

4

Novedades jurisprudenciales sobre cuestiones fiscales atinentes al medio ambiente

Cristina Pérez-Piaya Moreno

4.1. Introducción

Los impuestos medioambientales y las medidas tributarias con fines extrafiscales dirigidas a la protección del medio ambiente conforman un amplio espectro en nuestro ordenamiento tributario sobre el que, continuamente, viene pronunciándose la jurisprudencia. La interpretación de las normas que regulan estos tributos y el estudio de su conformidad a derecho han justificado la emisión de un gran número de resoluciones en los últimos años.

En las siguientes líneas se hará referencia a los más relevantes y recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo relativos a las diferentes figuras tributarias con incidencia en el medio ambiente. Este estudio habrá de verse completado, necesariamente, con la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y con la doctrina emanada de nuestro Tribunal Constitucional.

En las siguientes líneas se hará referencia a los más relevantes y recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo relativos a las diferentes figuras tributarias con incidencia en el medio ambiente. Este estudio habrá de verse completado, necesariamente, con la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y con la doctrina emanada de nuestro Tribunal Constitucional.

4.2. Impuesto sobre hidrocarburos

El impuesto sobre hidrocarburos, regulado en los artículos 46 y siguientes de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, es un impuesto de fabricación indirecto que recae sobre el consumo de hidrocarburos y que posee una eminente naturaleza extrafiscal.

El consumo de hidrocarburos genera la emisión de CO₂ a la atmósfera, uno de los gases responsables del efecto invernadero y del cambio climático. Gravar su fabricación e importación pretende, entre otros fines, desincentivar su consumo, logrando la disminución de emisiones. Busca asimismo incentivar el consumo de productos menos contaminantes y estimular la sustitución de los productos más contaminantes por otros más ecológicos.

El impuesto grava, en fase única, el consumo de productos energéticos, recayendo por tanto en una capacidad económica indirectamente manifestada con el gasto de una renta.

Encuentra su fundamento en los costes sociales y medioambientales que el consumo de los productos detallados en el artículo 46 LIE produce, tales como la necesidad de crear infraestructuras y su mantenimiento, gastos sanitarios derivados de los perjuicios para la salud, deforestación, contaminación atmosférica y degradación del entorno. Recae precisamente sobre el sujeto que genera el coste social y medioambiental y que es titular de la capacidad económica gravada, con lo que resulta acorde con el principio de capacidad económica y con el de «quien contamina paga».

Ahora bien, no puede desconocerse que, a pesar de su carácter extrafiscal, su principal función es la recaudatoria. Aunque resulta evidente su perspectiva extrafiscal, lo cierto es que la legislación no incluye ninguna ventaja en la utilización de biocombustibles, y, si podía identificarse esta finalidad secundariamente en la aplicación del tipo autonómico, esta posibilidad ha desaparecido al haberse suprimido el tipo autonómico, integrándose en el tipo estatal por razones de unidad de mercado. Además, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado, en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, que el tramo

autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos que fue exigido entre los años 2013 y 2018 no se ajusta al derecho de la Unión Europea por carecer de amparo en el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (TJUE 30-5-2024, asunto C-732/22).

Recuérdese que el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, conocido también como «céntimo sanitario», tenía una finalidad exclusivamente recaudatoria (combatir el déficit fiscal autonómico). Se declaró que no perseguía una finalidad específica de protección de la salud y el medio ambiente y que, por lo tanto, era contrario a la Dir (CEE) 92/12 art. 3.2 (STJUE 27/02/2014, asunto C-82/12). Por ello, se integró en el impuesto sobre hidrocarburos desde el 1 de enero de 2013 (Ley 2/2012, disposición final 20), pero el Estado se encontró obligado a devolver, por la vía de la responsabilidad patrimonial por incumplimiento del derecho comunitario, las cantidades cobradas indebidamente (TS 350/2016, de 18 de febrero, RCA 12/2015, ECLI:ES:TS:2016:457).

La finalidad de la exención en el impuesto sobre hidrocarburos para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas no es tanto la medioambiental como la de disminuir el precio de la electricidad que soporta el consumidor final (RDL 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, exposición de motivos).

Recientemente, el Tribunal Supremo ha sentado como doctrina que el artículo 14.1.a), primera frase, de la Directiva 2003/96/CE, constituye una exención directa y no voluntaria para los Estados miembros, suficientemente precisa e incondicionada, que está dotada de efecto directo vertical ascendente, y que la eliminación de esta exención obligatoria, que introdujo la Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética, en relación con el gas natural utilizado para producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, no se fundamenta en los motivos de política medioambiental que requiere el art. 14.1.a), segunda frase, de la mencionada directiva (TS 1213/2024, de 8 de julio, RCA 4232/2021, ECLI:ES:TS:2024:3993, y TS 1416/2024, de 24 de julio, RCA 5472/2021, ECLI:ES:TS:2024:4292).

El artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical

ascendente en relación con el biogás utilizado para producir electricidad (TS 104/2023, de 30 de enero, RCA 5047/2021, ECLI:ES:TS:2023:259).

Otro aspecto conflictivo ha sido el tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos, que fue eliminado quedando integrado en la parte estatal, y en la actualidad está siendo objeto de una creciente conflictividad similar a la que surgió del llamado «céntimo sanitario»¹.

El TJUE, en sentencia de 30 de mayo de 2024, ha concluido que el tipo autonómico español del Impuesto especial sobre Hidrocarburos no cumple una finalidad específica a que se refiere el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, por lo que la normativa española infringe la Directiva 2003/96/CE, dado que autoriza a las comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos al efecto en la indicada Directiva 2003/96/CE².

Las posibilidades de devolución del impuesto abonado en el período 2013-2018 pasan necesariamente bien por presentar solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas, de conformidad con el artículo 14.3 del Real Decreto 520/2005, bien por suscitar un procedimiento especial de revisión, bien por obtener una resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firme, pero lo cierto es que debería arbitrarse un procedimiento de devolución ágil por parte de la Administración tributaria³.

En los últimos meses se han resuelto ante el Tribunal Supremo una serie de recursos de casación en los que se cuestiona quién tiene legitimación para solicitar la devolución de lo debidamente ingresado tras la declaración de su disconformidad con el derecho de la Unión. En el RCA 1560/2021 se ha sentado una doctrina que merece ser enteramente transcrita:

1. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electrici-

1 El artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, estableció, con efectos de 1 de enero de 2013 hasta el 1 de enero de 2019, un tipo impositivo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos para gravar supletoriamente los productos que se consuman en cada territorio autonómico (gasolinas, gasóleos). La mayoría de las comunidades autónomas establecieron los tipos impositivos autonómicos respecto de los productos consumidos en su territorio, es decir, los productos vendidos en establecimientos de venta al público situados en cada comunidad.

2 Véase Pedrosa López (2024).

3 García de Pablos (2024).

dad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

2. El obligado tributario que, en virtud de repercusión legal, ha soportado las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes al tipo autonómico, tiene derecho a solicitar a la Administración tributaria y a obtener de esta la devolución de los eventuales ingresos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
3. La traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sobre el comprador o sobre el adquirente del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación hubiera neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario.
4. La prueba de que la traslación directa del importe del tributo no ha tenido lugar no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sin que la Administración pueda rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes.

A su vez, en STS de 25 de septiembre de 2024, dictada en el recurso de casación 1902/2021, ECLI:ES:TS:2024:4714, se ha aseverado que el consumidor final, a quien se le ha repercutido el impuesto no por disposición u obligación legal, sino por decisión de la persona o entidad titular de la estación de servicio o proveedor del carburante, no está legitimado, en virtud de lo

dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA, para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos respecto a las cuotas ingresadas que fueran devengadas por el citado impuesto e incorporadas al precio que satisfizo por la adquisición del carburante. La razón de este fallo no es, sino que dichas cantidades las habría soportado el consumidor final, no por disposición o repercusión legales, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos. Aclara la sentencia que en nuestro Ordenamiento, nada impide al consumidor reclamar al proveedor el importe de un impuesto declarado contrario a la Unión Europea que hubiera sido repercutido económicamente como parte del precio abonado, si bien para ello deberá acudir a la acción civil por enriquecimiento injusto, teniendo en cuenta que la traslación de la carga económica se habría producido, no por una facultad otorgada legalmente al proveedor, sino por una decisión propia, aceptada por el consumidor, ajena al ámbito de la relación jurídico tributaria⁴.

La solución es distinta a la dada en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) porque son distintos los tributos:

Mientras el impuesto sobre hidrocarburos, regulado en la Ley de Impuestos Especiales de 1992, es un impuesto de fabricación, y en particular un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre un consumo específico y grava, en fase única, la fabricación en el ámbito territorial interno de los hidrocarburos, siendo su hecho imponible la fabricación de este concreto producto dentro del territorio de la comunidad, el IVMDH, que estaba regulado en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos, gravaba en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, constituyendo su hecho imponible tales ventas minoristas y las operaciones que impliquen el autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto.

Además, mientras el devengo del IEH se produce, al tratarse de un supuesto de fabricación, en el momento de la salida del producto objeto de este impuesto de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo, en el IVMDH tiene lugar en el momento de la puesta a disposición

4 García de Pablos (2024): «Los consumidores finales podrán pedir la devolución mediante: La exigencia de la responsabilidad patrimonial del Estado, por infracción de la normativa europea. Por la interposición de una reclamación civil por enriquecimiento injusto contra su vendedor, que le ha vendido el combustible con el gravamen autonómico».

de los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo o, en su caso, en el de su autoconsumo y siempre que el régimen suspensivo haya sido ultimado.

Por último, ha de advertirse que los sujetos pasivos en el IEH son los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo, que deberán llevar a cabo la repercusión en las correspondientes facturas, es decir, sobre los adquirentes de los productos (los consumidores de esos productos), mientras que en el IVMDH es el propietario del producto gravado que realice las operaciones sujetas quien deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo (adquirentes que no son consumidores, sino, como ocurre en este caso, vendedores y distribuidores de esos productos), quedando estos obligados a soportarlas.

Las diferencias expuestas, recogidas en las normas que regulan estos tributos y derivadas de la distinta naturaleza de estos, hicieron necesario que la Sala III se pronunciara sobre la cuestión suscitada en estos recursos de casación, pues no podía trasladarse de forma automática la jurisprudencia dictada con relación al IVMDH a la resolución de estos supuestos.

Finalmente, en la STS 1524/2024, de 30 de septiembre, RCA 3091/2021 (ECLI:ES:TS:2024:4712), se ha sentado como doctrina que la competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos por las cuotas soportadas por el tipo impositivo autonómico del IH corresponde a la Hacienda Foral de la Diputación Foral de Álava cuando tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha Administración, al margen de los ajustes que procedan entre Administraciones. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados. En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto, es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales. No puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Si bien la Comunidad Autónoma del País Vasco no aprobó tipo autonómico del IH durante los ejercicios que analiza esta sentencia, esta circunstancia no obsta ni excluye el derecho a la devolución de la obligada tributaria —repercutida— de unas cuotas cuyo ingreso fue realizado en la Hacienda Foral, a través de las autoliquidaciones del IH, objeto de solicitud de rectificación. Es cierto que la propia sistemática de ese impuesto especial determina que la cuantificación de la cuota tributaria se haga de-

pende del tipo autonómico aprobado por las respectivas comunidades autónomas de destino, pero, igualmente lo es —cabe reiterar— que el ingreso indebido se realizó a la Hacienda Foral, en tanto que la gestión del impuesto comporta que el ingreso se efectúe por los sujetos pasivos a través de las autoliquidaciones presentadas ante la Administración del domicilio fiscal del depósito fiscal desde el que se realiza la salida del carburante y, con ello, el devengo del tributo, en este concreto caso, Álava.

4.3. Impuesto sobre el carbón

Su introducción en nuestro sistema tributario deriva de las exigencias europeas al respecto. Pretende encarecer un producto muy contaminante y mermar su competitividad, lo cual deriva en la consecución de ventajas medioambientales, teniendo como fundamento el principio de «quien contamina paga».

Se aplica sobre el consumo de hullas, antracitas, lignitos, coques, brea, betunes, asfaltos y minerales bituminosos, entre otros. Las expresadas ventajas son más aparentes que reales, pues la legislación europea permite gran flexibilidad a los Estados para su regulación. En España, el legislador ha introducido un régimen de no sujeciones y exenciones, que prácticamente deja sin gravar la mayor parte del consumo nacional que debería ser objeto de gravamen.

Este impuesto grava la puesta a consumo en el ámbito territorial de aplicación del tributo, ya que es la que ocasiona costes sociales. La puesta a consumo se considera tanto la primera venta o entrega efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición de carbón, como las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa.

El contribuyente viene obligado a repercutir el importe de la cuota devengada sobre el adquirente del carbón que queda obligado a soportarlo. Los costes sociales, en definitiva, van a ser soportados por el consumidor, mediante la técnica de la repercusión legal, que internaliza en el precio del carbón los costes sociales que su consumo acarrea.

La base imponible del impuesto está constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ) —art. 83 LIIEE—, y tomando en consideración el poder calorífico superior del carbón que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, y no el «poder calorífico inferior» o neto (PCI) que mide el calor «realmente aprovechable» y que es menor al primero, puesto que

en este se considera también el calor de evaporación del agua (entalpía de vaporización del agua) que se extrae al condensar la misma —SSTS de 23 de enero de 2023, dictadas en los RRCA 7108/2020 (ECLI:ES:TS:2023:161), 7350/2020 (ECLI:ES:TS:2023:159) y 7889/2020 (ECLI:ES:TS:2023:155), interpretados todos contra sendas sentencias del TSJ Cataluña—.

Como se pone de manifiesto en estas sentencias, el esquema conceptual de los elementos tributarios del impuesto especial sobre el carbón es único, con independencia de los diferentes usos a que puede ser destinado.

Los usos tan solo resultan relevantes para la aplicación de tipo impositivo que diferencia determinados usos (profesionales y no profesionales), además de que determinados destinos o usos del carbón están calificados como supuestos de no sujeción (art. 78) o bien de exención (art. 79). Pero desde el punto de vista de determinación de la base imponible no existe una diferenciación por razón de los usos, siendo relevante que la técnica utilizada es la de repercusión por parte del contribuyente a los adquirentes del carbón, y la condición de contribuyente se atribuye a los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón, y a los empresarios revendedores, que realicen la primera venta o entrega o las operaciones de autoconsumo, en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. Además, en los supuestos de ventas o entregas de carbón destinadas fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, que, sin embargo, acaben siendo destinadas al consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, serán contribuyentes los empresarios adquirentes de carbón que lo destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto (art. 81 en relación con el art. 79.2 y 78.1 LIIIEE).

El contribuyente estará obligado a repercutir el importe del Impuesto devengado sobre el adquirente del carbón y este quedará obligado a soportarlo (art. 85.1 LIIIEE).

En resumen, según la interpretación fijada por el Tribunal Supremo:

[...] la determinación de la base imponible no toma en consideración una determinada magnitud resultante del consumo o empleo del carbón para determinados fines, sino aquella manifestada en el momento de realización del hecho imponible, que consiste, con carácter general en la «puesta a

consumo de carbón» (art. 82.1 LIIIEE), con las singularidades que contemplan los apartados 2 y 3 del mismo precepto para casos de autoconsumo o incumplimiento de condiciones de exenciones.

De ahí que resulte indiferente que, en el proceso de utilización del carbón para la producción de energía eléctrica, que es el uso al que destina la recurrente el carbón puesto a su disposición o consumo, no sea posible, por causa de la tecnología propia de estas centrales térmicas, aprovechar la totalidad del poder energético del carbón «puesto a consumo». En la estructura del hecho imponible y determinación de la base imponible, esta es una circunstancia que no tiene relevancia, porque lo que se grava es la totalidad del poder energético del carbón independientemente del grado de aprovechamiento o efectividad que ese poder energético tenga en determinado proceso de utilización del carbón.

Añade la fundamentación de la sentencia que la consideración del criterio finalista conduce a la misma conclusión, pues el objetivo del IEC no puede ser sino gravar todo el poder energético del carbón y no solo el aprovechable. En efecto, tal y como recalca el Tribunal Supremo, la finalidad última de este impuesto especial es la protección medioambiental, con lo que no tiene ningún sentido que se grave solo parte de la energía generada en el proceso de combustión del carbón y no toda, pues toda es la que contamina, con independencia de su utilidad en el proceso productivo de que se trate.

Téngase en cuenta que, aunque cuando se configuró e introdujo el impuesto se contempló una exención en aquellos casos en que el carbón puesto a disposición se destinara a producir electricidad, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética dispuso dejar sin efecto la inicial exención del carbón empleado para producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor, y ello bajo el amparo del art. 14.2 de la Directiva 2003/96/CE que autoriza a los Estados miembros, por motivos de política medioambiental. Esta directiva, aunque no resulte vinculante respecto a la imposición sobre productos energéticos para la producción de electricidad —al estar excluidos de los niveles mínimos de imposición fijados—, sí se erige para el Tribunal Supremo en un importante elemento de interpretación de los elementos generales del Impuesto especial sobre el Carbón, que, como se ha advertido repetidamente, son indiferentes al uso o destino del carbón. Y en este sentido refieren las sentencias que la Directiva, cuando alude a los «Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad» (cuadro C del anexo I), señala que el poder calorífico del carbón se medirá

en valor calorífico bruto, tal y como se recoge en catorce de sus versiones lingüísticas frente a otras nueve, entre ellas la española, en las que se limita a establecer el nivel mínimo de imposición del carbón y el coque en euros por gigajulio, según se utilicen o no con fines profesionales. Respecto a otros productos energéticos, como es el caso del gas natural, la Directiva establece explícitamente, y así lo recoge la versión española, que el nivel mínimo de imposición requerido se expresa en euros por gigajulio, en valor calorífico bruto. De estas previsiones, concluye la Sección Segunda que:

[...] (h)abida cuenta del contexto en que se regulan los niveles mínimos de imposición de otros combustibles y la finalidad de armonización de la imposición por motivos medioambientales, no existe ninguna razón para que en el caso del carbón la referencia no sea también al valor calorífico bruto, y es por ello que el legislador nacional al trasponer la Directiva, utiliza como elemento de medición el «poder energético» en su totalidad, esto es, al poder calorífico superior.

4.4. Impuestos sobre el sector de la energía

A partir de 2013, mediante la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se introdujeron determinados tributos estatales que impactan casi exclusivamente en el sector de la energía con una pretendida finalidad ambiental.

El objetivo, según la exposición de motivos, es armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética y, por supuesto, ambiental de la Unión Europea. Se pretende la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica.

Así, se crean el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE), el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultante de la generación de energía núcleo eléctrica, el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas y el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

4.4.1. Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica

El Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE) carece de cualquier orientación ambiental por cuanto grava, sin más, la generación de electricidad a un único tipo del 7%. Con el objetivo de moderar el incremento de los precios de la electricidad, se exoneró de este impuesto a la electricidad producida e incorporada durante el último trimestre de 2018 y el primer trimestre de 2019, coincidentes con los meses de mayor demanda y precios en los mercados mayoristas de electricidad (Real Decreto Ley 15/2018 de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores).

El TS planteó cuestión de inconstitucionalidad (TS, auto 10-5-18) al poder estar gravando el impuesto sobre el valor de producción de energía eléctrica el mismo hecho imponible que el impuesto local sobre actividades económicas. El TCo inadmitió la cuestión al entender que, tratándose de un impuesto estatal, frente a un impuesto local no cabe la doble imposición (TCo auto 69/2018).

Por su parte, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en auto de 22 de febrero de 2019, Recurso 1491/2017, ECLI:ES:TSJCV:2019:13A, planteó una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE (asunto C-220/19), respecto del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica y su compatibilidad, entre otros aspectos, con la Directiva (CE) 2009/28. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto esta cuestión declarando que la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción de incorporación al sistema eléctrica de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema. El IVPEE no constituye un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad. Además, no es contrario al derecho de la UE un impuesto que grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, también cuando la electricidad se produzca a partir de fuentes renovables, y cuyo objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios (TJUE 03-03-2021, asunto C-220/19).

Se han resuelto diversos recursos de casación en los que se dilucida si la Ley 15/2012 y sus artículos 1, 4.1, 6.1 y 8, así como los correspondientes de las Normas Forales que lo introducen en el ordenamiento de determinados territorios, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la

energía eléctrica, son contrarios al principio de capacidad económica y a la prohibición de no confiscatoriedad que proclama la Constitución en su artículo 31.1, habida cuenta de que ese impuesto puede estar sometiendo a tributación la misma capacidad económica por la que los productores de energía eléctrica abonan el impuesto sobre actividades económicas, por la mera realización de la actividad económica, y el impuesto sobre sociedades, por las rentas obtenidas de la misma, sin responder nítidamente a la finalidad medioambiental que teóricamente lo justifica (TS, auto 19-1-2018; auto 28-2-2018). El TS ha sostenido que la regulación de este impuesto no es contraria al principio de capacidad económica ni al de prohibición de la confiscatoriedad que proclama el artículo 31.1 de la Constitución española, así como que el grado de semejanza del hecho imponible del IVPEE con el previsto para el IAE no es motivo de inconstitucionalidad, pues el doble gravamen de la misma manifestación de capacidad económica no es contrario *per se* a la Constitución. Tampoco resulta contrario al derecho de la Unión Europea, conforme a lo declarado en la Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2021, recaída en la cuestión prejudicial C-220/2019 (TS 10 de junio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2450).

La base imponible se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Una precisión importante introducida por la jurisprudencia es que, en el caso de los productores de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, forma parte de la base imponible la «prima» o retribución específica percibida, por razón de la tecnología aplicada, denominada retribución a la inversión y la retribución a la operación (STS de 10 de mayo de 2023, RCA 1000/2022, ECLI:ES:TS:2023:2018). La cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión de aquel recurso, se contraía a determinar si, en la base imponible del IVPEE, debían incluirse o excluirse los conceptos como pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, y el TS ha considerado que este interrogante debe entenderse despejado por la respuesta que dio el TJUE en sentencia de 3 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-220/19, bastando parafrasear la misma para considerar que la base imponible del impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, sin que la misma quede conformada en algunas de sus partes por la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema, sino también tales como la retribución por la energía eléctrica negociada en los

mercados diario e intradiario, por la retribución de los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor; la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad; las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables; la retribución por la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta; incluyendo, en su caso, la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate. Por todo ello, se colige que la base imponible ha de comprender los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, en tanto que, como se ha puesto de manifiesto anteriormente al recoger su regulación reglamentaria, conforman pagos parciales por el producto derivado de la actividad del sujeto pasivo⁵.

4.5. Impuestos ambientales autonómicos

4.5.1. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial establecido por la Generalidad de Cataluña

Este tributo grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías en los aeródromos durante el ciclo LTO (*landing and take-off*) —que comprende las fases de rodada de entrada en el aeropuerto, de rodada de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje—, por el riesgo que provoca en el medio ambiente. Este impuesto también ha visto confirmada su adecuación al derecho de la Unión Europea por el Tribunal Supremo, que no aprecia que la falta de gravamen en determinados vuelos constituya una ayuda de Estado que pueda favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida

5 Véase en este punto el comentario que hace Fernández de Buján y Arranz (2022).

cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen y que, por lo tanto, reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (TS 23-07-24, RCA 7284/22, ECLI:ES:TS:2024:4252).

4.5.2. Impuesto sobre viviendas vacías de Cataluña

El Tribunal Constitucional ha declarado que el recargo previsto en el TRLHL, art. 72.4, es compatible con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías (TCo 4/2019)⁶.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha avalado asimismo la legalidad de este tributo con fundamento en esa declaración del Tribunal Constitucional (STS de 21 de junio de 2022, RCA 5843/2020, ECLI:ES:TS:2022:2526). Así, aunque en esta y anteriores sentencias dan por válida la fórmula de pretensión de rectificación de autoliquidación y solicitud de ingresos indebidos para cuestionar la legalidad del tributo previamente ingresado, confirma la procedencia de la denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos dado que el motivo sobre el que descansaba esta pretensión no era sino la desconformidad del impuesto con la Constitución, no pudiendo desconocerse que la STC 4/2019, de 17 de enero, desestimó el recurso de inconstitucionalidad 2255/2016, interpuesto por el presidente del Gobierno contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías. El TC entra a examinar la vulneración aducida del artículo 6.3 de la LOFCA, en relación con los tributos locales y, específicamente, con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), y concluye que entre ambos tributos se aprecian diferencias sustanciales que llevan a concluir que no estamos ante tributos «coincidentes» ni «equivalentes». Asimismo, añade que el impuesto sobre las viviendas vacías tampoco vulnera lo dispuesto en el artículo 6.3 LOFCA en relación con el recargo para inmuebles residenciales desocupados con carácter permanente previsto en el artículo 72.4 LHL.

6 Véase Menéndez Moreno (2019); véase también, del mismo autor, (2015), donde señalaba que del contraste de los tres elementos estructurales del IBI y del IVV «se puede concluir que este último impuesto grava situaciones subsumibles en aquél, de manera que el hecho imponible del IBI abarca o comprende al del IVV (contraviniendo así lo prescrito en el artículo 6.3 de la LOFCA), y esta conclusión no se altera con la regulación de los sujetos pasivos y la base que hacen las leyes de ambos impuestos».

4.6. Tributos locales con incidencia medioambiental

4.6.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Según establece el Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), los ayuntamientos pueden establecer:

- Para los bienes inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del impuesto (TRLHL art. 72.4)⁷.
- Para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas de energía solar para el aprovechamiento térmico o eléctrico una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto (TRLHL art. 74.5).
- Para la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate, la exención (TRLHL art. 62.1.f).
- Para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra (TRLHL art. 74.7).

Por lo que se refiere al recargo previsto para inmuebles desocupados, y ante la falta de desarrollo reglamentario sobre este concepto, varios ayuntamientos han aprobado ordenanzas estableciendo un gravamen sobre los mismos mediante la introducción de una tasa cuyo hecho imponible es la actividad administrativa de control e inspección de viviendas desocupadas. Cuestionada la competencia municipal para establecer tal tasa, se ha declarado por el Tribunal Supremo que la imposición de este gravamen no es conforme a derecho por no constituir esta actividad uno de los servicios o actividades que se incluyen en la legislación de régimen local (STS de 8 de junio de 2020, RCA 6197/2017, ECLI:ES:TS:2020:1527).

4.6.2. Tasas

Respecto de la tasa por la prestación del servicio de guardería rural en favor de fincas rústicas, el Tribunal Supremo ha fijado como doctrina que resulta insuficiente definir el hecho imponible con una mera referencia a

⁷ Véase Varona Alabern (2025).

la guardería rural, pues es necesaria una delimitación más precisa, como la llevada a cabo en la ordenanza recurrida, en donde se define el hecho imponible describiendo tal servicio en diez apartados que han de ser valorados conjuntamente, o bien remitirse a la ordenanza del servicio en la que se definen las funciones propias de la guardería rural con la misma claridad y nitidez, cumpliéndose en ese caso con el principio de reserva de ley, puesto que se determina, con la claridad y precisión exigida, el hecho imponible (TS 14-03-2022, RCA 721/2020, ECLI:ES:TS:2022:1372).

Como se ha visto *ut supra*, en distintas sentencias, el Tribunal Supremo ha declarado que las entidades locales no tienen competencias para el establecimiento de una tasa por la prestación del servicio de control e inspección de viviendas vacantes, sosteniendo, además, que este supuesto de hecho no resulta encuadrable en ninguno de los servicios o actividades que se incluyen en el elenco de la LHL, art 20.4 (STS de 8 de julio de 2020, RCA 306/2018, ECLI:ES:TS:2020:2248, y de 18 de junio de 2020, RCA 868/2018, ECLI:ES:TS:2020:1848).

Por último, con relación a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos, se ha declarado que el volumen de residuos y el coste de su eliminación o tratamiento constituyen elementos básicos del tributo, de manera que deben tener el oportuno reflejo en la memoria financiera, a los efectos de garantizar no solo la determinación del coste, sino los criterios de imputación y distribución entre los contribuyentes sobre la base de los principios de capacidad económica, equivalencia y proporcionalidad (STS de 19 de enero de 2024, RCA 2865/2022, ECLI:ES:TS:2024:427).

4.6.3. Uso de las instalaciones de transporte de energía y de redes de telefonía

Merecen un apartado independiente las tasas que gravan estas utilidades del dominio público por la magnitud que representa su recaudación y la litigiosidad que han generado.

Así, respecto de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, se ha dicho que el valor catastral es válido para determinar la utilidad derivada de la utilización privativa o del aprovechamiento especial del dominio público, comprendiendo el valor catastral el valor del suelo y el de las construcciones y es válido incluir en el valor del suelo del dominio público ocupado por instalaciones industriales

el valor de estas fijado con arreglo a la normativa catastral, como si fuese suelo con construcciones.

Entre los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo pueden destacarse una serie de sentencias que declaran que los parámetros empleados para cuantificar la tasa, consistentes en el valor catastral del suelo, el valor de las instalaciones empleadas para el transporte de la energía eléctrica o el coeficiente RM, han de reputarse objetivos, proporcionados y no discriminatorios, respetuosos, en definitiva, con las exigencias que derivan de la LHL art. 24.1 (STS de 28 de febrero de 2019, RCA 1394/2017, ECLI:ES:TS:2019:808).

En otra serie de sentencias se ha fijado como doctrina que un elemento esencial de la tasa, como es el tipo de gravamen, debe aparecer claramente determinado en la propia ordenanza o en los anexos publicados junto con la misma, conforme a los artículos 16.1.a) y 17.4 del LHL. Y, en los casos en que las ordenanzas no diferencian entre utilización privativa y aprovechamiento especial y en que se someten ambas formas de utilización del dominio público a los mismos parámetros, se vulnera la obligada diferenciación entre la determinación de la carga impositiva a tenor de la diferente intensidad que implican utilización privativa y aprovechamiento especial (STS de 24 de octubre de 2022, RCA 1027/2021, ECLI:ES:TS:2022:3801, y de 19 de julio de 2023, RCA 715/2021, ECLI:ES:TS:2023:3508).

Merece también ser destacada la doctrina según la cual en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público no cabe imponer un tipo de gravamen del 5% sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento cuando nos hallemos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo (STS de 3 de diciembre de 2020 RCA 3099/2019, ECLI:ES:TS:2020:4162). Es necesario, pues, hacer distinción del tipo de aprovechamiento del demanio efectuado.

Es igualmente reseñable la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha declarado la compatibilidad de la tasa general y la tasa especial prevista en los artículos 24.1.a) y 24.1.c) LHL (STS de 3 de mayo de 2022, RCA 8026/2019, ECLI:ES:TS:2022:1697).

Por último, se ha insistido en los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo en la necesidad de que un elemento esencial de la tasa, como es el tipo de gravamen, aparezca claramente determinado en la propia ordenanza o en los anexos publicados junto con la misma. Y, en los casos en que no se diferencie entre utilización privativa y aprovechamiento especial

y en que, por consiguiente, tanto una como otra forma de utilización del dominio público se vean sometidas a los mismos parámetros, se concluye que se vulnera la obligada diferenciación entre la determinación de la carga impositiva a tenor de la diferente intensidad que implican utilización privativa y aprovechamiento especial —SSTS de 14 de julio de 2023 (RCA 8824/2021, ECLI:ES:TS:2023:3315) y de 19 de julio de 2023 (RCA 715/2021, ECLI:ES:TS:2023:3508)—.

La tasa por la utilización del dominio público municipal por infraestructuras de redes de telefonía fija e internet también ha sido objeto de distintos pronunciamientos que deben ser recordados.

En relación con este tributo, el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea ha resuelto una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo y ha declarado que la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), en su versión modificada por la Directiva 2009/140/CE, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable también a las empresas que prestan servicios de telefonía fija y de acceso a internet. Los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20, en su versión modificada por la Directiva 2009/140, no se oponen a una normativa nacional que impone, a las empresas propietarias de infraestructuras o de redes necesarias para las comunicaciones electrónicas y que utilicen estas para prestar servicios de telefonía fija y de acceso a internet, una tasa cuyo importe se determina exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por estas empresas en el territorio del Estado miembro de que se trate (TJUE 27-01-2021, C-764/18). En coherencia con esta respuesta, el Tribunal Supremo ha sostenido que las limitaciones que para la potestad tributaria de los Estados miembros se derivan de los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, no rigen para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local exigidas a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de los servicios de internet, tanto si estas son las titulares de las redes o infraestructuras utilizadas como si son titulares de un derecho de uso, acceso o interconexión a las mismas (STS de 26 de abril de 2021, RCA 1636/2017, ECLI:ES:TS:2021:1532).

4.7. Bibliografía

Fernández de Buján y Arranz, F. (2022). Fiscalidad de las energías renovables desde una perspectiva del Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. *Revista*

Española de Derecho Financiero, 195, sección Estudios, tercer trimestre, Civitas.

García de Pablos, F. (2024). Tipo impositivo autonómico del Impuesto de hidrocarburos. Comentario de la sentencia del tribunal de justicia de la Unión Europea de 30 de mayo de 2024. *Quincena Fiscal*, 19, Aranzadi.

Menéndez Moreno, A. (2015). Nada es lo que parece (a propósito del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, de la ley de 21 de julio de 2015, de la generalidad de Cataluña). *Quincena Fiscal*, 17, Aranzadi.

Menéndez Moreno, A. (2019). Otra vuelta de tuerca. A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero, sobre la Ley del Parlamento de Cataluña del Impuesto sobre las Viviendas Vacías. *Quincena Fiscal*, 8, Aranzadi.

Pedrosa López, C. (2024). Tipo impositivo autonómico del Impuesto Especial Sobre Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión Europea: STJUE de 30 de mayo de 2024, c-743/22. *Revista Técnica Tributaria*, 146, sección análisis de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tercer trimestre, AEDAF.

Varona Alabern, J. E. (2025). El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. *Revista Técnica Tributaria*, 148, sección Práctica Profesional, primer trimestre.