En esta Consulta, la DGT reitera su criterio al considerar que “tienen la condición de empresario o profesional quienes realicen en su vivienda la instalación de un sistema generador de energía eléctrica por medio de placas fotovoltaicas (...), en la medida en que van a realizar entregas de bienes con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”.

Entiende la DGT, tal y como lo define el artículo 8 de la LGT, que las entregas de energía eléctrica efectuadas por los productores de la misma a través de placas fotovoltaicas tienen la condición de entregas de bienes a efectos del IVA.

A su vez, y tal y como hemos acabamos de exponer, y teniendo en cuenta el artículo 9.1 de la LIVA, el productor de energía eléctrica a que refiere la consulta que estamos comentando, se considera empresario o profesional a efectos de IVA y puede realizar las siguientes operaciones sujetas y no exentas: a) entregas de bienes a título oneroso por la energía que inyecta a la red eléctrica, en la medida en que se producen dichas entregas a cambio de contraprestación, sujetas al IVA en virtud de los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 37/1992, y b) operaciones asimiladas a entregas de bienes a título oneroso por la energía que producen con sus placas y que destinan, en su caso, al consumo propio, en concepto de autoconsumo de bienes, sujetas al IVA en virtud de los artículos 4, 5 y 9 de la misma Ley.

⁴⁰ Consulta vinculante DGT de 20 de mayo de 2005, nº 919-05.

Por tanto, el productor de energía eléctrica de la consulta de referencia, tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y deberá repercutir el IVA en las entregas de bienes y operaciones asimiladas a entregas de bienes que realice en el desarrollo de su actividad, en las condiciones descritas en el artículo 88 de la Ley 37/1992, así como proceder a su ingreso.

Señalar también que la DGT ha confirmado que los paneles solares son bienes inmuebles según la definición del artículo 3 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y la Ley del Catastro Inmobiliario. Así, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, aunque por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezcan al dueño de los mismos, se consideran bienes inmuebles a estos efectos.

Para terminar, indicar que en opinión de la DGT⁴¹, si la transmisión de instalaciones fotovoltaicas integrantes de un parque solar, conjuntamente con la subrogación del adquirente en el contrato de mantenimiento y gestión integral de las instalaciones, no conlleva también la transmisión de soporte técnico-administrativo alguno, no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que la misma pueda ser considerada como constitutiva de una unidad económica autónoma. Por ello, dicha transmisión estará sujeta al IVA, debiendo tributar cada uno de los bienes que la componen independientemente según las normas del mismo que resulten aplicables. Lo decisivo resulta ser si la transmisión de las placas va acompañada del soporte técnico-administrativo.

La DGT en esta misma consulta, entiende que las placas solares, que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar distinto de su emplazamiento original, no tienen consideración de edificación a efectos del IVA. Sin embargo, teniendo en cuenta el artículo 6 de la LIVA, la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas las instalaciones fotovoltaicas/placas solares, líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación, tendrán, conforme al supuesto reproducido en la consulta, la constitución de edificación. Es decir, se entiende que no se transmiten las placas solares, sino que se transmiten éstas además de otros elementos⁴².

En el caso de la modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes, que es el que está sujeto al IVA, se aplicarán los preceptos correspondientes de la LIVA en relación a las reglas de localización, devengo, base imponible y cuota, etc. Es importante insistir en el carácter armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo desarrollo se establece en la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del IVA, con las modificaciones que se han ido incorporando posteriormente a su aprobación.

En cuanto al devengo, se trata de un devengo de tracto sucesivo, tal y como establece el artículo 75. Uno.7 de la LIVA por lo que se devengará el impuesto en el momento en que resulte exigible

⁴¹ Consulta Vinculante de la DGT, V0023-10, de 18 de enero de 2010.

⁴² ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "Energías renovables y su tributación por el ITPAJD y el IVA", en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y Energías Renovables*, Aranzadi, 2013, pág. 77 y ss.

la parte del precio que comprenda cada percepción, coincidiendo el momento del devengo con la exigibilidad de la contraprestación independientemente de que ésta se pague posteriormente.

El suministro de la electricidad en España tributa al tipo general del 21%, a pesar de que la Directiva 2006/112 prevé en su artículo 102 que “previa consulta del Comité de IVA, todo Estado miembro podrá aplicar un tipo impositivo reducido a las entregas de gas natural, electricidad o calefacción urbana.

En cuanto a la base imponible del IVA, como ya hemos tenido ocasión de revisar, se incluye dentro de esta, debiendo desglosarse en la factura, los conceptos de peajes, cargos y alquiler de equipos de medida. Se trata de servicios que no tienen sentido en sí mismos, sino que son indispensables para el suministro de la electricidad porque su régimen a efectos del IVA es el mismo que el del suministro.

Podemos concluir que las modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y que no existe ningún componente en este impuesto que favorezca o incentive el autoconsumo de energía eléctrica derivada de fuentes de energía renovables.

3.1.2. Impuesto Especial sobre la Electricidad

El Impuesto Especial sobre la Electricidad nació como un impuesto de fabricación y se introdujo en 1997 por el artículo 7 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Su regulación se contenía originariamente en el artículo 64 del Capítulo IX del Título I de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), y los artículos 129 al 134 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

La reforma del sector eléctrico y una mejor trasposición de la Directiva, han determinado que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre lo incorpore como tal impuesto especial sobre el consumo regulándolo en el nuevo Capítulo II del Título III, artículos 89 a 104 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Teniendo en cuenta que el Impuesto sobre la Electricidad deja de ser un impuesto especial de fabricación, ya no le son aplicables las disposiciones comunes de dichos impuestos contenidas en los artículos 2 al 19 de la Ley 38/1992. Como consecuencia de esto, destacamos la no aplicación del hecho imponible común a los impuestos de este grupo como es la fabricación o la importación del bien gravado. Además, tampoco será de aplicación la noción de régimen suspensivo, ni la regulación de los depósitos fiscales o fábricas de electricidad con las connotaciones que hasta la modificación operada por la Ley 28/2014 habían tenido⁴³.

⁴³ ESCOBAR LASALA, Juan José: “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad”. *Carta Tributaria*, nº 3, Marzo 2015, Editorial CISS, pág. 3 y ss.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad es un tributo indirecto, real, objetivo, de devengo instantáneo y monofásico que recae sobre el consumo de energía eléctrica. Se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de las normas reguladoras del Concierto y del Convenio Económico de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y los convenios y tratados que resulten de aplicación⁴⁴.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, uno de los objetivos con el que se creó este impuesto fue “la obtención de ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de coste específico asignado a la minería del carbón”, declaración que por sí sola cuestiona la auténtica finalidad extrafiscal de esta figura tributaria.

El establecimiento de Impuestos Especiales implica un doble gravamen sobre los productos a ellos sujetos, dado que éstos también se ven gravados por el Impuesto sobre el Valor Añadido en su condición de impuesto general⁴⁵. La Exposición de Motivos de la LIE justifica este doble gravamen, definiendo su finalidad extrafiscal:

“Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.”.

En cuanto al hecho imponible, el artículo 92 de la LIE lo define en los siguientes términos:

“a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos”.

Es importante señalar que el hecho imponible es la entrega de electricidad para consumo, por lo que las entregas de electricidad que no son para consumo, como las que constituyen buena parte de las transacciones que diariamente tienen lugar en el mercado eléctrico, no suponen la realización del hecho imponible del impuesto especial sobre la electricidad.

⁴⁴ BUENO MALUENDA, M. C.: “Los Impuestos especiales sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros”, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, Enero de 2015, pág. 34 y ss.

⁴⁵ MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, I.: “El impuesto sobre la electricidad”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 493 y ss.

La fabricación sigue siendo relevante en el marco del impuesto, teniendo en cuenta el hecho imponible del apartado b) en el que incluye al productor que consuma la electricidad por él generada (autoconsumidor)⁴⁶, que es el supuesto que nos interesa en este momento.

Respecto a este último punto, el artículo 93 recoge el siguiente supuesto de no sujeción: “no estará sujeto al impuesto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos”.

Por tanto, podemos señalar que las modalidades de suministro con autoconsumo sin excedentes estarán sujetos al impuesto especial sobre la electricidad si no se aplica el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 93, es decir, si la potencia es superior a 100 kilovatios.

El autoconsumo eléctrico de las modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes estará sujeto en todo caso, y se podrán aplicar algunas de las exenciones que recoge la Ley en su artículo 94, destacando las dos que están más relacionadas con el objeto de nuestro estudio: la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios y la energía eléctrica consumida que haya sido generada por pilas de combustibles.

De acuerdo con lo que establece el artículo 95.a) LIE, cuando el hecho imponible es el suministro para consumo, el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

Cuando el hecho imponible es el consumo por los productores de la electricidad generada por ellos mismos, el devengo se produce en el momento del consumo.

En relación al sujeto pasivo, en la normativa vigente del impuesto se hace referencia a contribuyentes en el artículo 96. Son contribuyentes “los que realicen suministros de energía al consumidor” (lo normal es que sean comercializadores), y cuando el hecho imponible es el autoconsumo, son contribuyentes “aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos”. El artículo 96 LIE establece además otras situaciones específicas en las que se atribuye la condición de contribuyente al consumidor de la electricidad consumida⁴⁷.

En cuanto a la base imponible, estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas.

En relación con el tipo impositivo, señalar que el coeficiente que con la normativa anterior se aplicaba sobre la base imponible, ahora se aplica sobre el antiguo tipo nominal del impuesto sobre la electricidad para determinar el nuevo tipo de gravamen (nominal y efectivo). Este tipo

⁴⁶ ESCOBAR LASALA, Juan José: “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad”. *Carta Tributaria*, nº 3, Marzo 2015, Editorial CISS, pág. 5 y ss.

⁴⁷ ESCOBAR LASALA, Juan José: “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad”. *Carta Tributaria*, nº 3, Marzo 2015, Editorial CISS, pág. 6 y ss.

impositivo es del 5,11269632, que es el resultado exacto de multiplicar 4,864 (recargo de la minería del carbón) por 1,05113. El artículo 99.2, establece que “las cuotas resultantes de la aplicación del tipo impositivo fijado en el apartado 1 no podrán ser inferiores a las cuantías siguientes: a) 0,5 euros por megavatio-hora, cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales; b) 1 euro por megavatio-hora, cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos. Cuando se incumpla la condición prevista en este apartado, las cuantías indicadas en las letras a) y b) tendrán la consideración de tipos impositivos aplicables en lugar del establecido en el apartado 1”.

La repercusión en el Impuesto sobre la Electricidad es obligatoria y el destinatario de la operación está obligado a soportarla, tal y como establece el artículo 101 de la Ley, pero no procede, entre otros supuestos, en los casos de autoconsumo, ni cuando el contribuyente es a la vez consumidor.

Desde la perspectiva del pretendido fin extrafiscal del impuesto, la doctrina científica ha advertido que aunque el Impuesto sobre la Electricidad puede llegar a ser un impuesto potencialmente adecuado para incentivar el uso eficiente de la electricidad, en la práctica carece de auténtico contenido ambiental, puesto que su base imponible incide exclusivamente sobre el precio pagado por el consumo de energía eléctrica.

Para que el impuesto tuviese una auténtica finalidad ambiental debería sustituirse la actual base imponible del impuesto, que prácticamente coincide con el importe de la contraprestación, por el número de kilovatios-hora consumidos, de forma que incentive la eficiencia y el ahorro energético. Además, no distingue la fuente de energía en su configuración, por lo que es imposible aceptar una finalidad extrafiscal del mismo, a pesar de lo que el legislador predica en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, respecto a este impuesto: “Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc”.

La única medida de fomento a las energías renovables es la contenida en el artículo 94.5 de la Ley de Impuestos Especiales, en la que se declara exenta la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios.

Por tanto, examinando los elementos configuradores del Impuesto Especial sobre la Electricidad, y sin considerar determinante la definición del mismo en la Exposición de Motivos, tal y como ha reconocido en su jurisprudencia del Tribunal Constitucional a estos efectos, podemos afirmar que este impuesto no tiene finalidad extrafiscal y por tanto no es necesario ni realizar el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

3.1.3. Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica se regula en los artículos 1 al 11 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas de sostenibilidad energética.

En la disposición final segunda se recoge el título competencial por el que se establece este impuesto: competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general, reconocida en el artículo 149.1.14º de la Constitución, y la potestad originaria del Estado para el establecimiento de tributos reconocida en el artículo 133.1 de la Constitución.

El ámbito de aplicación del impuesto es, según el artículo 2 de la Ley 15/2012, es todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales de concierto y convenio en vigor en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, como novedad respecto a la regulación del régimen común son dos supuestos de exención vinculada con la energía renovable. La primera, es la exención para los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica, de carácter renovable, cuya potencia instalada nominal no supere los 100kw por instalación; la otra, es una exención a los titulares o cotitulares de instalaciones de energía de carácter renovable durante un período de cinco años, siempre que renueven los equipos de producción actuales por otros nuevos que incremente la producción⁴⁸.

Como ya hemos adelantado, según el preámbulo de la Ley 15/2012, el objetivo de la Ley es la armonización del sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad. El fundamento de la Ley se basa en el artículo 45 de la Constitución, en el que la protección del medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas:

“La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente 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.

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.

El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas.

La presente reforma contribuye además 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.

⁴⁸ PEÑA ALONSO, J. L.: “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 652 y ss.

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”.

Y más concretamente, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, aparece en el apartado II del mismo preámbulo de la Ley 15/2012:

“En este sentido y con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español.

Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultados de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación”.

En la disposición adicional segunda, la Ley dispone lo siguiente:

“En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 13 de la Ley del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes:

- a) La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.
- b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros”.

Con esta redacción de la disposición adicional segunda, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, al igual que el resto de los tributos recogidos en la Ley 15/2012, pierden su pretendida finalidad medioambiental invocada en el preámbulo y confirman su verdadero carácter contributivo, vinculado directamente a reducir el déficit tarifario.

A pesar del contenido de los dos primeros apartados del preámbulo de la Ley, el objetivo es obtener fondos para reducir el déficit tarifario. Y este objetivo no puede considerarse en ningún caso un fin extrafiscal aceptado por nuestro ordenamiento ni tampoco por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Los tributos medioambientales deben incentivar la reducción de los riesgos medioambientales gravados, y este carácter medioambiental tiene que ser cierto y no sólo aparente, afectando a la configuración de la estructura del impuesto y a la regulación de sus elementos y deduciéndose de ello el carácter extrafiscal del impuesto. Así lo ha afirmado el Tribunal Constitucional en numerosos pronunciamientos.

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica se define en el artículo 1 de la Ley 15/2012 como tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

Se aplica a todas las instalaciones de generación de electricidad con independencia de régimen y de su efectiva incidencia sobre el medio ambiente. Una prueba más que niega el carácter medioambiental del impuesto.

En cuanto al carácter directo del impuesto, se plantean dudas sobre esta característica. Aunque es cierto que los conceptos de impuesto directo e indirecto no se encuentran definidos en la legislación española ni en la comunitaria, cabe entender que el elemento que para la Ley 15/2012 es definitorio de la condición de impuesto directo en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, es que éste se aplica sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica. Grava la manifestación de capacidad económica sobre el productor y lo hace directamente y sin posibilidad de repercusión a terceros.

No obstante, aunque el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica se configura formalmente como un impuesto directo, no está gravando la renta, y al menos en algunos casos, se puede repercutir económicamente a terceros por lo que el impuesto puede acabar soportándolo económicamente el consumidor final, incluso fuera del territorio español, porque el impuesto se ha configurado de forma tal que ha esquivado la armonización prevista para los impuestos especiales, indirectos, recogidos en la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (deroga la Directiva 92/12/CE)⁴⁹.

Por tanto, si dudamos del carácter directo de este impuesto, nos cuestionaríamos si es respetuoso con las disposiciones armonizadoras de los impuestos sobre la energía, como es la Directiva 2008/118/CE, en la que se faculta a los Estados miembros, en su artículo 1.2, a “imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones”.

Si el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica se considerase un impuesto indirecto, se incumpliría al menos el requisito de “responder a un fin específico”, porque, como veremos a continuación, sus elementos configuradores nos impiden calificarlo como un auténtico impuesto medioambiental⁵⁰.

⁴⁹ HERNÁN CARRILLO, V.; y GONZÁLEZ FORNOS, M.: “El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Procedimiento por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, *2014 Práctica Fiscal para Abogados*, nº 1, Editorial la Ley, pág. 5 y ss.

⁵⁰ MORENO GONZÁLEZ, S.: “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L., y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 174 y ss.

Es muy posible que la calificación de este impuesto como directo pretenda sortear los problemas de adecuación al acervo comunitario, tratándose realmente de un impuesto indirecto. Lo importante no es el *nomen iuris* empleado por el legislador sino la auténtica naturaleza jurídica del impuesto al analizar sus elementos estructurales.⁵¹

Analizando los elementos del impuesto, veremos que, aunque el hecho imponible es “la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central”, en realidad no se está gravando la actividad de producción como tal sino los ingresos derivados de esa producción. La energía que se pierde en las redes y no se factura no queda sometida al impuesto, lo que demuestra que sin transacción no hay gravamen.⁵²

La base imponible tampoco refleja de forma directa la capacidad económica del contribuyente, al tener en cuenta solo los ingresos, “importe total percibido por el contribuyente”, y no los gastos en los que incurre para su obtención⁵³, lo que implica que el impuesto deberá pagarse aun cuando en ese año se haya incurrido en pérdidas⁵⁴.

No obstante, la calificación, a la luz del Derecho de la UE de cualquier tributo, corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho Nacional (STJUE de 14 de enero de 2016, Comisión/Bélgica, C-163/14).

Como hemos dicho ya, la normativa de la UE no contiene una definición de impuesto indirecto, ni tampoco la ofrece la jurisprudencia comunitaria, si bien algunas sentencias relativamente recientes les atribuyen ciertos elementos característicos: no gravan la renta o el patrimonio de una persona física o jurídica, sino el consumo de una mercancía o de la prestación de servicio, y se suele incluir en las facturas de los consumidores (STJUE de 14 de enero de 2016, Comisión/Bélgica, C-163/14 y STJUE de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, C-5/14).

Con esta jurisprudencia como referencia, el hecho de que los contribuyentes (los productores) del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica no tengan la posibilidad, en términos jurídicos, de repercutirlo a terceros puede permitir considerarlo como un impuesto directo y por tanto queda fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE. En este sentido, Rozas Valdés, J. A⁵⁵ afirma que “la repercusión jurídica de las cuotas es formalmente

⁵¹ Doctrina del Tribunal Constitucional: STC 296/1996, de 10 de noviembre y STC 73/2011, de 19 de mayo, entre otras.

⁵² PÉREZ, D.: “El impuesto del 7% a la generación eléctrica: indirecto, recaudatorio e ilegal”, *el Periódico de la Energía*, 3 de diciembre de 2015, disponible en <http://elperiodicodelaenergia.com>

⁵³ VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M. DE: “El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica”, en ADAME MARTÍNEZ, F.; y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, IEF, Madrid, 2014, págs. 402-403.

⁵⁴ PÉREZ, D.: “El impuesto del 7% a la generación eléctrica: indirecto, recaudatorio e ilegal”, *el Periódico de la Energía*, 3 de diciembre de 2015, disponible en <http://elperiodicodelaenergia.com>

⁵⁵ ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español del sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, nº 13, 2015, pág. 18.

inviabile, desde el momento en que el contribuyente de estos impuestos no es ni necesaria ni frecuentemente el mismo que quien firma los contratos de suministro de energía eléctrica de los consumidores. Ni siquiera está en condiciones de trasladar de forma directa la carga tributaria de los impuestos sobre la producción vía precios, desde el momento en que estos se fijan, en buena medida, por sistemas competitivos regulados por las autoridades públicas que gestionan los mercados eléctricos”.

Aun así, la configuración de la base imponible se aleja de lo que es habitual en impuestos directos al no tener en cuenta la renta neta, sino los ingresos brutos, y en términos económicos, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica tiene gran incidencia en términos económicos sobre el consumidor final de la energía eléctrica⁵⁶.

Centrándonos en el análisis de los elementos configuradores de este tributo, el artículo 4 de la Ley 15/2012 señala que 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 recogidas en la Ley del Sector Eléctrico.

El término “incorporación” debe interpretarse de conformidad con los que disponga al respecto la normativa del sector eléctrico de carácter estatal, tal como se establece en el apartado 3 del artículo 4 de la Ley 15/2012: “respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal”.

En el hecho imponible no se recogen las importaciones de la energía, tal y como se pidió en alguna de las enmiendas a su aprobación. Esto supone que el gravamen exclusivo a la producción nacional pueda convertirse en un mecanismo distorsionador de la competencia y transparencia en la fijación de precios de la energía eléctrica, lo que a su vez puede atentar contra los derechos de libre circulación de bienes en el mercado interior europeo y libertad de establecimiento, incorporados en los Tratados constitutivos de la Unión Europea, y que pueden verse seriamente afectados por el incremento de la presión fiscal que trae consigo el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, frente a la realización de la misma actividad en otros territorios de la Unión Europea⁵⁷. Esta regulación favorece la importación de energía y penaliza la exportación.

No se recoge ninguna delimitación negativa ni exención en la Ley 15/2012 para el hecho imponible de este impuesto, lo que una vez, denota la falta de finalidad medioambiental del mismo.

⁵⁶ MORENO GONZÁLEZ, S.: “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L., y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 176 y ss.

⁵⁷ La STJCE de 30 de noviembre de 1983 señaló que para evitar restricciones al tráfico comunitario, prohibidas en el artículo 38 del Tratado de la Comunidad Europea, el establecimiento de nuevos tributos debían de cumplir tres requisitos: que se aplicasen de forma uniforme a los productores nacionales y comunitarios, que resultasen eficientes para alcanzar la finalidad ambiental y que la limitación a la libre circulación de mercancías debía reducirse a lo estrictamente necesario para conseguir el objetivo medioambiental.

En este sentido, se pronuncia el Tribunal Constitucional en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, y la mayor parte de la doctrina consolidada al respecto, que defienden el establecimiento de beneficios fiscales, como las exenciones, que pueden ser instrumentos idóneos tanto para fijar niveles mínimos de afección medioambiental como para modular los esfuerzos de los contribuyentes en la reducción de los riesgos medioambientales. Estos beneficios fiscales también se podrían concretar en deducciones aplicables por la adquisición o renovación de tecnología, maquinaria o instalaciones que protejan el medio ambiente, así como rebajas en el tipo de gravamen aplicable a los tributos que recaen sobre el consumo de los bienes proambientales, que incentivaría una discriminación positiva a favor de productos ecológicos, y diferentes técnicas de amortización fiscal, que se encuentran próximas a las deducciones por adquisición, y que permiten una mayor dotación anual a los fondos de amortización de los bienes de inversión, respetuosos con el medio ambiente.⁵⁸

Por tanto, la Ley 15/2012 se aplica a todas las fuentes y tecnologías de producción de electricidad, con independencia del impacto real que cada tecnología de producción de electricidad pueda tener en el medio ambiente, lo que confirma de nuevo el carácter contributivo del impuesto, contrario al preámbulo de la Ley, que defendía el uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente. Un verdadero tributo medioambiental debe modular el gravamen en función de la intensidad o daño al medio ambiente causado, cumpliendo con el principio “quien contamina paga”, algo contrario a lo que se propone con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, que recoge una tributación uniforme para todas las energías, equiparando las energías renovables o a cualquier otra que proceda de combustibles fósiles⁵⁹.

La Dirección General de Tributos, en su contestación vinculante V1602-13, de 14 de mayo, realiza una interpretación en virtud de la cual se indica que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica “no está gravando el resultado de la actividad destinada a la producción e incorporación de la electricidad al sistema de energía eléctrica, sino la magnitud de las retribuciones económicas percibidas por el sujeto pasivo por dichas actividades”. Es decir, cuando esas actividades son las únicas realizadas por el sujeto pasivo, se está gravando el volumen de negocios, por lo que no se trata de gravar la renta, como sería típico de los impuestos directos, y tal y como ya hemos comentado, sino que se pretende gravar la magnitud de lo que se pone en el mercado, que es lo que implica medir la producción de energía en barras de central.⁶⁰

En el caso que nos ocupa, la producción de electricidad para autoconsumo, sea el consumidor persona física o jurídica, está no sujeta al impuesto pero cabe entender que se produce su incorporación siempre que la energía producida se integre en las redes eléctricas del sistema. Por tanto, podemos afirmar que el autoconsumo de instalaciones aisladas, que no se regula en la Ley

⁵⁸ VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 57.

⁵⁹ PEÑA ALONSO, J. L.: “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 667 y ss.

⁶⁰ HERNÁN CARRILLO, V.; y GONZÁLEZ FORNOS, M. (2014): “El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Procedimiento por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, *2014 Práctica Fiscal para Abogados*, nº 1, Editorial la Ley, pág. 5.

del Sector Eléctrico ni el RD de desarrollo, no está sujeto a este impuesto. Por otro lado, la modalidad de suministro con autoconsumo sin excedentes recogida en la Ley, tampoco estaría sujeto al impuesto.

Lo que sí estaría sujeto al impuesto sería la incorporación a la red de la energía excedentaria de las modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes, por la que sí se recibe contra-prestación.

En cuanto a los obligados tributarios, el artículo 5 de la Ley 15/2012 establece que son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen el hecho imponible del artículo 4 de Ley.

Señalar que, aunque el contribuyente se define como el sujeto que realiza las actividades sometidas a gravamen, en realidad, por cada instalación de la que el mismo sea titular se devenga una obligación tributaria diferente. De modo que habría sido más preciso definirlo como “el titular de la instalación en la que se realiza la actividad sujeta a gravamen”⁶¹.

Teniendo en cuenta que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica recae directamente sobre los productores, estos mismos obligados tributarios están obligados a satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

A esta duplicidad de gravámenes hay que añadir el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, tributo también establecido por la Ley 15/2012, y otros tantos impuestos autonómicos que recaen, de una u otra manera, sobre la producción de energía eléctrica.

Esta sobre imposición puede suponer una quiebra de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución⁶², tal y como hemos venido comentando en este trabajo.

En relación con la base imponible y la cuantificación del tributo, el artículo 6 de la Ley 15/2012 establece que la “base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo”.

Como ya hemos adelantado, la base imponible se determina en función de la rentabilidad bruta de cada instalación y no mide ningún riesgo medioambiental o capacidad contaminante sino el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema de la energía eléctrica. La base imponible se referencia a un dato económico objetivo que es el importe obtenido por la producción de electricidad en cada una de las instalaciones sujetas

⁶¹ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”, en GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 121.

⁶² STC 150/1990, de 4 de octubre y STS de 21 de octubre de 2000: la confiscatoriedad se prueba cuando la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible.

con ausencia total de modulación en relación con el riesgo medioambiental, lo que de nuevo viene a confirmar la falta de finalidad extrafiscal del impuesto.

La cuota del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica se obtiene multiplicando la base imponible por el tipo de gravamen fijo del 7%. En este punto, es preciso indicar que la Disposición final cuarta de la Ley 15/2012 habilita expresamente a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar los tipos impositivos y los pagos fraccionados en la misma Ley, incorporando inseguridad jurídica para las empresas afectadas por el impuesto.

De nuevo se trata de un tipo fijo, proporcional y sin modulación alguna sin diferenciar unas tecnologías de producción de otras. Tampoco se incorporan beneficios fiscales⁶³.

Aunque este impuesto contribuya a compensar el déficit tarifario, está claro que no favorece los objetivos de sostenibilidad energética ni a un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente, objetivos previstos en el preámbulo de la Ley 15/2012.

Una vez examinados los elementos configuradores del tributo que tenían especial vinculación con el objeto de este trabajo, vamos a destacar otros temas de interés relacionados con este impuesto.

Sobre este impuesto se pronunció el Tribunal Constitucional en su Sentencia 183/2014, de 6 de noviembre, desestimando el recurso de inconstitucionalidad que había interpuesto la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012. En esta Sentencia se analiza la adecuación de los impuestos energéticos establecidos en la Ley 15/2012 a los principios constitucionales recogidos en los artículos 9.3 y 14 de la Constitución, pero no otras cuestiones de Derecho de la UE, alegadas por la Junta de Andalucía, ni tampoco la compatibilidad con el artículo 31 de la Constitución .

En cuanto a la seguridad jurídica, como expresión de la confianza legítima en el Estado, el hecho de que el impuesto modifique sustancialmente el marco jurídico de las energías renovables no se considera por el Tribunal Constitucional que comporte la inconstitucionalidad de la medida legislativa al afirmar, como en otras ocasiones este Tribunal, que una semejante concepción de dicho principio llevaría a una “congelación o petrificación” del ordenamiento jurídico. Por otro lado, respecto a la vulneración del artículo 14 de la Constitución, el Tribunal Constitucional mantiene su ya clásica doctrina de que “la discriminación por indiferenciación”, sostenida por la Junta de Andalucía, al no bonificarse la cuota de los productores de energías renovables no es tal por cuanto no existe “un derecho subjetivo al trato normativo desigual”.

Es tan evidente que este impuesto no tiene finalidad extrafiscal, que el Tribunal Supremo presentó Autos, con fecha 14 de junio de 2016, en los que planteaba al Tribunal Constitucional cuestiones de inconstitucionalidad relativas a los impuestos energéticos creados por la Ley 15/2012, y dos de ellos sobre el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica.

⁶³ PEÑA ALONSO, J. L.: “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 680 y ss.

En estos Autos, el Tribunal Supremo manifiesta sus dudas sobre la finalidad medioambiental de dichos impuestos, entendiendo que podrían estar gravando el mismo hecho imponible o la misma manifestación de riqueza ya gravada por otros impuestos, por lo que creen que el Tribunal Constitucional debe dilucidar si vulneran el artículo 31.1 de la Constitución, que señala que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. En sus resoluciones, el Tribunal Supremo destaca que los recurrentes pudieran tener razón al afirmar que la verdadera realidad perseguida con dichos impuestos es financiar el déficit tarifario.

En uno de estos Autos de 14 de junio de 2016, el referido al recurso n.º 2554/2014 el Tribunal Supremo plantea al Tribunal Constitucional la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el IVPEE, habida cuenta de su eventual oposición al principio de capacidad económica. El Tribunal Supremo considera al igual que la recurrente que el IVPEE no cumple la doctrina del TC en materia de tributos extrafiscales contenida en la Sentencia de este Tribunal n.º 53/2014, de 10 de abril de 2014 y la Sentencia n.º 74/2016, de 14 de abril de 2016, conforme a la cual se considera que tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas, o estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque resulte secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos". En cualquier caso, deben recaer sobre alguna fuente de capacidad económica, pues esta idea es inherente al concepto constitucional de tributo.

En el caso de la Ley 15/2012, el legislador proclama una doble finalidad medioambiental y recaudatoria. Mientras que la finalidad fiscal se refleja de forma nítida en el articulado de la Ley, no ocurre lo mismo con la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, ya que ninguno de los elementos configuradores del IIVPEE se pone al servicio de dicho objetivo, por lo existen dudas fundadas sobre su finalidad medioambiental.

Para el Tribunal Supremo resulta llamativo que el legislador no haya contemplado ningún supuesto de exención total o parcial ni bonificaciones o cualquier otra clase de beneficio fiscal para aquellos productores cuyo uso de las redes de transporte y distribución resulte mínima o muy reducida y que la base imponible no contenga ninguna variable con incidencia medioambiental: viene constituida, sin más, por el valor económico (o cantidad que le corresponde percibir al contribuyente: los que producen e incorporan la energía eléctrica al sistema eléctrico) de esa producción e incorporación y que el tipo de gravamen sea único (7 por ciento).

Además, el Tribunal Supremo entiende que el hecho de que el Estado apruebe un impuesto que, pese atribuirle una finalidad de tutela del medio ambiente, tenga un designio únicamente fiscal, no convierte en inconstitucional al tributo sino que ello se debe a la transgresión del principio de capacidad económica, pues el IVPEE someta a tributación la misma capacidad económica por la que los productores de energía eléctrica abonarán el IAE sin responder nítidamente además a la

finalidad extrafiscal que teóricamente lo justifica, la medioambiental, no incida sobre dicho principio contributivo, sin cuyo respeto no cabe hablar de tributos constitucionalmente admisibles.

En esta ocasión, el Tribunal Constitucional inadmitió los Autos del Tribunal al considerar que no era competente para resolver cuando el órgano judicial que duda de la constitucionalidad de una Ley también la considera incompatible con el Derecho de la Unión Europea, pues debería en todo caso plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

A través del Auto de 10 de enero de 2018, el Tribunal Supremo plantea de nuevo una cuestión de inconstitucionalidad por entender que podría verse vulnerado el principio de capacidad económica al existir una doble imposición entre el IVPEE y el IAE, así como la ausencia de finalidad extra fiscal en la regulación del supuesto impuesto medioambiental, al carecer de incentivos fiscales para aquellos productores de energía eléctrica que adoptasen medidas menos nocivas para el medio ambiente.

Mediante el Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018 en relación a la cuestión de inconstitucionalidad 503-2018, el Tribunal Constitucional inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo argumentando que la posible doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulneraba per se ningún precepto constitucional, en la medida en que la doble imposición solamente veta la duplicidad en la tributación entre tributos estatales y autonómicos por lo que no aplicaría al IAE, tributo de carácter local.

Solo podemos calificar como decepcionante este posicionamiento del Tribunal Constitucional por las razones que ya hemos ido exponiendo.

Unos meses después del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, mediante Real Decreto-ley 15/2018 de 5 de octubre de 2018, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, se suspende el IVPEE durante un período de seis meses en los ejercicios de 2018 y 2019, motivando esta suspensión en la protección al consumidor de la subida de los precios del mercado eléctrico, tal y como recoge la propia Exposición de Motivos del Real Decreto.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tomó la iniciativa y, mediante Auto de 22 de febrero de 2019, planteó cuatro cuestiones prejudiciales al TJUE acerca IVPEE y su posible colisión con el Derecho de la Unión Europea alegando que: a) aunque el IVPEE se regula como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto; b) a pesar de tener una finalidad medioambiental es esencialmente un impuesto sin fin específico, solamente recaudatorio; c) se discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables y; d) que distorsiona el mercado interior de energía eléctrica y vulnera la libre competencia.

A la espera del pronunciamiento del TJUE, podemos afirmar, siguiendo los criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y examinando su configuración, que el Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica no tiene finalidad extrafiscal. Al no contar con “indicios” que nos pudieran plantear esta posibilidad, no es necesario realizar el control de idoneidad necesidad y proporcionalidad.

3.1.4. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica

El Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica se establece en la Ley 15/2012, en su artículo 29, que modifica el Texto Refundido de la Ley de Aguas (TRLA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, mediante la introducción de un nuevo artículo 112 bis.

El artículo 111 bis de la citada Ley de Aguas se ocupa del régimen general de las exacciones tributarias que afectan al dominio público hidráulico, 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 oportunos mecanismos 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.

Este precepto se puede concretar sólo a través de tasas y los artículos 112 al 114 recogen cuatro exacciones distintas vinculadas al agua: el canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico; 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; y la tarifa de utilización del agua, que grava los beneficios particulares obtenidos por obras del Estado distintas de las de regulación.

El nuevo tributo se enmarca dentro de los cánones, que propiamente debería denominarse tasas, que gravan la utilización o el aprovechamiento del dominio hidráulico, compuesto por los siguientes bienes demaniales por naturaleza (artículo 2 de la Ley de Aguas):

- a) Las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación.
- b) Los cauces de corrientes naturales, continuas y discontinuas.
- c) Los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos.
- d) Los acuíferos, a los efectos de los actos de disposición o de afectación de los recursos hidráulicos.
- e) Las aguas procedentes de la desalación de agua de mar.

Hasta la creación del canon hidroeléctrico, únicamente los bienes de los apartados b) y c) estaban gravados con exacciones tributarias. Y esto es lo que, según el Preámbulo de la Ley 15/2012, es una anomalía que ha perdurado por razones históricas (casi veinticinco años).

Por tanto, este canon se justifica por un motivo de racionalidad técnica, al extender el ámbito material de aplicación del tradicional canon de utilización del dominio público hidráulico de aguas, y por una finalidad medioambiental, que es la protección del dominio público hidráulico, como recurso natural necesario para la sociedad⁶⁴.

⁶⁴ MORENO GONZÁLEZ, S.: "El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado", en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 180 y ss.

Esta finalidad entra en conflicto, como veremos a continuación, con el destino dado a la recaudación derivada de este tributo (artículo 112.bis.8 TRLA y la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012). Además también se plantean dudas sobre el ámbito geográfico de aplicación del canon dadas las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de aguas (lo que impide que el mismo pueda aplicarse a todas las cuencas hidrográficas como se preveía inicialmente, sino sólo a las intercomunitarias sobre las que el Estado es competente).⁶⁵

Este canon tiene realmente naturaleza de tasa, pero no podemos referirnos a la recuperación de costes con fundamento en el principio de equivalencia de tasas, cuando nos encontramos ante la utilización del dominio público, que si bien es privativo, no es consumible ya que no nos encontramos ante ningún servicio del agua y dichos servicios ya están cubiertos por otras exacciones tributarias previstas en la Ley de Aguas. Cierto es, que la fórmula de cuantificación escogida para esta tasa acerca la naturaleza de esta figura a un impuesto sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas⁶⁶.

La justificación debería buscar la línea del beneficio obtenido por el usuario del bien público, que constituye lo verdaderamente gravado.

Esta justificación no estará reñida con la finalidad medioambiental, aunque es cierto, que el principio de recuperación de los costes en el ámbito de las aguas continentales ha presidido nuestra legislación en la materia desde principios del siglo XX. En todo caso, tampoco está justificado el elevado tipo de gravamen

El hecho imponible de la tasa, recogido en el artículo 112 bis.1 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, lo constituye “la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley (aguas continentales), para la producción de energía eléctrica en barras de central”.

En este mismo artículo se añade que esta tasa será “destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico”. A este respecto, si el mencionado pago se efectuase a favor del organismo de cuenca, tendría algún sentido, pero en este tributo sólo el 2% de la recaudación se ingresa en la Confederación Hidrográfica, siendo el resto incorporado al Tesoro Público.

La configuración del hecho imponible es idéntica a la de las tasas configuradas en el artículo 112 de la Ley de Aguas, por lo que es muy difícil defender la finalidad medioambiental de la misma.

Uno de los “indicios” para considerar que la finalidad de este canon es recaudatoria y no medioambiental, es que el hecho imponible impide medir la intensidad de las posibles afecciones que se pretenden gravar, sin potenciar de ninguna manera el uso de energías limpias (como es el caso de la mini hidráulica). Además, se limita el hecho imponible a la actividad de producción de energía eléctrica, dejando no sujetas otras actividades que causan un impacto superior a esta

⁶⁵ Dictamen del Consejo de Estado de 9 de octubre de 2014, nº 928/2014.

⁶⁶ CODES CALATRAVA, G.: “El canon a la generación hidroeléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 625 y ss.

actividad de producción si tenemos en cuenta que el uso en la producción de energía eléctrica es no consuntivo, a diferencia de otros usos como las actividades de riego o el abastecimiento de poblaciones.

El efecto del gravamen es contrario al pretendido al aumentar la presión fiscal a una de las fuentes de energía menos contaminantes, suponiendo una clara contradicción. 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 atmósfera⁶⁷.

En cuanto a los sujetos pasivos, el artículo 112 bis. 3 del Texto Refundido de la Ley de Aguas establece que serán contribuyentes del canon los concesionarios o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquéllos. Esta definición es coherente con el hecho imponible y adolece de los mismos vicios en relación con el pretendido carácter medioambiental del impuesto.

En definitiva, podemos concluir que los titulares de centrales hidroeléctricas quedan gravados por los siguientes impuestos: Impuesto sobre Bienes Inmuebles (bien inmueble de características especiales), Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica, Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, Canon por la utilización del lecho del embalse, y los correspondientes tributos medioambientales creados en alguna Comunidad Autónoma, como Galicia o Castilla y León, con un propósito similar. Habría que añadir también el Impuesto sobre Sociedades, cuando sean sociedades las propietarias, y el impuesto sobre la electricidad, aunque en este caso se repercute al consumidor. Además del resto de tasas tributarias recogidas en el Texto Refundido de la Ley de Aguas que serían de aplicación: canon de control de vertidos (artículo 113), el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua (artículo 114), y el canon por explotación de saltos de pie de presa.

Con este panorama tributario, nos planteamos de nuevo si el Canon a la generación hidroeléctrica es contrario al principio de no confiscatoriedad recogido en el artículo 31 de la Constitución, tal y como ya hemos apuntado al hablar de otros tributos, y cómo se pronuncia la jurisprudencia, que en este aspecto es bastante difusa y escasa⁶⁸. En todo caso, lo importante es atender a la fuente de riqueza y no a la cuantía del tributo, predicándose de sistema tributario en su conjunto y no de un tributo concreto. Es decir, el Canon a la generación hidroeléctrica no supondría quiebra del principio de no confiscatoriedad a pesar de su elevado tipo de gravamen, sino que la vulneración se produciría por la acumulación de gravámenes sobre esta tecnología, que como acabamos de exponer, son muchos.

⁶⁷ PEÑA ALONSO, J. L.: "Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental", BECKER F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS J., (Dir.), *Tratado de energías renovables*, vol II, *Aspectos jurídicos*, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 681.

⁶⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre; Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2000; Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de octubre de 2000.

Y todo ello, tratándose de una tecnología limpia y respetuosa con el medio ambiente, rentable y eficiente, por lo que no cabe justificación posible.

El mecanismo de cuantificación de la base imponible del canon no guarda relación alguna con el daño causado al dominio público hidráulico: “valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central, en cada período impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico”. Aunque el canon se vincule formalmente a la concesión de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público hidráulico, los elementos de cuantificación del canon, ponen de manifiesto que nos encontramos ante un tributo sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas que se acumula a los que ya hemos expuesto sobre la misma tecnología⁶⁹.

En las tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la base imponible se determina por el valor de dicha utilización o el beneficio obtenido en la misma pero en el caso del canon que nos ocupa en este momento, la base imponible es el valor económico de la explotación. Además, tal y como veremos a continuación, el tipo de gravamen del 25,5% es muy superior al fijado por la tradicional y genérica tasa por ocupación del dominio público hidroeléctrico del artículo 112 del TRLA, que es un 5%. Por ello, si se considera que la producción de energía por centrales hidroeléctricas debe someterse al pago de una tasa por la utilización de los bienes del dominio público hidráulico, éste debería ser el tradicional y genérico canon del artículo 112 del TRLA.⁷⁰

La cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible dicho tipo de gravamen, que constituye un porcentaje muy elevado sobre todo porque solo el 2 por ciento de la recaudación se destina al organismo de cuenca, que es el órgano competente en materia de protección ambiental en el dominio público (artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de Aguas).

Como en el caso del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el gravamen es un tipo fijo con total independencia del daño medioambiental efectivamente producido y sin atender a las características de la central hidroeléctrica⁷¹.

La explicación al establecimiento de un tributo tan gravoso sobre la producción de la energía hidroeléctrica posiblemente estribe en que la práctica total de las instalaciones de energía hidroeléctrica están amortizadas y su coste de producción es reducido, de modo que su margen comercial es uno de los más elevados del sector.⁷²

⁶⁹ MORENO GONZÁLEZ, S.: “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 181.

⁷⁰ *Informe Comité de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, 2014, págs. 326-327.

⁷¹ CODES CALATRAVA, G.: “El canon a la generación hidroeléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 635 y ss.

⁷² ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 13/2015, 2015.

El apartado 7 del artículo 112 bis, prevé una reducción del 92 y 90 por ciento pero esta reducción no parece responder tanto a razones medioambientales sino a proteger la rentabilidad de una serie de instalaciones que hubieran soportado en mayor medida el efecto del gravamen:

“El canon se reducirá en un 92 por ciento para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW, y un 90 para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW, y en la forma que reglamentariamente se determine para aquellas producciones o instalaciones que se deban incentivar por motivos de política energética general”.

Lo que sí es cierto es que se podría aplicar esta reducción en el caso de la autogeneración con minihidráulica, por lo que nos interesa mucho a efecto de nuestro estudio.

Parte de la doctrina⁷³ considera que este canon ya existía, aunque no con la estructura ni cuantía que se le da, y se venía denominando canon por ocupación de los a pie de presa. Eso sí, en el caso del canon por ocupación de los pie de presa es un recurso propio de los organismos de cuenca, previsto en el artículo 132 del RD 849/1986, por el que se aprobaba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico. Si ya este canon, que también tienen naturaleza de tasa, presenta problemas de compatibilidad con el canon de ocupación del dominio público hidráulico, más dudas pueden surgir con este nuevo canon estatal⁷⁴.

El Canon a la generación hidroeléctrica no es un tributo medioambiental sino que su fin es meramente recaudatorio. A pesar de ello, es cierto que aunque un tributo no supere el test de constitucionalidad en referencia al concepto y características del tributo ambiental, esta circunstancia no determina per se la nulidad del mismo, aunque pudiese afectar a la seguridad jurídica si la Ley persigue fines distintos a los que proclama.

Los tributos tienen fundamentalmente finalidad recaudatoria y es completamente legítima siempre que no entren en colisión con los principios constitucionales y no sean coincidentes con otras figuras tributarias que recaigan sobre el mismo hecho imponible (en el sentido que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha ido matizando), que es lo que ocurriría en este caso.

Tras el análisis de este canon, se puede afirmar que es imposible justificar el motivo de un gravamen adicional de este tipo cuando se trata de una fuente de energía renovable. Además, es muy significativa la elevada carga fiscal que soportan instalaciones de generación eléctrica de este tipo.

En cuanto al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, podemos afirmar que este canon gravaría todo tipo de autoconsumo eléctrico con minihidráulica si atendemos al hecho imponible del mismo (utilización y aprovechamiento del dominio público), aunque es cierto que la determi-

⁷³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Los tributos estatales sobre el agua. Los tributos de la Ley de Aguas”, en AA.VV., *Tributos, aguas e infraestructuras*, Atelier, Barcelona, pág. 23 y sigs.; PAGÉS I GALTÉS, J.: “Fiscalidad de las aguas”, en AA.VV. *Derecho del Medio Ambiente y de Administración local*, Fundación para la Democracia y el Gobierno local, pág. 260.

⁷⁴ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”, en GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 125-125.

nación de la base imponible está vinculada al valor económico de la energía producida, lo que nos llevaría a pensar que sólo las modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes, en cuanto a la energía vertida a la red que recibe contraprestación, podría ser valorado a efectos del gravamen de este de canon.

En todo caso, sería de aplicación la reducción del 92 por ciento prevista en el apartado 7 del artículo 112 bis, no tanto como incentivo a este tipo de autogeneración con fuentes renovables sino por la potencia de la instalación: igual o inferior a 50MW y para las tecnologías de bombeo superior a esta potencia.

3.2. Autonómica

Como ya hemos comentado, el Estado no había mostrado interés por la fiscalidad ambiental hasta hace unos años, cuando se ha visto obligado al cumplimiento de las recomendaciones de la Unión Europea y de organismos internacionales en esta materia, así como de los compromisos adquiridos en la lucha contra el cambio climático y la protección del medio ambiente. Y sobre todo, esté interés deriva del potencial recaudatorio de estos tributos.

Por este motivo, y teniendo en cuenta la configuración tributaria constitucional, el espacio natural en que se desarrolla el poder tributario de las Comunidades Autónomas es el extrafiscal, los tributos de ordenación, y fundamentalmente los de carácter medioambiental.

Y esto, a pesar de que el poder tributario autonómico se ve restringido por límites constitucionales. En primer lugar, los principios constitucionales de justicia tributaria material y formal por los que las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos respetando las exigencias del principio de legalidad o reserva de ley contenido en los artículos 31.1 y 133 de la Constitución y de los principios de justicia material de los tributos consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución; en segundo lugar, las Comunidades Autónomas tienen que respetar lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución en relación con los tratados internacionales que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico; en tercer lugar, deben respetar otros límites específicamente previstos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA, como son los principios de solidaridad y coordinación, así como los de territorialidad, neutralidad y unidad de mercado (artículos 157.2 y 139.2 de la Constitución y artículo 9 de la LOFCA), que prohíben a las Comunidades Autónomas gravar bienes situados en el territorio de otra Comunidad y crear obstáculos o barreras fiscales a la libre circulación de mercancía o servicios, y de personas; por último, señalar que el ejercicio del poder tributario está sujeto a las limitaciones que se establecen en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA, en los que se recoge la imposibilidad de las Comunidades Autónomas de establecer tributos que recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado, y el artículo 6.3 de la LOFCA, establece que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables (en la redacción original se hablaba de “materias”) gravados por los tributos locales, añadiendo que las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales estableciendo las medidas de compensación o coordinación necesarias. Ante esta situación, las Comunidades Autónomas han

tenido que esforzarse para tratar de encontrar hechos imponibles no gravados por el Estado ni por las Corporaciones Locales.

Es necesario insistir en la falta de la necesaria coordinación entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Municipios respecto a la aprobación de tributos vinculados a la protección del medio ambiente, y en particular, que recaigan sobre el sector eléctrico. Cada uno de estos niveles de gobierno ha ido decidiendo de forma desordenada la introducción de estos tributos o medidas en función de sus intereses, estrategias o necesidades recaudatorias en cada momento.

Esto ha generado un panorama complejo, con un predominio de los tributos creados por las Comunidades Autónomas, que no tienen equiparación en Derecho comparado, ya que no encontramos ningún país federal donde los niveles subcentrales de gobierno hayan establecido tantos tributos ambientales como las Comunidades Autónomas en España⁷⁵.

Por otro lado, esta complejidad se manifiesta también en la existencia de alrededor de sesenta tributos autonómicos propios que tienen alguna vinculación con el medio ambiente y un alto nivel de conflictividad que se ha producido en relación con los tributos autonómicos vinculados al medio ambiente, muchos de los cuales han llegado al Tribunal Constitucional, siendo algunos de ellos declarados inconstitucionales y otros parcialmente inconstitucionales.

Los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas son muy diversos: Gravámenes sobre emisiones de gases a la atmósfera, depósito de residuos peligrosos, vertidos a las aguas litorales, bolsas de plástico, grandes superficies y, en especial y cánones eólicos o hidráulicos.

Aunque a continuación examinaremos algunos de estos tributos autonómicos con más detalle, podemos adelantar que la política fiscal de la mayoría de las Comunidades Autónomas en materia de energías renovables, está muy alejada de la protección del interés medioambiental, revelando un interés puramente fiscal o recaudatorio, encubierto bajo una pretendida finalidad extrafiscal. Este hecho se pone de manifiesto principalmente en el establecimiento de tributos que afectan directamente a la generación de energías renovables, que es a su vez totalmente incoherente con la política de impulso a las mismas desde el ámbito de la Unión Europea y desde el propio Estado.

A pesar de que no haremos un estudio exhaustivo de los tributos autonómicos, nos vamos a centrar en los tributos autonómicos sobre fuentes de energía renovables, que es lo que nos interesa para nuestro trabajo.

Es totalmente incoherente gravar las fuentes de energía renovables cuando se pretende incentivar e implantar esta tecnología como mecanismo de protección del medio ambiente, pero varias Comunidades Autónomas lo han hecho. Veamos alguna de las características fundamentales de estos tributos:

⁷⁵ ADAME MARTÍNEZ, F.: “Los impuestos autonómicos sobre emisiones contaminantes a la atmósfera”, en GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 229-232.

3.2.1. Impuestos sobre la energía eólica

Estos impuestos están regulados por las siguientes leyes:

- Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.
- Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. en Castilla y León (Real Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).
- Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el Canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

Los tres impuestos tienen una estructura similar, con algunas variaciones existentes entre ellos que pueden ser significativas.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha, se justifica este tributo al considerar que la “utilización industrial del viento como actividad económica, sin suponer un uso exclusivo o privativo de los vientos para el titular de las autorizaciones administrativas de parques eólicos, dada la naturaleza de inapropiable del citado recurso, sí disminuye las posibilidades de aprovechamiento del viento por parte de terceros, especialmente en lo que respecta a la idoneidad de ubicaciones, condiciones y características del propio recurso natural, configurándose también como factor limitante de otras actividades, principalmente económicas, en el territorio soporte de la actuación. Asimismo, la instalación de parques eólicos, lleva aparejadas una serie de cargas y transformaciones para el ámbito territorial en el que se localizan derivadas, no solo del conjunto de aerogeneradores que lo integran, sino también por las infraestructuras eléctricas y de accesos que el correcto funcionamiento de dichas instalaciones requiere durante su vida útil (...). A tal fin se crea el denominado Canon eólico como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, concebido como instrumento destinado a internalizar los costes sociales, económicos y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover el desarrollo tecnológico, con especial incidencia en lo referente a la potencia de los aerogeneradores, lo cual redundará en minimizar las afecciones derivadas de este tipo de actividad, mediante la reducción de la superficie afectada por las instalaciones y la consiguiente liberación de territorio para su aprovechamiento general”.

En la Exposición de Motivos no se define el “canon” como un impuesto, sino como “prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal”, concebido como instrumento destinado a internalizar los costes sociales, económicos y medioambientales y dirigido a estimular y promover el desarrollo tecnológico, con especial incidencia en lo referente a la potencia de los aerogeneradores. Estamos ante un impuesto, aunque no se reconozca así ni en la Exposición de

Motivos ni en el propio articulado, y aunque todo impuesto constituye una prestación patrimonial pública, no tiene ninguna utilidad que la exposición de motivos lo recuerde⁷⁶.

El legislador reitera afirmaciones programáticas de la Exposición de Motivos en el propio articulado de la Ley, que no tienen ninguna relevancia jurídica.

El hecho imponible se define en el artículo 4.1 de la Ley como “la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha”. En realidad, el hecho imponible está constituido por la mera existencia de los aerogeneradores y no por sus afecciones e impactos adversos, que carecen de toda relevancia jurídica en la regulación del impuesto.

Teniendo en cuenta el hecho imponible, todas las modalidades de autoconsumo eléctrico procedente de energía eólica, incluso el autoconsumo en instalaciones aisladas no recogido en la Ley del Sector Eléctrico, estarían gravadas por este impuesto.

A pesar de la sujeción a este impuesto del autoconsumo eléctrico de fuentes de energía eólica, tenemos que destacar la exención a las instalaciones de producción de electricidad a partir de la energía eólica destinadas al autoconsumo eléctrico, recogida en el artículo 4.2.a) de la Ley.

Además de esta exención, en el 4.2.b) establece que quedarán exentas las instalaciones de carácter experimental y de investigación cuya potencia máxima no sea superior a 5 megavatios, siempre y que no constituyan un parque eólico en los términos previstos en el Decreto 20/2010, de 20 de abril, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

En el artículo 8 de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el Canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, también se caracteriza este “canon” como “prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real”.

El hecho imponible del impuesto gallego se define en el artículo 11.1 de dicha Ley como “la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parque eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia”.

El hecho imponible del tributo en Castilla y León se define en el artículo 51.b del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, como “la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos”.

⁷⁶ HERRERA MOLINA, P.: “Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 273 y ss.

En cuanto a las exenciones, destacar que en Castilla y León, artículo 53 del Texto Refundido declara exentas “las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos de los que sean titulares el Estado, la Comunidad Autónoma de Castilla y León o las entidades locales castellanas y leonesas, así como sus organismo y entes públicos, así como las instalaciones destinadas a investigación y desarrollo”. Por tanto, podemos afirmar que el autoconsumo no se declara exento de este canon en Castilla y León, al contrario de lo que ocurría en Castilla-La Mancha⁷⁷.

En Galicia no se establecen ningún tipo de exenciones, por lo que tampoco existe exención para al autoconsumo eléctrico de fuente de energía eólica, como en el caso de Castilla y León. Por tanto, en ambas Comunidades Autónomas este tipo de autoconsumo eléctrico estaría sujeto y no exento en todas sus modalidades.

En cuanto al período impositivo y el devengo en Castilla-La Mancha, podemos afirmar que son más propios del otorgamiento de una licencia que de un impuesto.

Se puede plantear la constitucionalidad del período impositivo considerando que sólo se prevén períodos impositivos “cortos” en el caso del inicio de actividad y no del cese. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional, 193/2004 de 4 de noviembre, declaró inconstitucional la exclusión del prorrateo por cese en el Impuestos sobre Actividades Económicas, al entender que suponía una discriminación contraria a los artículos 14 y 31.1 de la Constitución⁷⁸.

En el caso de Castilla y León, el impuesto es anual y el devengo se produce el primer día de cada año (artículo 56.2).

En Galicia, según establece el artículo 12 de la Ley 8/2009, “el periodo impositivo coincidirá con el año natural y el devengo se producirá en la fecha de otorgamiento de la autorización de explotación del parque eólico y el primer día del año natural en los sucesivos años en que la autorización administrativa estuviera vigente, hasta su desmantelamiento y restitución ambiental de los terrenos afectos por la instalación. No obstante, en casos de primera instalación o desmantelamiento del parque eólico, el periodo impositivo se entenderá por el periodo existente entre el devengo y el último día del periodo impositivo, en el primer caso, y entre el devengo y la fecha de desmantelamiento del parque eólico, en el segundo. Por lo que en el caso del canon gallego”, no podríamos decir que incurre en causa de inconstitucionalidad en este aspecto.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 6 de la Ley de Castilla-La Mancha (y en términos similares el artículo 52 del TR en Castilla y León y el artículo 13 de la Ley 8/2009 de Galicia), establece que “son sujetos pasivos del canon en calidad de contribuyentes las personas físicas o jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, bajo

⁷⁷ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha Castilla y León, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 840 y ss.

⁷⁸ HERRERA MOLINA, P.: “Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas”, en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 276 y ss.

cualquier título, lleven a cabo la explotación de un parque eólico o instalaciones de generación eólica aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación”.

La base imponible está constituida por el número de aerogeneradores de un parque eólico dentro del territorio regional en la normativa de este canon eólico en las tres Comunidades Autónomas.

El tipo de gravamen se estructura mediante una escala progresiva que se establece en el artículo 8 de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha:

“La cuota tributaria viene determinada por la aplicación a la base imponible de los siguientes tipos de gravamen trimestrales:

En parques eólicos que dispongan de hasta 2 aerogeneradores: 0 euros por cada unidad de aerogenerador.

En parques eólicos que dispongan de entre 3 y 7 aerogeneradores: 489 euros por cada unidad de aerogenerador.

En parques eólicos que dispongan de entre 8 y 15 aerogeneradores: 871 euros por cada unidad de aerogenerador.

En parques eólicos que dispongan de más de 15 aerogeneradores:

a) Cuando el número de aerogeneradores sea igual o inferior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.233 euros por cada unidad de aerogenerador.

b) Cuando el número de aerogeneradores sea superior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.275 euros por cada unidad de aerogenerador”.

De la Exposición de Motivos parece deducirse que se pretende crear un incentivo a la instalación de parques con menos generadores y más potencia cada uno, aunque tal incentivo no se diseña correctamente en el artículo de la Ley porque resulta irrelevante la potencia del aerogenerador.

Un sistema semejante se utiliza en Galicia (artículo 15 de la Ley 8/2009) que añade una bonificación en el artículo 16, “cuando a consecuencia de un proyecto de repotenciación tenga lugar una reducción efectiva de las unidades aerogeneradores que no suponga tramo diferente de base, la cuantía de la cuota que debe satisfacerse, en el periodo correspondiente a dicha reducción, se bonificará en un porcentaje resultante de multiplicar por 10 el número de unidades de aerogeneradores reducidas”; y en Castilla y León, la cuota va incrementándose según la mayor potencia de generador, de modo que se incentiva la instalación del aerogenerador de menos potencia (artículo 55.3 del TR), lo que no parece tener mucho sentido si lo que se quiere es disminuir el impacto visual que provocan⁷⁹.

⁷⁹ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha Castilla y León”, en BECKER, F.; CAZORLA, L.M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 840 y ss.

Para terminar con la exposición de las características básicas de estos cánones eólicos, indicar que el artículo 3 de la Ley 9 /2011, de Castilla-La Mancha, establece que los ingresos derivados del canon, deducidos los costes de gestión, se destinarán a la implementación de actuaciones de impulso y promoción del uso racional de la energía y de las energías renovables en nuestra región, así como al cumplimiento de fines de carácter socio-económico y tecnológico en Castilla-La Mancha. Y añade en el apartado 2 que parte de los ingresos recaudados se destinarán a la consolidación del modelo energético regional, a través del Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía, en la cuantía que anualmente se establezca en la Ley de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Se trata de una “afectación blanda”, porque abarca finalidades muy amplias, como el cumplimiento de fines de carácter socio-económico y se subordina a lo que se establezca en la Ley de Presupuestos.

De los tres, el canon eólico de Castilla y León tiene una finalidad ecológica más difusa por la configuración de su hecho imponible y por no recoger bonificaciones para reducir el número de aerogeneradores y tener exenciones de carácter subjetivo.

En todo caso, es muy cuestionable el carácter extrafiscal de estas figuras y podrían vulnerar el principio de generalidad por no gravar todas las instalaciones que produzcan afecciones e impactos visuales, como pueden ser las plantas de energía solar o la red de una instalación deportiva, por ejemplo.

3.2.2. *Impuestos sobre la energía derivada del agua embalsada*

Son los siguientes:

- Impuesto sobre aprovechamientos de agua embalsada de Castilla y León, establecido en la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos).
- Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada de Aragón, establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Impuesto sobre usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia, establecido en la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.
- En Cataluña se ha creado “el gravamen de protección civil” que grava las presas hidráulicas, en el que no nos vamos a detener.

La estructura de estos tres impuestos es muy similar, por lo que nos centraremos en la regulación establecida por Castilla y León y haremos referencias comparativas a los otros impuestos⁸⁰.

El hecho imponible se define en el artículo 51.1 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, como la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León, considerándose que se produce una alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos cuando la presa tenga un salto de agua superior a 20 metros o una capacidad de embalsar superior a 20 hectómetros cúbicos.

En el caso de Aragón, el artículo 24 del Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, define el hecho imponible el daño medioambiental causado por la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento, para la producción de energía eléctrica, del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón con instalaciones hidroeléctricas de producción de energía eléctrica de turbinado directo o de tecnología hidráulica de bombeo mixto. En este caso, se considera que se produce una alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos cuando la presa cumpla alguna de las siguientes condiciones: a) Que la altura de la presa, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, sea superior a 15 metros y b) Que la capacidad de embalsar sea superior a 20 hectómetros cúbicos.

El impuesto gallego contempla una regulación más detallada en el artículo 6 de la Ley 15/2008, definiendo el hecho imponible como la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural y especificando las condiciones para entender realizado el hecho imponible: a) que su altura supere los quince metros, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, o b) que su altura esté comprendida entre quince y diez metros, siempre que reúna alguna de las características en el mismo artículo.

En ninguno de los impuestos se recogen supuestos de no sujeción o exención relativos al autoconsumo eléctrico de esta fuente de energía, por lo que podemos afirmar que se entiende que está sujeto.

En Castilla y León, la base imponible en este gravamen se define como el módulo expresado en unidades que resulta de aplicar la fórmula de $50 \times \text{capacidad del embalse}$ medida en $\text{Hm}^3 + 50 \times \text{altura de la presa}$ medida en metros, a cada embalse.

⁸⁰ HERRERA MOLINA, P.: "Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas", en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 278 y ss.

El impuesto aragonés utiliza una fórmula semejante para definir la base imponible, mientras que en el caso gallego, constituye la base imponible la capacidad volumétrica máxima del embalse que esté ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, medida en hm³.

En Castilla y León, “la cuota tributaria en el gravamen del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas resulta de aplicar un tipo de gravamen de 100 euros por cada unidad del módulo definido en el artículo anterior.

Se establecen los siguientes importes de gravamen mínimo y máximo por cada embalse:

- El gravamen mínimo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 5.000 euros por Mw de potencia instalada.
- El gravamen máximo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 15.000 euros por Mw de potencia instalada”.

En Aragón el tipo de gravamen es de 150 euros por unidad, aunque también se establecen ciertos límites, y en Galicia, se aplica un tipo de gravamen trimestral de 800 euros por hm³, aplicándose después unos coeficientes.

Las reglas de cuantificación de estos impuestos confirman que el auténtico hecho imponible no radica en la afección medioambiental, sino en la actividad de producción de energía eléctrica de origen hidráulico, colisionando con el hecho imponible del Impuesto estatal sobre la Producción de la Energía Eléctrica y con el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

De nuevo, señalar que el prorrateo por días resulta mucho más razonable que el prorrateo por meses (redondeados al alza) previsto en el canon eólico de Castilla-La Mancha, pero en el caso del impuesto sobre aprovechamientos del agua embalsada en Castilla y León, no prevé el prorrateo para el caso de cese de actividades lo que supone ciertas dudas de constitucionalidad teniendo en cuenta la STC 193/2004.

En el artículo 48 del Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón se establece un mecanismo de prorrateo por días en los supuestos de períodos impositivos cortos.

En Galicia, según establece el artículo 8 de la Ley 15/2008, en los casos de nueva concesión o extinción de la misma, el periodo impositivo se entenderá por el periodo existente entre la fecha de la nueva concesión y el devengo, en el primer caso, y entre el primer día del trimestre natural y el devengo, en el segundo.

Indicar que Galicia y Castilla y León son las dos Comunidades Autónomas con mayor número de embalses destinados a la producción de energía y las que mayor volumen de esta energía producen en todo el Estado.

Como ya hemos expuesto, la Ley 15/2012 establece el Canon estatal por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, que conviven con estos y otros tributos autonómicos sobre la misma fuente de energía (Cataluña, Murcia, Extremadura, Castilla-La Mancha, Madrid, etc.) sobre los que no vamos a insistir en su desarrollo particular.

Hay otros impuestos autonómicos que gravan instalaciones que inciden en el medio ambiente (Balears, Extremadura, Castilla-La Mancha, Asturias, La Rioja, Castilla y León, Navarra, Comunidad Valenciana y Aragón) y que han sido declarados en muchos casos inconstitucionales, y otros impuestos sobre emisiones contaminantes (Galicia, Andalucía, Aragón, Cataluña) que no generan tantos problemas de constitucionalidad al no existir impuestos estatales ni locales que graven este hecho imponible.

Aunque no vamos a examinarlos, me gustaría apuntar que el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente ha sido declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre de 2000, que resolvía el recurso de inconstitucionalidad 838/92, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Muchas sentencias posteriores se remiten a estos fundamentos jurídicos al analizar el carácter extrafiscal de algunos tributos.

Y lo mismo ha ocurrido con el impuesto extremeño. En este caso, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en su Sentencia 179/2006, de 13 de junio. Se reformula de nuevo el impuesto en la Ley 8/2005 y se plantea de nuevo una cuestión de inconstitucionalidad respecto a determinados aspectos de esta Ley. La Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2015, de 16 de febrero de 2015 vuelve a declararlo inconstitucional. En ambos casos se niega el carácter extrafiscal del tributo y se considera que es coincidente con el IAE.

Otros impuestos que han sido declarados inconstitucionales han sido los de Castilla-La Mancha y Navarra.

Para concluir este bloque de imposición autonómica, solo me queda reiterar que la falta de una política energética y medioambiental integral y explícita en nuestro país, junto con la configuración competencial en materia tributaria y la interpretación del Tribunal Constitucional al respecto, inciden de manera decisiva en la complejidad e incoherencia de la tributación medioambiental autonómica.

La política fiscal de la mayoría de las Comunidades Autónomas en materia de energías renovables está muy alejada de la protección del interés medioambiental, y revela únicamente un interés fiscal o recaudatorio. En este sentido, lo más incoherente son los tributos autonómicos que gravan de manera exclusiva las fuentes de energías renovables frente a las fuentes de energía tradicionales, y que afectan por tanto al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

3.3. Local

3.3.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En este apartado, vamos a centrarnos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la categoría de bienes inmuebles de características especiales, por las consecuencias que esto tiene en la tributación de las instalaciones de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, al considerarse un excesivo gravamen para este tipo de fuentes de energía.

La Ley 48/2002, de 23 de diciembre del Catastro Inmobiliario, cuya regulación actual se recoge en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (TRCLI), introdujo “a los solos efectos catastrales” una tercera clasificación de bienes inmuebles denominados de características especiales (conocidos como BICES) que se unía a la tradicional clasificación de bienes urbanos y rústicos. Esta nueva categoría se justificó por su especialidad.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2007 y 16 de febrero 2009, señalan que la categoría de BICES no era novedosa: “el Real Decreto 1020/93, de 25 de junio, por el que se aprobaban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro-Marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, ya se refería a aquellos inmuebles cuyas características especiales impedían su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general en las citadas Normas Técnicas(...)”. Es decir, las BICES no se incorporan *ex novo* al Catastro sino que ya estaban integrados en el mismo con otra naturaleza, como bienes inmuebles de naturaleza urbana⁸¹.

Esta nueva modalidad de bienes inmuebles propició la reforma, a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales e integrada en la actualidad en el 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, (TRLHL), en el sentido de incorporar a los efectos del IBI, un tipo de gravamen distinto y notoriamente superior al aplicable a los bienes urbanos y rústicos. En la Exposición de Motivos se dice: “en relación con el hecho imponible, se ha mejorado técnicamente su determinación, efectuando una remisión en bloque al concepto de bienes inmuebles a efectos catastrales; especial relevancia tiene, a este respecto, la creación de una nueva categoría de inmuebles, la de bien inmueble de características especiales”.

El Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales de 3 de julio de 2002, aclaró y justificó el motivo de creación de esta nueva categoría, señalando que “puede contribuir a que los bienes que en ellos se incluyan puedan, no sólo estar más adecuadamente valorados, atendiendo a su especificidad, sino también que, teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos, es posible aplicarles tipos impositivos diferenciados, revisiones catastrales con periodicidad adecuada y no necesariamente coincidentes con la del resto de los bienes inmuebles, así como

⁸¹ PEÑA ALONSO, J. L.: “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”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Tratado de Energías Renovables*, Volumen II, Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pág. 693.

un régimen especial de reducción de la base imponible o la no aplicación del mismo”. Sin duda, aunque no se menciona, la recaudación es uno de sus principales objetivos⁸².

Con esta reforma, los municipios españoles podían aprobar mediante ordenanza fiscal, un tipo de gravamen mayor que el previsto para el resto de inmuebles y desarrollar políticas inversoras en bienes y servicios públicos a cargo de las grandes empresas productoras de energía eléctrica, dedicadas al refino de petróleo o explotadoras de autopistas, puertos o aeropuertos que, por contrapartida, venían utilizando una importante extensión de terrenos municipales para enclavar sus infraestructuras, aunque parte de la doctrina criticó esta reforma. Se trataba de figuras “tributarias”, de fácil gestión, de importante potencial recaudatoria y exentas de coste político en términos electorales, ya que al recaer sobre empresas de gran potencial económico, resultan ajenas al contribuyente común, reduciéndose la litigiosidad⁸³. El problema es que en la actualidad el escenario no es el mismo, y este cambio normativo afecta a más contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, que se convierten en autoconsumidores de energías renovables. De esta manera, crece el número de contribuyentes y se gravan a posibles generadores de energía limpia (energía fotovoltaica y eólica).

En aquel momento inicial de configuración de los BICES como categoría autónoma de bienes inmuebles, las grandes empresas del sector de la electricidad principalmente, reaccionaron ante el temor de un fuerte incremento de las cuotas de IBI que venían satisfaciendo, pero la adopción de esta medida recibió plena cobertura jurisdiccional y así el Tribunal Supremo lo reconoció en las sentencias ya señaladas y también en la Sentencia de 15 de enero de 2007. Entiende el Tribunal Supremo que la categoría de los BICES y su gravamen a tipos superiores a los establecidos para el resto de inmuebles urbanos es conforme con los principios de igualdad y capacidad económica. Por un lado, argumenta que el principio de igualdad no resulta vulnerado por encontrarnos ante supuestos de hecho diferentes, lo que justifica un tratamiento fiscal dispar de unos bienes inmuebles frente a otros; por otro, el principio de capacidad económica tampoco se vulnera porque la mayor carga tributaria resulta fundamentada por una mayor capacidad económica que manifiestan los sujetos pasivos, titulares de los BICES. Además, el Tribunal Supremo considera que la implantación de esta categoría tributaria está también fundamentada desde el punto de vista de los principios constitucionales de suficiencia financiera y autonomía municipal.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de octubre de 2008, se manifiesta acerca del principio de reserva de ley, entendiendo no vulnerando el mismo por la aprobación del RCI y el Reglamento de Valoración. En Sentencia de 30 de junio de 2010, el TS niega la existencia de doble imposición con el IAE, cuando se trata de BICES, y en Sentencias de 7 y 19 de diciembre de 2012, el Alto Tribunal rechaza todos los argumentos aducidos por las empresas del sector eléctrico en relación con la falta de motivación de las Ponencias de Valores de las BICES, ratificando su doc-

⁸² MERINO JARA, I.: “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.

⁸³ RUBIO DE URQUÍA, J. I.: “Valorando BICES: un entretenimiento como cualquier otros” en *Revista de Tributos Locales*, n° 64, julio 2006, págs. 7 y 8.

trina respecto de la constitucionalidad de su configuración autónoma y de su específico tratamiento valorativo y tributario⁸⁴.

El artículo 61 del TRLHL establece que el hecho imponible lo constituye “la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos. b) De un derecho real de superficie. c) De un derecho real de usufructo. d) Del derecho de propiedad”.

Es importante señalar que este artículo prevé, en su apartado 2, que la realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido, orden de prelación, determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.

Como ya hemos señalado, el concepto legal de BICES se contiene en el artículo 8.1 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que establece que los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

Parte de la doctrina⁸⁵ y la jurisprudencia defienden la especificidad de estos bienes, que legitima la configuración de esta categoría diferenciada de los bienes rústicos y urbanos. Otra parte de la doctrina, considera que los elementos que constituyen las BICES no difieren de los que tradicionalmente integran los bienes urbanos y que el hecho diferencial no consiste tanto en la concurrencia de distintos elementos integradores, sino en un ingrediente complejo, de unificación y cohesión, que permite tendencialmente una funcionalidad especial de forma definitiva, y que se manifiesta con la expresión “conjunto complejo de uso especializado”. Según esta doctrina, el Tribunal Supremo confunde especificidad de los BICES por su naturaleza y especialidad de los mismos por la función o uso especializado a que se afectan, siendo esto último lo verdaderamente específico de estos bienes.

⁸⁴ D’Ocón ESPEJO, A. M.: “Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de Características Especiales. Referencia Especial a las Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 972 y ss.

⁸⁵ BERICOECHE MIRANDA, B.: “Los bienes inmuebles de características especiales. Revisión de una nueva categoría de inmuebles en el Catastro español”, *CT Catastro*, abril 2011.

Complejidad, unidad y funcionalidad con carácter definitivo son las notas características del concepto legal de BICES⁸⁶.

El artículo 8.2 del TRLCI recoge una enumeración taxativa que concreta la definición genérica del artículo 8.1, desarrollado a su vez por el artículo 23.2 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (RCI). Sólo estos grupos de inmuebles pueden considerarse de características especiales ya que se determina de forma explícita:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

Se especifica en el propio artículo que, a efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración, no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas.

En el artículo 23.2 del RCI, se concretan en el Grupo A y B los inmuebles relacionados con la producción de energía eléctrica que se consideran BICES. Por un lado, los destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario. No obstante, los bienes inmuebles destinados a la producción de energía hidroeléctrica sólo se integrarán en este grupo cuando, no estando incluidos en el Grupo B, superen los 10 MW de potencia instalada. En este último supuesto, también formarán parte del inmueble los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas, incluido el embalse o azud, y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica. Se considera que forman parte de BICES, Grupo B, los embalses superficiales, incluido su lecho o fondo, la presa, la central de producción de energía hidroeléctrica, el salto de agua y demás construcciones vinculadas al proceso de producción, así como los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica, siempre que tengan las dimensiones o capacidad de embalse o de desagüe propios de las grandes presas conforme a lo dispuesto en la normativa sectorial, exceptuándose los destinados exclusivamente al riego.

Señalar que la referencia al régimen ordinario se declaró nula por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de mayo de 2007 al entender que se excluye de manera injustificada a todos los

⁸⁶ D'OCÓN ESPEJO, A, M.: "Algunas consideraciones acerca de la delimitación legal del hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles de características especiales. El borrador de Anteproyecto de valoración de los BICES", en *Revista de Tributos Locales*, nº 71, julio 2007, pág. 85.

bienes destinados a la producción de energía en régimen especial, con base a un criterio que no aparece previsto en la ley que se desarrolla. En la actualidad, con la nueva Ley del Sector Eléctrico esta diferenciación carece de importancia. Esto supone que las instalaciones de producción de energía de fuentes renovables se consideran BICES sin ninguna duda.

Se ha cuestionado que existen numerosos bienes inmuebles que pueden considerarse comprendidos en la definición genérica de BICE pero que no están catalogados después como tales y también que existen diversos bienes inmuebles que han quedado expresamente catalogados como tales, a pesar de no encajar en dicha definición genérica⁸⁷. El Tribunal Supremo ante esto ha manifestado que “no puede tacharse de discriminatoria la clasificación, pues los ejemplos citados como omitidos no resultan equiparables a los específicamente contemplados, no estando sujeto el legislador a criterios o configuraciones previstas, y los otros casos nunca podrán tener la consideración de bien inmueble de características especiales por no reunir los requisitos legales exigidos”.

Con todo lo dicho hasta ahora, entendemos que el fundamento constitucional de esta categoría de bienes inmuebles es legítimo a tenor de las sentencias del Tribunal Supremo en este sentido, que concluyen que existe un fundamento objetivo y razonable por existir situaciones diversas que justifican la desigualdad.

La inclusión de la maquinaria en las BICES, artículo 8.3 del TRLCI también ha sido impugnado ante los Tribunales alegando vulneración de los principios de igualdad y capacidad económica, pero el Tribunal Supremo, en sentencias de 7 y 19 de diciembre de 2012, rechazó estos motivos.

Cabe apuntar que el artículo 23.3 del TRLCI contempla una previsión que puede generar mucha controversia en el caso de instalaciones que superen el ámbito de un solo municipio y que se tendrá que ir estudiando caso por caso, pues establece que cuando los BICES se localicen parcialmente fuera del territorio al que resulta de aplicación el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, se incorporará a la base de datos catastral exclusivamente la superficie que ocupen en el citado territorio.

En cuanto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el artículo 63.1 del TRLHL establece que serán contribuyentes las personas naturales y jurídicas que sean titulares del derecho que constituya el hecho imponible en cada caso. En el caso de BICES pueden existir varios sujetos pasivos sobre un mismo bien porque, aunque se aplique el mismo orden de prelación que se establece en la configuración del hecho imponible, en el caso de que los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.

Teniendo en cuenta el artículo 9 del TRLCI, el sujeto pasivo y el titular catastral del bien no han de coincidir: un sujeto pasivo de IBI será titular catastral (no hay orden de prelación en el TRLCI) pero no todos los titulares catastrales serán sujetos pasivos del IBI.

⁸⁷ MERINO JARA, I.: “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.

Un sector doctrinal⁸⁸ considera posible que se considere una copropiedad entre el titular del terreno, por un lado, y quien resulte titular de las instalaciones construidas sobre él (placas fotovoltaicas, aerogeneradores...), por otro lado, en cuyo caso deberán notificarse a ambos titulares la respectiva liquidación administrativa, siendo aplicable en el supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 64.2 del TRLHL.

En cuanto a la valoración de las BICES, el artículo 65 de la TRLHL, establece que la base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

Apuntar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 2012, en relación con las centrales nucleares e hidroeléctricas, declaró que en los bienes inmuebles de características especiales se incluya en el valor catastral el valor de la maquinaria que se integra en las instalaciones de estos bienes, tal y como recoge la propia Ley y ya hemos adelantado.

En el artículo 22 del TRLCI se define el valor catastral y se remite a la norma reglamentaria donde se establecerán las normas técnicas atendiendo a los criterios descritos en la Ley y a las características intrínsecas y extrínsecas que afectan a los bienes inmuebles, y que permitan determinar su valor catastral.

En el caso de las BICES, este asunto es más complejo si cabe y de ahí que se aprobará el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales. Lo más destacado es diferenciación que efectúa entre construcciones convencionales y singulares, siendo esta diferenciación la que, según el preámbulo, sirve para concretar las singularidades imprescindibles de los BICES.

En el capítulo I del Reglamento se contienen las normas generales de valoración y el capítulo II se regulan las reglas específicas de valoración de cada grupo de BICES.

En la parte que nos interesa a nosotros, respecto a la producción de energía eléctrica a través de fuentes renovables (parque solares o eólicos), el Reglamento no contempla ningún criterio, remitiéndose al procedimiento valorativo de una Ponencia especial, lo que pone en entredicho el principio de seguridad jurídica como fundamento de la regulación separada de las BICES, así como la conculcación de la reserva reglamentaria contemplada en el artículo 23.3 del TRLCI.^{89 90}

⁸⁸ LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y tributación local”, en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Editorial Bosch, S.A., Barcelona, 2012, pág. 394.

⁸⁹ PEÑA ALONSO, J. L.: “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”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M., y MARTÍNEZ-SIMANCAS J. (Dir.), *Tratado de energías renovables*, vol II. *Aspectos jurídicos*, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 722.

⁹⁰ PÉREZ BUSTAMANTE YÁBAR, D.: “Análisis de las principales cuestiones controvertidas en la tributación local de las energías renovables: ICIO e IBI” en *Estudios Jurídicos sobre la Hacienda Local*, Colección de fiscalidad, Librería Bosch, Barcelona 2012, págs. 541 a 555.

Sí se contienen reglas específicas para las presas, saltos de agua y embalses, así como a las centrales hidroeléctricas, en la Sección V del Capítulo II, artículos del 17 al 19.

Según la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de octubre de 2011, “si bien es cierto que los BICE no son objeto de compraventa habitual, también lo es que son valorados a precio de mercado, tanto en la contabilidad de las empresas sujeta a auditoría, como en las operaciones de fusión o adquisición de empresas, en las cuales se establece un valor para las centrales, refinerías, etc. Existe, por tanto, aunque no se utilice para comprarlos y venderlos habitualmente, un valor de mercado de estos bienes, y por tanto un límite que puede incidir en la determinación de su valor catastral y en el máximo de su valoración con la correspondiente consecuencia en la determinación de la base imponible del IBI”.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 18 de julio de 2013, que resuelve el recurso de casación formulado contra la misma, confirmó esta doctrina y añadió: “aun cuando fuera imposible establecer un valor que mereciese el estricto calificativo de ser el de mercado, no por eso se originaría inconstitucionalidad alguna, puesto que el cálculo de la base imponible en términos no incompatibles con la Constitución, no precisa como exigencia absoluta que la Ley prevea un límite máximo a la valoración de los bienes afectados, sino que el canon de constitucionalidad se satisface suficientemente con que los criterios de valoración sean razonablemente congruentes y proporcionados en orden a fijar la capacidad económica del contribuyente⁹¹”.

En cuanto a la reducción sobre la base imponible del artículo 67.2 del TRLHL, en el caso de BICES, únicamente procederá cuando el valor catastral resultante de la aplicación de una nueva Ponencia de valores especial supere el doble del que, como inmueble de esa clase, tuviera previamente asignado. En defecto de este valor, se tomará como tal el 40 por ciento del que resulte de la nueva Ponencia.

Esta limitación se incluyó por la Ley 16/2007 e hizo que fuese un motivo más alegado por los titulares de los BICES en sus recursos contra la constitucionalidad de esta categoría de bienes inmuebles, como argumento más a favor de la vulneración del principio de igualdad. También se rechazó por el Tribunal Supremo en base al mismo razonamiento por el que se avala la aplicación de tipos de gravamen superiores a este tipo de inmuebles: su propia singularidad que permite al legislador establecer un tratamiento diferente del de los inmuebles urbanos y rústicos.

En cuanto al tipo de gravamen para los BICES, como ya hemos adelantado también, podemos afirmar que es bastante superior al tipo de gravamen establecido para las otras categorías de bienes inmuebles, tal y como recoge el artículo 72.2 del TRLHL:

“El tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de características especiales, que tendrá carácter supletorio, será del 0,6 por ciento. Los ayuntamientos podrán establecer para cada grupo de ellos existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4 por ciento ni superior al 1,3 por ciento”.

⁹¹ MERINO JARA, I.: “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.

No hay margen para gravar con distintos tipos impositivos los BICES, teniendo en cuenta si la producción de energía deriva de fuentes renovables o fósiles, ya que la diferenciación de tipos se permite sólo para cada grupo de BICES y en los perteneciente al Grupo I, se encuentran desde una refinería de petróleo, una central nuclear, hasta un parque de energía renovable. Esto hace imposible justificar finalidad medioambiental en la medida.

Lo mismo ocurre con las bonificaciones, que tal y como establece el artículo 74.3 del TRLHL, los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales. La ordenanza deberá especificar la duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación.

Tal y como está configurado, es imposible incluir medidas medioambientales en su estructura. Tampoco consta que ninguna de las principales ciudades haya establecido dicha bonificación⁹².

No aclara el TRLHL si esta bonificación se aplica de oficio o tiene carácter rogado. Esa remisión a la ordenanza suscita de nuevo la cuestión de si respeta el principio de reserva de ley. La STC 85/2013, de 11 de abril, recuerda que, según la doctrina recogida en la STC 121/2005, de 10 de mayo, la reserva de ley tributaria no opera con igual intensidad en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo⁹³. Continúa diciendo el TC que la reserva en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, sino que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible⁹⁴. Esa menor intensidad es igualmente predicable de un elemento, como las bonificaciones que se aplica sobre la cuota líquida del tributo.

Sí que existe una bonificación con fines medioambientales, recogida en el artículo 74.5 TRLHL, posibilitando a las ordenanzas fiscales regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal.

Los sistemas de aprovechamiento de la energía proveniente del sol que pueden, en su caso, beneficiarse de la bonificación son de dos tipos: sistemas de aprovechamiento térmico, tales como los paneles solares, y sistema de aprovechamiento eléctrico, con módulos fotovoltaicos. La orde-

⁹² D'OCÓN ESPEJO, A. M.: "Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de Características Especiales. Referencia Especial a las Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica", en BECKER, F.; CAZORLA, L. M., y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 972 y ss.

⁹³ STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ19; y STC 150/2003, de 15 de julio, FJ 3.

⁹⁴ STC 221/1992 de 11 de diciembre, FJ 5 y 7.

nanza fiscal correspondiente deberá concretar el porcentaje, que no podrá ser superior al 50 por 100, y la duración de la bonificación, su carácter rogado o su compatibilidad o incompatibilidad con otros beneficios fiscales. Resulta discutible que ese porcentaje pueda ser diferente en función del sistema de aprovechamiento⁹⁵.

En principio, esta bonificación es aplicable a todos los inmuebles, incluidos los de características especiales. La ordenanza deberá aclarar este posible solapamiento entre una bonificación y otra.

También se puede aplicar una bonificación de hasta 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Parece poco probable que se pueda aplicar a las instalaciones de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables pero será competencia en todo caso del Pleno de la Corporación.

Como conclusión, y más allá de la categoría específica de BICES, podemos afirmar que el IBI sí tiene en cuenta el componente medioambiental en su configuración, aunque de manera muy residual en la práctica. Así, aunque grava las instalaciones de generación y autogeneración eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, se incluyen bonificaciones potestativas con contenido medioambiental, que se tendrán que desarrollar a través de las correspondientes ordenanzas municipales.

El gravamen del IBI para las instalaciones de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, al considerarlas BICES, puede llegar a ser muy elevado, e incluso confiscatorio, si tenemos en cuenta todos los tributos que recaen sobre un mismo sujeto tributario, como es el autoconsumidor (productor-consumidor) eléctrico de fuentes renovables.

La incoherencia de las políticas energéticas, medioambientales y fiscales, junto con el afán recaudatorio a todos los niveles competenciales, se vuelven a poner claramente de manifiesto.

3.3.2. Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se implantó el 1 de enero de 1992, creado por la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. Hubo dos modificaciones importantes: la primera por la Ley 50/1998 de escasa importancia en el IAE, y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, a la que nos referiremos más adelante por la importancia en la modificación de la regulación legal del impuesto que nos ocupa.

En la actualidad, el régimen legal del IAE se contiene básicamente en los artículos 78 al 91 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 (TRLHL) y en las Tarifas y la Instrucción del IAE aproba-

⁹⁵ MERINO JARA, I.: "La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales", en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L., y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.

das por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que constituyen el instrumento esencial del impuesto.

A través de las tarifas se establece la descripción y contenido de las distintas actividades económicas (empresariales, profesionales y artísticas). La falta de concreción de una actividad determinada no significa que la misma no quede sujeta a gravamen.

También se establece la relación de cuotas correspondientes a las actividades gravadas y la instrucción para la aplicación de las tarifas, que es el elemento necesario para su aplicación.

El hecho imponible del IAE, tributo directo y de carácter real, se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica bastando la realización de un solo acto de actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado, lo que supone la irrelevancia de la habitualidad en el ejercicio de la actividad, tal y como establece la Instrucción del IAE en su regla 2ª.

Por otro lado, hay que señalar que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro. La obligación tributaria no está vinculada con la obtención de beneficio en el ejercicio de la actividad. Y además, el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas, tal y se recoge en la regla 8ª de la Instrucción. Si no está especificada la actividad, se clasificará provisionalmente en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemeje.

En cuanto al autoconsumo eléctrico en el IAE, entendemos que si la energía producida se destina exclusivamente al autoconsumo por el titular de las instalaciones, ya sea persona física o jurídica, no estaría sujeta a ninguna actividad económica, por lo que dicho titular no está sujeto al IAE. Es decir, teniendo en cuenta las modalidades de autoconsumo recogidas en la Ley del Sector Eléctrico y RD de desarrollo, solo las modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes estarían sujetas al IAE. El autoconsumo eléctrico en instalaciones aisladas, que no se incluye en la Ley del Sector Eléctrico, tampoco estaría sujeto al IAE.

La DGT se ha pronunciado expresamente en este sentido en relación con las instalaciones solares fotovoltaicas⁹⁶, sosteniendo que no basta para la sujeción al IAE con la mera generación o producción de energía, sino que es necesario que esta, además, se distribuya a terceros, es decir, se venda en el mercado. Y el mismo razonamiento sería aplicado también a las instalaciones hidráulicas, eólicas y demás instalaciones generadoras de energía renovable para el autoconsumo⁹⁷. La sujeción al IAE se produciría sólo desde el momento en que se vendiera la energía a terceros.

⁹⁶ Consulta DGT 1844-04, de 4 de octubre y Consulta Vinculante DGT 0919-05, de 20 de mayo.

⁹⁷ GARCÍA LUIS, T.: "El impuesto sobre Actividades Económicas y la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables", en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 603-604.

Más problemático es el caso de las instalaciones mixtas en las que se alternan períodos de venta de electricidad con otros de autoconsumo (incorporando a la red los excedentes de la autogeneración). En este caso, se entiende que estas instalaciones están sujetas al IAE, pues concurre en ellas la finalidad de venta de energía, aunque no se produzca de no existir excedentes. Esto es el caso de las modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes recogidas en la Ley del Sector Eléctrico, tal y como acabamos de señalar.

En el artículo 79 del TRLHL, se establecen los requisitos para considerar que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, y esto es 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.

Es importante señalar el aspecto más novedoso que incluyó la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, reguladora de las Haciendas Locales en la regulación de este impuesto: la exención contenida en el artículo 82.1.c) del TRLHL, a través de la cual se declara exentos del IAE a los sujetos pasivos personas físicas y a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros⁹⁸.

Junto a esta exención, y otras novedades más, la Ley 51/2002 incorporó también una exención del IAE durante los dos primeros períodos impositivos de los sujetos pasivos que inicien actividades económicas, y nuevas bonificaciones, obligatorias y potestativas, por razones medioambientales, por creación de empleo y por pérdidas o escasos rendimientos económicos en el ejercicio de la actividad.

De esta manera, se excluía del IAE a las pequeñas y medianas empresas y a las personas físicas, lo que suponía que más del 90 por ciento de los contribuyentes hasta 2002, quedara exento del impuesto. Por el contrario, al resto de contribuyentes que continuó pagando el IAE, se le incrementó la cuota considerablemente, como consecuencia de la aplicación del coeficiente de ponderación que introduce la reforma.

Esta exención supuso una importante limitación financiera de las Corporaciones Locales, aunque fueron compensadas por la pérdida de recaudación por este impuesto. Algunos autores, han considerado que la introducción del nuevo régimen de BICE respondía a la finalidad de compensar a los Ayuntamientos por esta “mutilación” del IAE⁹⁹.

En relación con el autoconsumo de energía de fuentes renovables, esta exención supone que muchos de los titulares de instalaciones de autogeneración están exentos de este impuesto.

⁹⁸ ZABALZA ESTÉVEZ, M.: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Referencia Especial al ejercicio de las actividades de producción, distribución y comercialización de Energía Eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 1012 y ss.

⁹⁹ D’OCÓN ESPEJO, A, M.: “Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de Características Especiales. Referencia Especial a las Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 972 y ss.

En cuanto a las bonificaciones hay que destacar la bonificación recogida en el artículo 88.2.c) del TRLHL, de hasta el 50 por ciento de la cuota, para los sujetos que tributen por cuota municipal y utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.

A estos efectos, la Ley considera instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables.

Se podría cuestionar si estamos ante una única bonificación que se supedita al cumplimiento acumulativo de las tres condiciones establecidas en este artículo o si estamos ante varias bonificaciones independientes unas de otras, que parece que sea este el caso¹⁰⁰.

En todo caso, se puede afirmar que se introduce una bonificación con finalidad medioambiental, que necesitará para su aplicación la preceptiva inclusión en la correspondiente ordenanza fiscal, en la que se establecerá también la duración de la bonificación. Es importante tener en cuenta que estas bonificaciones no afectan para nada al recargo provincial que se exija, de acuerdo con la posibilidad que recoge el artículo 134 TRLHL.

También se puede aplicar al ejercicio de actividades económicas por el sector eléctrico, la bonificación establecida en el artículo 88.2 a) que consiste en una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión de segundo periodo impositivo de desarrollo de aquella¹⁰¹.

Todas las bonificaciones del artículo 88.2 tienen carácter potestativo, y esto genera una problemática derivada de los inmuebles de características especiales que abarquen varios municipios pues en estos casos es el municipio en el que se ubica la mayor parte de la instalación el único competente para exigir el impuesto con independencia de su obligación de repartir lo recaudado entre los demás colindantes en los que se ubiquen parte de las instalaciones. Así, la decisión de un municipio, “el principal”, va a afectar al o los “secundarios”, pues estos van a obtener una menor recaudación por las empresas ubicadas en su territorio y, todo ello, derivado de la toma de decisión por el municipio principal en cuyo proceso, legalmente, no han podido intervenir¹⁰².

En cuanto a las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica, las Tarifas del IAE clasifican en el Grupo 151 de la Sección Primera las actividades de “Produc-

¹⁰⁰ GARCÍA LUIS, T.: “El impuesto sobre Actividades Económicas y la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables”, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 632-655.

¹⁰¹ MERINO JARA, I.: “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, en GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 303-306.

¹⁰² GARCÍA LUIS, T.: “El impuesto sobre Actividades Económicas y la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables”, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 632-635.

ción, transporte y distribución de energía eléctrica”, que se clasifican en cuatro epígrafes siendo el epígrafe 151.1 el correspondiente a la Producción de energía hidroeléctrica y el 151.4 el correspondiente a la Producción de energía procedente de mareas, energía solar u otras que no especificadas en los Epígrafes anteriores (eólica entre otras). El último epígrafe del grupo, el 151.5, está destinado a clasificar el Transporte y distribución de energía eléctrica, al margen de la producción.

Las Tarifas del IAE no contemplan la posibilidad de que exista una actividad de comercialización de energía eléctrica independiente de su producción o distribución, a pesar de las modificaciones que en este aspecto introdujo la anterior Ley de Sector Eléctrico, Ley 54/1997. Por este motivo, será preciso aplicar la Regla 8ª de la Instrucción del IAE para esta actividad, que establece: “Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate”. En este caso la Dirección General de Tributos ha considerado que la actividad de comercialización de energía eléctrica se clasifique en el epígrafe 619.9 de la Sección Primera, que clasifica el Comercio al por mayor de otros productos ncop, por lo que en la práctica la tributación por este epígrafe entraña grandes dificultades en la gestión de las cuotas, al tratarse de una cuota municipal. Se debería modificar las Tarifas e incorporar esta actividad.

Señalar también que la Regla 6ª de la Instrucción define el concepto de local, importante para la fijación de las cuotas mínimas del impuesto. En la Regla 6ª se enumera una serie de elementos que no tienen la consideración de local a efectos del impuesto, y entre ellos se encuentran: las centrales de producción de energía eléctrica, sea cual sea la tecnología utilizada: hidráulicas, térmicas, nucleares, eólicas, etc. La no consideración de local afecta a cualquier instalación ubicada dentro del perímetro de la central, cualquiera que sea su uso o destino; tampoco tiene la consideración de local las redes de suministro, oleoductos, gaseoductos, etc., donde se ejercen las actividades de transporte y distribución de energía, así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor.

En la práctica, esto supone que resulta inaplicable el coeficiente de situación del artículo 87 del TRLH para estos “elementos”.

También puede interesar en el sector estudiado, la bonificación que contiene el artículo 88.2.e) del TRLHL: “una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros”. Esta bonificación es potestativa y se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones ya comentadas con anterioridad.

Como conclusión respecto al tema que nos interesa, podemos afirmar que el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables sólo estará sujeto cuando se venden los excedentes de energía eléctrica autogenerada (modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes). Además, la exención del IAE a los sujetos pasivos personas físicas y a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, supone en la práctica, que muchos de los titulares de instalaciones de autogeneración están exentos de este impuesto. Por último, señalar que el IAE incluye una bonificación con finalidad medioambiental, supeditada al desarrollo en la correspondiente ordenanza fiscal, con las observaciones ya indicadas.

3.3.3. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) nace con la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales y ya desde su inicio fue un impuesto polémico. Se introdujeron modificaciones con la Ley 51/2002 con la finalidad de mejorar el impuesto, tal y como se recoge en su Exposición de Motivos: “se clarifica la determinación del sujeto pasivo del impuesto, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Se clarifica la base imponible del impuesto, de acuerdo con los criterios del Tribunal Supremo”.

El ICIO, artículo 100.1 TRLHL, es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

La Ley está delimitando el concepto de forma indirecta, por remisión a la normativa urbanística, ya que sólo estarán sujetas al ICIO las actividades que necesiten de licencia urbanística. Podría plantearse algún conflicto si se vulnera el principio de reserva de ley y mediante normas reglamentarias se estuviese incidiendo de forma directa en el hecho imponible, que es el elemento esencial del tributo.

La exigencia de licencias es competencia de las Comunidades Autónomas (ordenación urbanística), que vienen ejerciendo esta competencia mediante norma con fuerza de ley, por lo que se cumplen la exigencia del principio de reserva de ley¹⁰³.

El hecho imponible es muy amplio porque se requiere licencia urbanística o presentación de declaración responsable o comunicación previa para gran número de obras. La exigencia de licencia, con independencia de su obtención, es el requisito para que se entienda producido el hecho imponible del ICIO. Lo relevante es que para la construcción, instalación u obra se requiera licen-

¹⁰³ ÁLVAREZ ARROYO, F.: “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Sector Eléctrico”, en BECKER, F; CAZORLA, L.M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 1046 y ss.

cia, y no que se obtenga la misma. No se ha previsto esto para la declaración responsable o comunicación previa seguramente porque la declaración responsable normalmente consiste en conceder un plazo corto de respuesta a la Administración para el caso de obras menores, transcurrido el cual el interesado podría iniciar las obras comunicadas, y solo si el Ayuntamiento tiene dudas en autorizar las obras se va a exigir la solicitud de licencia o que se aporte mayor información.

Hay que señalar la tendencia legislativa por la que, indirectamente, las compañías eléctricas se están convirtiendo en garantes del ICIO, al incluir en las leyes urbanísticas autonómicas, por ejemplo en Galicia, obligación de las empresas suministradoras de energía de exigir para la contraprestación de los servicios las licencias que en cada caso resulten precisas.

Teniendo en cuenta la amplitud del concepto construcción, instalación y obra, y los supuestos de obra que requieren licencia, podemos afirmar que la gran mayoría de obras del sector eléctrico con fuentes renovables van a estar sometidas al ICIO. Las centrales hidroeléctricas y las instalaciones de energías renovables están sujetas a licencias y autorizaciones especiales, así como estudios y autorizaciones de impacto ambiental, pero también se requiere licencia municipal por lo que resulta exigible el ICIO.

Esta sujeción puede plantear otro problema conexas en el caso de que la obra se proyecte en un terreno incluido en varios términos municipales, que el TRLHL no contempla. Es muy común que este tipo de instalaciones necesiten una gran extensión de terrenos y la ubicación es relevante por circunstancias ambientales, estratégicas o de cualquier otra índole y no en función del término municipal de un Ayuntamiento. En principio, al contribuyente se le exigirán dos tasas por licencia de obras al estar originando la realización de dos actividades administrativas, una por cada Ayuntamiento, pero no aclara en la ley que tasa será deducible y en qué cuantía, siempre y cuando estuviera establecida la deducción en las distintas ordenanzas fiscales. Además, puede darse el caso de que uno de los municipios no cuente con el ICIO entre sus ingresos tributarios, dado su carácter potestativo¹⁰⁴.

Señalar también que hay dos tipos de instalaciones de energía renovable que, a efectos del ICIO, mantienen una diferencia clara con las demás instalaciones: parques eólicos marinos e instalaciones de energía maremotriz. Se trata de instalaciones que se sitúan en el mar territorial, o incluso en mar abierto. En estos casos se puede afirmar que no están sujetas al ICIO por considerar como dominio público estatal la zona marítima-terrestre, el mar territorial y zona económica exclusiva, junto a otros bienes marítimos (artículo 3 de la Ley 22/1988 de 28 de julio, de Costas). Respecto a los parques eólicos marinos, tampoco se exige la licencia municipal por lo que estaría fuera del objeto del ICIO.

Los sujetos pasivos del ICIO, artículo 101 TRLHL, a título de contribuyentes, son las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

¹⁰⁴ ÁLVAREZ ARROYO, F.: "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Sector Eléctrico", en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 1049 y ss.

General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. Se considerará dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

En cuanto a la cuantificación de la base imponible, muy importante a los efectos que nos interesa, se determina en el artículo 102.1 TRLH, estando constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. Añade que, no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Los conceptos que integran la base imponible son motivo de controversia. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, y reiterada por la STS de 9 de noviembre de 2011, resuelve la cuestión relativa a la inclusión de los aerogeneradores y demás maquinaria en la base imponible del ICIO correspondiente a las obras o instalaciones de parque eólicos, considerando que forman parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en el supuesto de instalación de parque eólicos, el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que solicite la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto a la construcción realizada. Los equipos necesarios para captar energía del viento y su transformación en energía eléctrica son indispensables para el funcionamiento de un parque eólico, sin ellos el parque no podría alcanzar su objetivo que es la producción de energía.

El fallo de la citada sentencia es extensible a las instalaciones de energía solar, si bien no se incluyen expresamente.

Posteriormente, ha habido otros pronunciamientos que alcanzan la misma conclusión respecto a las plantas fotovoltaicas de energía solar. Así, en la Sentencia del TS de 23 de noviembre de 2011, establece el criterio para el caso concreto de una instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar, considerando que forman parte de la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en el supuesto de instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar, el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto a la construcción realizada¹⁰⁵.

Aunque no lo señala la jurisprudencia de referencia, resulta razonable que cuando se construya la instalación se incluyan elementos indispensables e inseparables de la misma, pero una vez llevada a cabo la construcción del parque eólico o solar, no sería adecuado aprovechar la sustitución de uno de estos elementos, que requerirán algún tipo de obra civil, para incrementar la base imponible del ICIO con el coste de los mismos¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Y lo mismo en la SSTS 25 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2479) y 9 de diciembre 2011 (RJ 2012, 2638).

¹⁰⁶ ÁLVAREZ ARROYO, F.: "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Sector Eléctrico", en BECKER, F; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 1060 y ss.

Cabe indicar que el artículo 103 del TRLHL establece que, cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible. Esto supone una irregularidad al exigirse una liquidación provisional cuando aún no ha llegado a producirse el devengo del impuesto (tal y como establece el artículo 102.4 del TRLHL, el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia), por lo que se entiende que no se ha realizado el hecho imponible.

A continuación, señalamos algunos beneficios fiscales que se contienen en la regulación del ICIO y se pueden conectar con el sector eléctrico y energías renovables.

En primer lugar, la bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones y obras en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

Otra bonificación aplicable sería la bonificación de hasta 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Este procedimiento es demasiado complicado para la aplicación de este beneficio fiscal, pero puede estar justificado por la necesidad de dar mayor legitimidad a un beneficio fiscal establecido sobre unas bases extraordinariamente genéricas¹⁰⁷.

Ambas bonificaciones son potestativas y las ordenanzas fiscales de cada municipio pueden establecer ambas o solo una de ellas, y desarrollará la regulación de los aspectos sustantivos y formales de estas bonificaciones, teniendo en cuenta que la Ley sólo prevé un porcentaje máximo por debajo del cual pueden libremente moverse los Ayuntamientos. Primero se aplicará la bonificación sobre construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal, y la bonificación las construcciones, instalaciones y obras en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, se aplicará a la cuota resultante de aplicar dicha bonificación¹⁰⁸.

Por último, las obras del sector eléctrico, también son susceptibles de incluirse en planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras, y en consecuencia, poder acogerse a la bonificación establecida en el apartado c) del artículo 103.2 del TRLHL, siendo esta bonificación compatible y acumulable a las dos anteriores. Se trata de una bonificación de hasta el 50%.

¹⁰⁷ MARÍN –BARNUEVO FABO, D.: “El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Los tributos locales*, 2ª ed, (coord. D. Marín-Barnuevo Fabo). Civitas Thomson Reuters, Pamplona, 2020, págs. 617-618.

¹⁰⁸ MERINO JARA, I.: “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L., y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 307-308.

Para terminar esta revisión del ICIO en relación con el tema que nos ocupa, me gustaría apuntar el problema de la coexistencia de tributos con el ICIO. Este problema no es nuevo y ya la Sentencia del TS de 3 de julio de 1990 puso de manifiesto la sobreimposición en que se incurría cuando una empresa o particular se disponía a abrir zanjas en las vías públicas y se les giraba liquidación tanto por unas como por otras.

El Tribunal Supremo, a través de sus Sentencias de 7 de febrero, 27 de noviembre y 19 de diciembre de 1998, confirmaba la plena compatibilidad de los denominados precios públicos en aquel momento, por utilización del suelo, subsuelo o vuelo del dominio público con el ICIO, atendiendo a la divergencia entre sus respectivas naturalezas y presupuestos de hecho.

En la actualidad, la apertura de zanjas en vías públicas para la instalación y reparación de instalaciones o conducciones eléctricas está sometida a una tasa específica regulada en el artículo 20.3.f) del TRLHL, estando gravado tanto por la tasa como por el ICIO, la realización de obras. En un caso el ICIO grava todas las obras y en otro, la tasa grava la apertura de zanjas aunque el hecho imponible se define con el aprovechamiento especial del suelo.

La compatibilidad del ICIO con la tasa por licencias de obras y urbanísticas se resuelve con la introducción en el apartado 3 del artículo 103 del TRLHL de una deducción potestativa en el ICIO de lo pagado en concepto de tasa. En este caso, el hecho imponible es distinto (el hecho imponible de la tasa es la realización de una actividad administrativa por parte del ayuntamiento) pero no la materia imponible. La jurisprudencia ha mantenido un criterio constante sosteniendo la compatibilidad entre tasa e ICIO dada la disparidad de hechos imponibles. Y el mismo razonamiento se hace de la tasa por presentación de declaración responsable o comunicación previa creadas por la Ley 12/2012, de 12 de diciembre, y que no se puede deducir de la cuota del ICIO.

Podríamos plantear la posible discriminación de las empresas que son sujetos pasivos del ICIO y del IAE, frente a otras empresas que se dedican a actividades que sólo están soportando el IAE, distintas de la construcción.¹⁰⁹ Aunque muchos autores están en contra de este planteamiento¹¹⁰.

En cuanto a los tributos creados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, ninguno de estos tributos tiene un hecho imponible similar al ICIO con lo que es difícil plantear la incompatibilidad de estos impuestos.

Tampoco podemos decir que colisiona con el IVA, teniendo en cuenta la normativa comunitaria aplicable en materia de IVA y la amplia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre este concepto, al no darse en el ICIO todas las características que el TJUE ha definido como propias de los impuestos sobre el volumen de negocios contrarios al IVA.

¹⁰⁹ VICENTE DE LA CASA, F.: "La concurrencia y articulación del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible", *Crónica Tributaria*, 134, 2010, pág. 208.

¹¹⁰ MARÍN -BARNUEVO FABO, D.: "El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", en *Los Tributos Locales*, 2ª ed., Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2010, pág. 665, nota 379.

Para finalizar, señalar que la gran mayoría de obras del sector eléctrico con fuentes de energía renovables van a estar sometidas al ICIO, aunque también es cierto se prevén bonificaciones con fines medioambientales en la configuración del impuesto.

3.3.4. Tasa por utilización del dominio público

En este punto, nos interesa señalar lo que establece el artículo 20 del TRHL, en cuanto a la tasa que pueden establecer las entidades locales por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. En relación con el objeto que nos ocupa, se podrán establecer este tipo de tasas en los siguientes supuestos:

- Ocupación del subsuelo de terrenos de uso público local.
- Apertura de zanjas, calicatas y calas en terrenos de uso público local, inclusive carreteras, caminos y demás vías públicas locales, para la instalación y reparación de cañerías, conducciones y otras instalaciones, así como cualquier remoción de pavimento o aceras en la vía pública.
- Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre ellos.

El listado del artículo 20.3 TRHL no es taxativo, por lo que se puede exigir la tasa por cualquier modalidad de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

Por tanto, el uso asociado a la instalación de redes eléctricas de distribución y transporte de energía es un claro uso o aprovechamiento especial que la TRHL recoge en su artículo 20.3.

En cuanto a la cuota tributaria de esta tasa, el artículo 24.1.c) TRHL establece que cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. Y a estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos.

Por tanto, esta tasa recae sobre las empresas distribuidoras y comercializadoras del servicio eléctrico y su importe no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere este párrafo.

Para la correcta determinación de la cuota tributaria habrá de establecer la ordenanza correspondiente el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilidad o aprovechamiento, si los bienes afectados no fueran de dominio público. Aunque no es sencillo, no tiene que llevar a perder la objetividad en la determinación de la cuota tributaria.

Teniendo en cuenta lo que establece el artículo 24.1 TRLHL en cuanto a la determinación de la cuota tributaria, parte de la doctrina jurisprudencial reciente sostiene que existen dos tasas distintas, pero en realidad nos encontramos ante una única tasa con dos criterios de determinación de la cuota, en función de la concurrencia de determinadas circunstancias objetivas.

La jurisprudencia que examina la compatibilidad de esta tasa con otras tasas¹¹¹ confirma la incompatibilidad por un mismo concepto de la tasa especial del 1,5% con otra general por ocupación de redes eléctricas sobre el dominio público local: “se determina por el porcentaje fijo del 1,5% de los ingresos brutos percibidos por las mencionadas empresas, absorbe las cuotas correspondientes a las tasas por las licencias de obras concedidas para la apertura de las calas o zanjas necesarias para establecer y conservar los tendidos de cables para el suministro de energía eléctrica, por cuanto dicha licencia de obras, como así mismo, añadimos ahora, la presentación del correspondiente proyecto para la realización de aquéllas, significan el presupuesto imprescindible para disfrutar de los aprovechamientos por los que se satisface a los Ayuntamientos una participación proporcional en los ingresos a las aludidas empresas”.

Destacamos la STS de 18 de junio de 2007, en la que se afirma que conceptualmente se puede distinguir entre la tasa general y otra especial a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, pero esto no supone que sean compatibles las dos tasas en su aplicación a un mismo sujeto pasivo. La compatibilidad solo es con tasas del artículo 20.4.

Ante esta afirmación, se critica esta Sentencia porque parece excesivo hablar de dos tasas diferenciadas cuando lo que la Ley determina son dos modalidades diferentes de determinación de la cuota. No estamos ante dos tasas diferentes (ocupación de vías públicas municipales y la relativa al resto del dominio local), sino ante dos formas de determinación de la cuota de la tasa, artículo 24.1.

Se entiende que la determinación de la cuota del 1,5 se justifica por la insignificante afectación del dominio público municipal que se produce como consecuencia de la instalación de líneas de distribución eléctrica, unida a la consideración del servicio eléctrico como servicio esencial o de interés económico general¹¹².

Por tanto, podemos concluir que esta tasa por utilización del dominio público es de aplicación para las empresas comercializadoras y distribuidoras del sector eléctrico y no afecta directamente al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

¹¹¹ Sentencias del TS de 19 de diciembre de 1998 (RJ 1998, 529) y de 7 febrero de 1998 (RJ 1998, 1929). STS de 20 de mayo de 2002 (RJ 2002, 6638).

¹¹² TALLÓN YÁGUEZ, F.: “La tasa por utilización del dominio público municipal”, en BECKER, F; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 1118 y ss.

4. VALORACIÓN Y CONCLUSIONES

Tras el estudio de la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, las palabras que mejor describen el escenario de esta realidad serían complejidad e incoherencia.

“Complejidad” en todos los aspectos: desde la tecnología del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, pasando por su regulación y, por supuesto, la fiscalidad. No es momento de reiterar los temas más recurrentes que se han analizado, pero es cierto que el estudio de esta materia resulta complejo por las distintas formas de abordarlo. Un ejemplo que se ha puesto de manifiesto a lo largo del trabajo, ha sido la necesidad de analizar la regulación para poder estudiar posteriormente su fiscalidad.

El término de autoconsumo eléctrico puede tener muchas acepciones y la propia regulación española recoge distintas modalidades, (y otras modalidades que no se incluyen en la Ley), que serán gravadas de manera diferente. Además, los términos de autoconsumo, generación distribuida, generación descentralizada, etc., muchas veces se usan como sinónimos en el ámbito comunitario, aunque existen diferencias entre los distintos términos.

Ya centrándonos en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, se mantiene este nivel de complejidad. En primer lugar, por los distintos entes competenciales en este ámbito: internacional, comunitario, Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales. Y en segundo lugar, por el número de tributos que afectan al sector eléctrico en general, y al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en particular. A esto se une el potencial recaudatorio de estos tributos y la pretendida finalidad extrafiscal que justificaría la creación de distintos gravámenes sobre una misma realidad.

Además, todavía no existe un desarrollo ni legislativo, ni jurisprudencial ni doctrinal consolidado en esta materia por lo que el análisis del mismo tiene que ser a través del estudio de cada uno de los tributos y en algunos de ellos no se especifica nada al respecto. Por otro lado, los compromisos a nivel internacional y comunitario respecto a las políticas energéticas y medioambientales condicionan, o tendrían que condicionar, la regulación y la fiscalidad de fuentes de energía renovables en España.

En cuanto a la “incoherencia”, podemos afirmar que realmente no existen políticas energéticas, medioambientales y fiscales coherentes, e incluso, la realidad nos lleva a considerar que no existen este tipo de políticas como tales.¹¹³ Se trata de una amalgama de medidas superpuestas en distintos niveles y con corta periodicidad, que generan inseguridad jurídica, falta de incentivos a la inversión y, sobre todo, no son ni eficientes ni eficaces para la conseguir los objetivos propuestos. Partiendo de este escenario, todo lo que sigue adolece de esta misma incoherencia y, me atrevería a añadir, que la regulación y fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en España, incluso agrava esta incoherencia y falta de objetivos definidos.

¹¹³ ZORNOZA PÉREZ, J.: “Prólogo”, en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017.

Ejemplos de esta incoherencia son la defensa de una finalidad medioambiental en tributos que solo gravan fuentes de energía renovables, o en tributos que gravan toda fuente de energía eléctrica sin discriminar en ninguno de sus elementos esenciales teniendo en cuenta el origen de la energía, la vulneración de principios constitucionales en la creación de tributos, etc. El escenario es desolador y es consecuencia, como hemos visto, de la suma de muchos factores, pero el rigor legislativo y el afán recaudatorio destacan en todo caso.

En mi opinión, el sector eléctrico en general, y más concretamente la electricidad derivada de fuentes renovables, soporta gravámenes excesivos y no motivados por una finalidad extrafiscal, como puede ser la protección del medio ambiente, sino que en la mayoría de casos responde exclusivamente a una finalidad recaudatoria para compensar muchas de las políticas adoptadas por los distintos gobiernos en cada momento.

Como he defendido a lo largo de todo el trabajo, son cuestiones que necesitan una revisión y, sobre todo, una línea de actuación coherente, que respete los principios constitucionales, y que genere un marco normativo seguro y estable, superando las políticas cortoplacistas y la falta de coordinación.

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2017): “Los impuestos autonómicos sobre emisiones contaminantes a la atmósfera”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2012): “Los tributos estatales sobre el agua. Los tributos de la Ley de Aguas”, en AA.VV., *Tributos, aguas e infraestructuras*, Atelier, Barcelona.
- ÁLVAREZ ARROYO, F (2013): “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Sector Eléctrico”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- ÁLVAREZ PELEGRY, E.; y CASTRO LEGARZA (2014): “Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio”, *Orkestra*, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014.
- BERICOECHE MIRANDA, B. (2011): “Los bienes inmuebles de características especiales. Revisión de una nueva categoría de inmuebles en el Catastro español”, *CT Catastro*, abril 2011.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2013): “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Sector Eléctrico”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- BUENO MALUENDA, M. C. (2015): “Los Impuestos especiales sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros”, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, Enero de 2015.
- CODES CALATRAVA, G. (2013): “El canon a la generación hidroeléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- D’OCÓN ESPEJO, A. M. (2007): “Algunas consideraciones acerca de la delimitación legal del hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles de características especiales. El borrador de Anteproyecto de valoración de los BICES”, *Revista de Tributos Locales*, nº 71, julio 2007.

- D'OCÓN ESPEJO, A. M. (2013): "Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de Características Especiales. Referencia Especial a las Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica", en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- ESCOBAR LASALA, Juan José (2015): "La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad", *Carta Tributaria*, nº 3, Marzo 2015, Editorial CISS.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. (2017): "Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal", en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L., y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; y LABANDEIRA VILLOT, X. (2014): "La imposición ambiental como opción para España", *Papeles de Economía Española*, nº 139, *La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas*.
- GALÁN SOSA, J. (2016): "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica". *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm. 190.
- GARCÍA LUIS, T. (2013): "El impuesto sobre Actividades Económicas y la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables", en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- GONZÁLEZ RÍOS, I. (2014): "La incipiente regulación del autoconsumo de energía eléctrica: Implicaciones energéticas, ambientales y urbanísticas", *Revista Vasca de la Administración Pública*, nº 99-100.
- HERNÁN CARRILLO, V.; y GONZÁLEZ FORNOS, M. (2014): "El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Procedimiento por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea", *2014 Práctica Fiscal para Abogados*, nº 1, Editorial la Ley.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2017): "Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas", en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch.
- LABANDEIRA VILLOT, X. (2013): "Fiscalidad y Sostenibilidad", en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- LUCAS DURÁN, M. (2012): "Energías renovables y tributación local", en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Editorial Bosch, Barcelona.
- MARÍN -BARNUEVO FABO, D. (2010): "El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", en *Los tributos locales*, 2ª ed, (coord. D. MARÍN-BARNUEVO FABO). Civitas Thomson Reuters, Pamplona.
- MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, I. (2013): "El impuesto sobre la electricidad", en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2013): "Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha Castilla y León", en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- MERINO JARA, I. (2017): "La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales", en GONZÁLEZ -CUÉLLAR SERRANO, M. L., y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch.

- MOLINA LEBRÓN, A. (2015): “Un impuesto disfrazado bajo el canon eléctrico”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 282.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2017): “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L., y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch.
- ORENA, DOMÍNGUEZ, A. (2013): “Energías renovables y su tributación por el ITPAJD y el IVA”, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y Energías Renovables*, Aranzadi.
- ORTIZ CALLE, E. (2007): “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Los impuestos sobre la energía*, nº 268, mayo 2007.
- ORTIZ CALLE, E. (2014): “Fiscalidad de las energías renovables en la Unión Europea y España”, *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, en ALENZA GARCÍA, J. F. (Dir.), Aranzadi.
- PAGÉS I GALTÉS, J. (2006): “Fiscalidad de las aguas”, en AA.VV. *Derecho del Medio Ambiente y de Administración local*, Fundación para la Democracia y el Gobierno local.
- PEÑA ALONSO, J. L. (2010): “Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental”, en BECKER, F.; CAZORLA, L.M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Tratado de energías renovables*, vol II. Aspectos jurídicos, Thomson Aranzadi.
- PEÑA ALONSO, J. L. (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”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Tratado de Energías Renovables Volumen II*, Aranzadi Thomson Reuters.
- PEÑA ALONSO, J. L. (2013): “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- PEPERMANS, G. et al.: “Distributed Generation: Definition, Benefits and Issues”, *Working Paper Series*, nº 2003-8, University of Leuven Energy Institute.
- PEREA SOLANO, B.; ZATARAIN, A.; CAÑIZARES, E.; y MONREAL, A. (2013): “Los instrumentos fiscales en el sector eléctrico”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.
- PÉREZ BUSTAMENTE YÁBAR, D. (2012): “Análisis de las principales cuestiones controvertidas en la tributación local de las energías renovables: ICIO e IBI”, en *Estudios Jurídicos sobre la Hacienda Local*, Colección de fiscalidad, Librería Bosch, Barcelona.
- PÉREZ, D. (2015): “El impuesto del 7% a la generación eléctrica: indirecto, recaudatorio e ilegal”, *el Periódico de la Energía*, 3 de diciembre de 2015, disponible en <http://elperiodicodelaenergía.com>
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2015): “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 13/2015.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2017): “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”, en GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, M. L.; y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I. (2006): “Valorando BICES: un entretenimiento como cualquier otros”, *Revista de Tributos Locales*, nº 64, julio 2006.
- SÁENZ DE MIERA, G. (2013): “La fiscalidad energética y medioambiental en la OCDE: análisis y reflexiones”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.

TALLÓN YÁGUEZ, F. (2013): “La tasa por utilización del dominio público municipal”, en BECKER, F.; CAZORLA, L.M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.

VAQUERA GARCÍA, A. (1999): *Fiscalidad y medio ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid.

VICENTE DE LA CASA, F. (2010): “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”, *Crónica Tributaria*, núm. 134.

VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M. DE (2014): “El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica”, en ADAME MARTÍNEZ, F.; y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, IEF, Madrid.

ZABALZA ESTÉVEZ, M. (2013): “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Referencia Especial al ejercicio de las actividades de producción, distribución y comercialización de Energía Eléctrica”, en BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi.

Jurisprudencia

STJCE de 30 de noviembre de 1983.

STJUE de 24 de febrero de 2000, Comisión contra Francia, Asunto C-434/97.

STJUE de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, C-5/14.

STJUE de 14 de enero de 2016, Comisión/Bélgica, C-163/14.

STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990.

STC 221/1992 de 11 de diciembre de 1992.

STC 296/1996, de 10 de noviembre de 1996.

STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999.

STC 289/2000, de 30 de noviembre de 2000.

STC 150/2003, de 15 de julio de 2003.

STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004.

STC 121/2005, de 10 de mayo de 2005.

STC 179/2006, de 13 de junio de 2006.

STC 73/2011, de 19 de mayo 2011.

STC 85/2013, de 11 de abril de 2013.

STC 183/2014, de 6 de noviembre de 2014.

STC 53/2014, de 10 de abril de 2014.

STC 22/2015, de 16 de febrero de 2015.

STC 74/2016, de 14 de abril de 2016.

STS 5160/1990, de 3 julio 1990.
STS 775/1998, de 7 febrero 1998.
STS 7370/1998, de 27 noviembre 1998.
STS 8202/1998, de 19 diciembre 1998.
STS 7576/2000, de 21 de octubre de 2000.
STS 351172002, de 20 de mayo de 2002.
STS 231/2007, de 12 de enero de 2007.
STS 232/2007, de 15 enero 2007.
STS 4851/2007, de 30 de mayo 2007.
STS 4377/2007, de 18 junio 2007.
STS 5834/2008, de 12 octubre 2008.
STS 1331/2009, 16 de febrero 2009.
STS 2666/2010, de 14 mayo 2010.
STS 7508/2011, de 9 noviembre 2011.
STS 7730/2011, de 23 de noviembre de 2011.
STS 8410/2011, de 9 de diciembre 2011.
SSTS 8235/2012 y 8723/2012, de 7 y 19 diciembre 2012 respectivamente.
STS 8905/2012, de 26 diciembre 2012.
STS 3960/2013, de 18 julio 2013.

Auto TS de 14 de junio de 2016 (rec.cas.2955/2014).
Auto TS de 10 de enero de 2018 (rec. n.º 2554/2014).

SAN 5981/2000, de 6 de octubre de 2000.

Consultas Dirección General de Tributos

Consulta de la DGT de 9 de marzo de 2000, n° 0495-00.
Consulta de la DGT de 4 de octubre de 2004, n° 1844-04.
Consulta vinculante DGT de 20 de mayo de 2005, n° 919-05.
Consulta Vinculante de la DGT, V0027-10, de 18 de enero de 2010.
Consulta Vinculante de la DGT, V0023-10, de 18 de enero de 2010.
Consulta Vinculante de la DGT, V10710, núm.818/2010 de 23 de abril de 2010.
Consulta Vinculante de la DGT, V1602-13, de 14 de mayo 2013.

Informes y comunicaciones

Comunidad de Madrid, *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007.

Estudio elaborado por el servicio de asesoramiento científico Joint Research Center de la Comisión Europea “Distributed Power Generation in Europe”, 2007.

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: “Un marco estratégico en materia de clima y energía para el período 2020-2030”, COM (2014) 15 final, Bruselas 22.1.2014.

Informe del Comité de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, febrero 2014.

Comunicación de la Comisión Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020, (2014/C 200/01).

Dictamen del Consejo de Estado de 9 de octubre de 2014, nº 928/2014.

Dictamen nº 820/2015, del Consejo de Estado, aprobado el 17 de septiembre de 2015.

“Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, disponible en www.cnmc.es