

EL CANON EÓLICO DE CASTILLA-LA MANCHA Y SU PRESUNTA NATURALEZA EXTRAFISCAL.

A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16).

The Regional levy on wind power plants of Castilla-La Mancha and its presumed extra-fiscal nature. Concerning the Judgment of the Court of Justice of the EU of September 20 2017 (Joined Cases C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16)

Gracia M^a. Luchena Mozo¹

Catedrática Derecho Financiero y Tributario UCLM/CIEF, España

Abstract: La Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha estableció el canon eólico. El Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha decidió plantear cuestión de inconstitucionalidad y su incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. En particular, se trata de dilucidar si el impuesto controvertido es compatible con los objetivos de fomento de la Directiva 2009/28 o las previsiones que contiene sobre las tasas administrativas, a la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y a la Directiva 2003/96/CE, relativa a la imposición sobre la energía.

Palabras clave: fiscalidad ambiental, fiscalidad de la energía, energía eólica, canon eólico, extrafiscalidad.

Abstract: *The Autonomous Community of Castilla-La-Mancha, (Spain) imposed a levy on wind power plants designed to produce electricity. The High Court of Justice of Castilla-La Mancha decided to stay the proceedings and to refer that levy is unconstitutional and incompatible with EU law. In particular, it must be examined whether the contested tax is compatible with the promotion objective of Directive 2009/28 or the provisions concerning administrative charges laid down in that directive, Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty and Directive 2003/96/EC on energy taxation.*

Keywords: *environmental taxation, taxation of energy, wind energy, wind power, extra-fiscal.*

RESUMEN: **I.** Hechos que motivan la Sentencia; **II.** Pronunciamiento del Tribunal; **III.** El periplo judicial del canon eólico de Castilla-La Mancha; **IV.** La fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables: presunta naturaleza extrafiscal del canon eólico.

¹ Este trabajo se enmarca dentro del Proyecto de investigación “Sostenibilidad ambiental dentro de la estrategia de economía circular: propuestas sobre instrumentos financieros y fiscales”, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, con referencia RTI2018-098715-B-C22 DER.

I. Hechos que motivan la Sentencia.

La Sentencia objeto de comentario tiene su origen en las peticiones de decisión prejudicial presentadas en el contexto de varios litigios entre, por un lado, Elecdey Carcelen, S.A., Energías Eólicas de Cuenca, S.A., Iberenova Promociones, S.A.U., e Iberdrola Renovables Castilla La Mancha SA y, por otro, la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha relativos al pago de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. Todas ellas tienen por objeto la interpretación del art. 4 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, del art. 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, y de los arts. 2, párrafo segundo, letra k), y 13, apartado 1, párrafo segundo, letra e), de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE en relación a la figura tributaria creada por la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha. Esta circunstancia motivó que, mediante resolución de 6 de junio de 2016, el Presidente del Tribunal decidiera acumular los asuntos a efectos de la fase escrita, oral y de Sentencia.

Las demandantes en los litigios principales explotan aerogeneradores destinados a la producción de energía eléctrica en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y tras haber pagado, en los ejercicios fiscales correspondientes a 2011 y 2012, el canon establecido por la Ley 9/2011, y por considerar que éste es inconstitucional y contrario al Derecho de la Unión, las referidas demandantes solicitaron a las autoridades nacionales competentes la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por este concepto y la devolución de los importes pagados.

Las pretensiones de las demandantes fueron desestimadas, lo que motivó que interpusieran recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (TSJCLM).

Ante las dudas planteadas en torno a su compatibilidad con el Derecho de la Unión, el TSJCLM decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) las siguientes cuestiones prejudiciales:

“1) Configurados los “sistemas de apoyo” definidos en el art. 2, letra k), de la Directiva [2009/28], y, entre ellos, los estímulos fiscales consistentes en desgravaciones fiscales, exenciones y devoluciones de impuestos, como instrumentos dirigidos a la consecución de los objetivos de consumo de energías renovables previstos en la mencionada Directiva [2009/28], ¿debe entenderse que los mencionados estímulos o medidas tienen carácter obligatorio y son vinculantes para los Estados miembros, con un efecto directo en cuanto pueden invocarse y hacerse valer por los particulares afectados en toda clase de instancias públicas, judiciales y administrativas?”

2) Al enumerarse entre los “sistemas de apoyo” mencionados en la pregunta anterior medidas de estímulo fiscal consistentes en desgravaciones fiscales, exenciones y devoluciones de impuestos, empleándose la expresión “sin limitarse a estos”, ¿[debe] entenderse [comprendida] dentro de esos estímulos precisamente la no imposición, es decir, la prohibición de cualquier clase de gravamen específico y singular adicional a los impuestos generales que gravan la actividad económica y la producción de electricidad pero sobre la energía procedente de fuentes renovables? Asimismo, y dentro de este mismo apartado, se formula la siguiente cuestión: ¿A mayores, también debe entenderse comprendida dentro de la prohibición general anteriormente enunciada la relativa a la concurrencia, doble imposición o solapamiento de múltiples tributos generales o singulares que recaen en distintos momentos sobre la actividad de generación de energías renovables incidiendo en el mismo hecho imponible gravado por el canon eólico objeto de examen?

3) Para el caso de darse una respuesta negativa al interrogante anterior y aceptarse la imposición sobre la energía procedente de fuentes renovables, a los efectos de lo previsto en el art. 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], ¿debe interpretarse la noción de “finalidad específica” en el sentido de que el objetivo en que consista deba ser exclusivo y de que además el impuesto con el que se graven las energías renovables desde el punto de vista de su estructura tenga verdadera naturaleza extrafiscal y no meramente presupuestaria o recaudatoria?

4) De acuerdo con lo dispuesto en el art. 4 de la Directiva [2003/96], que, al referirse a los niveles de imposición que los Estados miembros deben aplicar sobre los productos energéticos y de la electricidad, toma como referencia los mínimos de la Directiva entendidos como la suma de todos los impuestos directos e indirectos que se apliquen sobre aquellos productos en el momento de su puesta a consumo, ¿debe entenderse que esa suma debe llevar a la exclusión del nivel de imposición exigido por la Directiva de aquellos impuestos nacionales que no tengan una verdadera naturaleza extrafiscal tanto desde el punto de vista de su estructura como desde su finalidad específica, interpretada según la respuesta que se dé a la pregunta anterior?

5) ¿Constituye el término “tasas” empleado en el art. 13, apartado 1, letra e), de la Directiva [2009/28] un concepto autónomo del Derecho europeo que deba interpretarse en un sentido más amplio como comprensivo y sinónimo también del concepto de tributo en general?

6) Para el caso de una respuesta afirmativa a la pregunta anterior la pregunta que planteamos es la siguiente: ¿Las tasas que deben pagar los consumidores a las que se refiere el mencionado art. 13, apartado 1, letra e), solo pueden incluir aquellos gravámenes o imposiciones fiscales que traten de compensar en este caso los daños causados por su impacto en el medio ambiente y traten de reparar con el importe de la recaudación los daños ligados a tal impacto o afección negativos, pero no aquellos tributos o prestaciones que cayendo sobre las energías no contaminantes cumplan una finalidad primordialmente presupuestaria o recaudatoria?”.

II. Pronunciamento del Tribunal.

El TJUE, a efectos resolutivos, acumula las cuestiones prejudiciales en función de la Directiva afectada y así es como vamos a exponer las conclusiones del Tribunal.

Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

El objetivo de esta Directiva es el desarrollo de las energías procedentes de fuentes renovables, para lo que deberá vincularse estrechamente al aumento de la eficiencia energética, con el fin de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en la Comunidad. Para ello establece un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables y fija objetivos nacionales obligatorios en relación con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía y con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el transporte. Asimismo, implanta normas relativas a las transferencias estadísticas entre Estados miembros, los proyectos conjuntos entre Estados miembros y con terceros países, las garantías de origen, los procedimientos administrativos, la información y la formación y el acceso a la red eléctrica para la energía procedente de fuentes renovables. Todo ello con el fin de alcanzar el objetivo obligatorio de una cuota del 20% de energía procedente de fuentes renovables en el consumo total de energía de la UE en 2020 y el objetivo vinculante mínimo del 10% para todos los Estados miembros para las energías procedentes de fuentes renovables en el transporte.

A fin de alcanzar tales objetivos el art. 3. 2 de la Directiva dispone que “los Estados miembros introducirán medidas diseñadas efectivamente para garantizar que la cuota de energía procedente de fuentes renovables sea igual o superior a la que figura en la trayectoria indicativa establecida en el anexo I, parte B”, pudiendo aplicar, entre otras, las siguientes medidas: “sistemas de apoyo”² y “mecanismos de cooperación entre distintos Estados miembros y con terceros países para alcanzar sus objetivos globales nacionales, de conformidad con los arts. 5 a 11” –ex. art. 3.3 Directiva 2009/28-.

Por ello el TJUE estima que “los Estados miembros disponen de un margen de apreciación respecto a las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados en el art. 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 2009/28, en relación con el anexo I de ésta. Por consiguiente, la posibilidad prevista en el art. 3, apartado 3, de la Directiva 2009/28 de que los Estados miembros establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables, en su caso en forma de exenciones o desgravaciones fiscales, no implica en absoluto que éstos no puedan gravar a las empresas que desarrollan

² Los “sistemas de apoyo” son definidos en el art. 2. K de la Directiva 2009/28/CE como “cualquier instrumento, sistema o mecanismo aplicado por un Estado miembro o un grupo de Estados miembros, que promueve el uso de energía procedente de fuentes renovables gracias a la reducción del coste de esta energía, aumentando su precio de venta o el volumen de energía renovable adquirida, mediante una obligación de utilizar energías renovables o mediante otras medidas. Ello incluye, sin limitarse a estos, las ayudas a la inversión, las exenciones o desgravaciones fiscales, las devoluciones de impuestos, los sistemas de apoyo a la obligación de utilizar energías renovables incluidos los que emplean los «certificados verdes», y los sistemas de apoyo directo a los precios, incluidas las tarifas reguladas y las primas”.

esas fuentes de energía y concretamente los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica”³.

El art. 13.1.e) de la Directiva de referencia es alegado también por los demandantes a efectos de entender que se opone a una normativa nacional que grava los aerogeneradores con el canon eólico. Pues bien, del tenor del precepto alegado se desprende claramente para el TJUE que “esta disposición se limita a prescribir, con el fin de garantizar el carácter proporcionado y necesario de los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias que se aplican, en particular, a las instalaciones de producción a partir de fuentes de energía renovables, que las «tasas administrativas» pagadas por «los consumidores, los planificadores, los arquitectos, los constructores y los instaladores y proveedores de equipos y sistemas sean transparentes y proporcionales a los costes». Por lo tanto, del propio tenor de la citada disposición se deduce claramente que ésta solo pretende limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de determinados procedimientos administrativos y que, en consecuencia, no tiene en absoluto por objeto prohibir a los Estados miembros que establezcan tributos como el canon controvertido en los litigios principales”⁴.

En definitiva, “habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera, segunda, quinta y sexta que la Directiva 2009/28, en particular sus arts. 2, párrafo segundo, letra k), y 13, apartado 1, párrafo segundo, letra e), debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica”⁵.

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.

Esta Directiva tiene por objeto garantizar el buen funcionamiento del mercado único de la energía de la UE y evitar las distorsiones del comercio y de la competencia que pudieran derivarse de las grandes diferencias en los sistemas fiscales nacionales que permita la transición hacia una economía competitiva de alta eficiencia energética y bajo nivel de emisiones de carbono. El ámbito de aplicación será, conforme al art. 1 de la Directiva 2003/96, los productos energéticos y la electricidad. A tal efecto, es el art. 2 el que se encarga de fijar el marco referencial de los productos energéticos y de la electricidad conforme a una lista basada en Códigos de Nomenclatura Combinada.

Determinado lo anterior, la Sala procede a verificar si el canon eólico recae sobre productos energéticos o de la electricidad conforme a lo dispuesto ut supra. A tal efecto el TJUE señala que, si bien es cierto que los aerogeneradores producen

³ Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, ECLI:EU:C:2017:705, apartados 32 y 33.

⁴ Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartados 35 y 36.

⁵ Op. Cit. Apartado 41.

electricidad, estos “no utilizan ninguno de los productos energéticos que figuran en esta lista para la producción de la energía que generan”⁶.

Es más, como señala la Sala Primera, el canon no se liquida en función de la electricidad que producen, sino por el tamaño del parque eólico. Además, el canon no depende del consumo de electricidad hasta el punto de que no parece posible “dada la naturaleza particular de este producto, determinar su origen y, en consecuencia, identificar la parte de ésta que ha sido producida por los aerogeneradores sujetos al canon, de manera que no podrá ser facturado al consumidor de forma transparente como un componente añadido al precio”⁷.

Por consiguiente, a juicio del TJUE, “no existe ningún vínculo entre, por un lado, el hecho imponible del canon controvertido en los litigios principales y, por otro, la producción efectiva de electricidad por los aerogeneradores, y aún menos el consumo de electricidad producida por éstos”⁸, de modo que los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no están comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, según se define en los arts. 1 y 2, apartados 1 y 2, de ésta.

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

La presente Directiva establece el régimen general de los impuestos especiales que afectan al consumo de los productos energéticos y la electricidad (Directiva 2003/96/CE); el alcohol y las bebidas alcohólicas (Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE) y el tabaco elaborado regulado (Directiva 2011/64/UE).

Por su parte, el art. 1.2 de la Directiva 2008/118 determina que “los Estados miembros podrán 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 el 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”.

Pese a que los demandantes alegan la vulneración de esta Directiva en la medida en que el canon eólico no cumple la finalidad específica precisa que habilitaría a los Estados miembros a instaurar un impuesto indirecto, parece evidente a juicio del Tribunal que “el art. 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se refiere únicamente a los impuestos indirectos, distintos de los impuestos especiales, que gravan directa o indirectamente el consumo de los «productos sujetos a impuestos especiales», según se enumeran en el art. 1, apartado 1 de dicha Directiva”⁹. Por consiguiente, y habiendo quedado acreditado que el canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no grava productos energéticos ni la electricidad

⁶ Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 47.

⁷ Op. Cit. Apartado 50.

⁸ Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 51.

⁹ Op. Cit. Apartado 61.

en el sentido de la citada Directiva, el canon “no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118”¹⁰.

En definitiva, tras afirmar que “la cuestión de si el objetivo de este canon es la protección del medio ambiente se inscribe únicamente en el ámbito del Derecho nacional”¹¹ y consignar al órgano jurisdiccional remitente la resolución sobre las costas, declara:

“1) 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, en particular su art. 2, párrafo segundo, letra k), y su art. 13, apartado 1, párrafo segundo, letra e), debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.

2) El art. 4 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad en el sentido del art. 1 y del art. 2, apartados 1 y 2, de esa Directiva, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de ésta.

3) El art. 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva”.

III. El periplo judicial del canon eólico de Castilla-La Mancha.

Si D. Quijote de La Mancha ya luchó contra los molinos de viento, es ahora el TSJCLM el que se convierte en hidalgo caballero en defensa de la energía eólica entablado batalla ante el Tribunal Constitucional (TC) y ante el TJUE. Pero como todo enfrentamiento, éste tenía que tener un fin y con él, un vencedor. En este caso, fue el adversario, el que, tras desarmar a su oponente, le expuso las condiciones que requería el ser vencido: “y si tú peleares y yo te venciere, no quiero otra satisfacción sino que, dejando las armas y absteniéndote de buscar aventuras, te recojas y retires a tu lugar por tiempo de un año, donde has de vivir sin echar mano a la espada, en paz

¹⁰ Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 63.

¹¹ Op. Cit. Apartado 64.

tranquila y en provechoso sosiego, porque así conviene al aumento de tu hacienda y a la salvación de tu alma”¹².

En efecto, frente a las declaraciones del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (TSJG) en multitud de Sentencias¹³ que aboga por admitir la plena adaptación del canon gallego¹⁴, homólogo al de Castilla-La Mancha, con el Derecho de la UE y la improcedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, nuestro hidalgo acomete su propia cruzada. Para entender las motivaciones que llevan al TSJCLM a proceder en tal sentido es preciso otorgar al lector una base que le permita sacar conclusiones.

Tal y como evidencia la propia Exposición de motivos de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crea el canon eólico en Castilla-La Mancha (LCE), “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”.

Según dispone el art. 4 LCE constituye el hecho imponible del canon eólico “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”.

Conforme a lo establecido en el apartado 2 del art. 4 LCE, quedan exentas –aunque parece acomodarse más a supuestos de no sujeción– las instalaciones de producción eléctrica destinadas al autoconsumo eléctrico, así como las de carácter experimental y de investigación siempre que no supere los 5 MW y cumplan ciertos requisitos previstos en el Decreto 2/2010, de 20 de abril. De ello podemos derivar –en conexión con el art. 2 del mismo cuerpo dispositivo– que, como regla de principio, quedan excluidas de gravamen las instalaciones de producción eléctrica no vinculadas al aprovechamiento industrial del viento.

12CENTRO VIRTUAL CERVANTES: Clásicos hispánicos. Don Quijote. Edición. Segunda parte. Capítulo LXIII [en línea] [Consultado 10 noviembre 2019] Disponible en: <https://cvc.cervantes.es/literatura/clasicos/quijote/edicion/parte2/cap64/default.htm>,.

13 Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (SsTSJG) de 9 de abril de 2014 (núm. Rec.7281/2011); de 12 de febrero de 2014 (núm. Rec. 7210/2010 y núm. Rec. 7215/20109); de 3 de diciembre de 2012 (núm. Rec. 15252/2010); Auto del TSJG de fecha 9 de enero de 2014 (núm. Rec.7210/2010 y 7215/20109), entre otras.

Puede consultarse al respecto RODRÍGUEZ MARTÍN-RETORTILLO, M. C. Jurisprudencia Ambiental en Galicia. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2015, VI, (1), 1 a 17. ISSN: 2014-038X.

14 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.

Según lo prevenido en el art. 5 LCE, el período impositivo es trimestral produciéndose el devengo el primer día de los meses de enero, abril, julio y octubre para instalaciones ya existentes o en la fecha del certificado de fin de obra correspondiente cuando se trate de instalaciones de nueva construcción.

La base imponible de este impuesto estará constituida por la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico situado en el territorio de la Comunidad de Castilla-La Mancha (art. 7 LCE). La cuota viene determinada por la aplicación a la base imponible de «los tipos de gravamen trimestrales» fijados en el art. 8 LCE en función los tramos elegidos por agrupaciones de aerogeneradores¹⁵. De este modo, tendremos:

– 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.

Por lo que respecta a los sujetos pasivos del impuesto, es el art. 6 LCE el que se encarga de fijar que “son sujetos pasivos del canon en calidad de contribuyentes las personas físicas o jurídicas o entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, bajo 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”. A dicha previsión añade una presunción *iuris tantum* que determina que “se presumirá, salvo prueba en contrario, que la explotación de un parque eólico es realizada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente autorización administrativa para su instalación”¹⁶.

El ámbito subjetivo del canon se cierra previendo un catálogo de responsables solidarios que afectará: a) las personas titulares de autorizaciones administrativas para la instalación de un parque eólico cuando quien lleve a cabo la explotación no coincida con el titular de la autorización, y b) las personas titulares de los aerogeneradores, cuando dicha titularidad no concorra en el titular de la explotación ni en el titular de la autorización administrativa.

En otro orden de consideraciones, debe señalarse que la LCE no prevé la posibilidad de trasladar la obligación tributaria surgida del impuesto al consumidor

¹⁵ En cambio, en el Impuesto eólico castellano-leonés no se tiene en cuenta el número de aerogeneradores de los que dispone el parque eólico, sino que se atiende directamente a la potencia de los mismos. Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

¹⁶ Esta presunción no se contempla en la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

final lo que evita la aplicación de la repercusión jurídica¹⁷ que obliga al sujeto pasivo en calidad de contribuyente a soportar la carga tributaria del canon.

Destacadas las características esenciales de la figura objeto de comentario, estamos en condiciones de abordar la problemática del tributo, y que no es otra, a nuestro juicio, que su característica ambiental pues, como intentaremos demostrar –y así lo hemos dicho en varias ocasiones¹⁸–, no es dable argumentar doble imposición a la luz del art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y tampoco la contravención del Derecho comunitario –como ha tenido ocasión de enjuiciar el TJUE–; cuestión esta que no empece para afirmar “que un canon como el controvertido en los litigios principales pueda hacer menos atractiva la producción y la utilización de la energía eólica, y poner en riesgo su desarrollo”¹⁹ o que “el incremento de la utilización de fuentes de energía renovables para la producción de electricidad constituye una parte importante del paquete de medidas necesarias para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, que figuran entre las principales causas de los cambios climáticos que la Unión Europea y sus Estados miembros se han comprometido a combatir, y para cumplir, en particular, el Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Este incremento tiene también por objeto la protección de la salud y la vida de las personas y animales, así como la preservación de los vegetales, razones de interés general enumeradas en el art. 36 TFUE. Por otro lado, se desprende del art. 194 TFUE, apartado 1, letra c), que el desarrollo de las energías renovables es uno de los objetivos que deben guiar la política de la Unión en el ámbito de la energía”²⁰.

El 24 de junio de 2016 tuvo entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional un oficio de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCLM por el que se remite, junto con el testimonio del procedimiento correspondiente, el Auto de 22 de abril de 2016 por el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los capítulos I y II 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.

Los hechos que son relevantes en este proceso constitucional son:

- La duda de la constitucionalidad del canon se plantea desde una doble perspectiva: tanto desde el punto de vista de su estructura, atendiendo a si existe o

17 Se muestra a favor de impedir la traslación jurídica GARCÍA DE PABLOS, J. F. El canon eólico como tributo medioambiental. *Quincena Fiscal*, 2011, (21), 67-85. ISSN: 1132-8576.

18 LUCHENA MOZO, G. M. La imposición autonómica ambiental sobre las energías renovables: el nuevo canon eólico de Castilla-La Mancha. En G. PATÓN GARCÍA, coord. *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, 2012, 4, 25 y ss. ISSN 1578-0244; LUCHENA MOZO, G. M. El canon eólico de Castilla-La Mancha. En M. LUCAS DURAN, coord. *Fiscalidad y energías renovables*. Aranzadi, 2013, p. 277-320. ISBN: 978-84-9014-959-1.

19 Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 39.

20 Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 38.

En este mismo sentido se puede consultar la STJUE de 1 de julio de 2014, Ålands Vindkraft, C-573/12, EU:C:2014:2037, apartados 78 a 81.

no coincidencia con el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) –al que nosotros añadimos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)²¹- y si cumple o no una verdadera finalidad disuasoria de los comportamientos que trata de evitar con el fin de eludir la contaminación de la naturaleza y sus recursos, como desde la óptica de la asignación y destino de la recaudación a la reparación de los daños medioambientales causados por la instalación de aerogeneradores.

Pues bien, el TC después de analizar el IAE,²² trayendo a colación otras Sentencias, señala que “se trata de un tributo que afecta a toda actividad económica con carácter general, e insistiendo, entre otras en la STC 210/2012, que «dado el carácter universal y vocación censitaria del IAE, interpretado de forma literal, el contraste de cualquier

21 Téngase en cuenta que los aerogeneradores tienen la condición de bienes inmuebles de características especiales –BICES– de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos (RDGT 0731-02, de 16 de mayo de 2002 y 0837-04, de 30 de marzo de 2004). Así, el art. 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, considera 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, agregando el apartado dos que “se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos: los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo y las centrales nucleares...”.

Como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 14 de mayo de 2010, “no obstante, hay que reconocer que la Ley del Catastro Inmobiliario no contiene ninguna referencia expresa a los aerogeneradores de forma individual ni a los parques eólicos, en su conjunto, aunque pueden incluirse en el apartado general de los destinados a la producción de energía eléctrica, si cumplen los requisitos que justifican esta categoría de bienes”, resultando de lo anterior que “la norma está recogiendo el concepto de bienes inmuebles del Código Civil, y en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la interpretación jurisprudencial llevada a cabo por el Tribunal Supremo en relación con determinados inmuebles que según el art. 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, son bienes inmuebles de características especiales» (Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2012, FJ 7).

La STS de 27 de noviembre de 2015 (Recurso de Casación núm. 1757/2014), recaída sobre el canon eólico de Galicia estima que “llegados a la conclusión de que no existe, desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA, colisión entre el canon eólico gallego y el impuesto municipal sobre bienes inmuebles, resulta irrelevante el debate de si aquel primero persigue una finalidad extrafiscal, en concreto, la protección del medio ambiente, o si por el contrario sencillamente se endereza a acrecer los ingresos públicos de la Comunidad Autónoma, revelando un designio exclusivamente fiscal. Aunque concluyéramos en este segundo sentido, no habría infracción del mencionado precepto por la sencilla razón de que no se da el presupuesto que el mismo contempla: el canon eólico no recae sobre hechos imponibles gravados por el impuesto sobre bienes inmuebles” (FJ 6).

La misma circunstancia la encontramos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), en la medida en que los aerogeneradores quedan incluidos en la determinación de la base imponible del impuesto, sobre todo desde la STS de 14 de mayo de 2010 dictada en el Recurso de Casación en Interés de Ley. Otro tanto de lo mismo sucede con el canon urbanístico, cuyo marco legal a nivel estatal lo encontramos en el art. 9.2 de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, del Suelo que contempla la posibilidad de que los municipios dispongan de una prestación patrimonial impuesta a los titulares de derechos sobre terrenos no urbanizables cuando lleven a cabo instalaciones, construcciones y edificaciones que implique una transformación del uso normal que el suelo rústico venía teniendo, que implica una actividad constructiva (STSJCLM de 19 de septiembre de 2008, FJ 2) y cuya cuantía en Castilla-La Mancha es “del dos por ciento del importe total de la inversión en obras, construcciones e instalaciones a realizar” (ex. Art. 64.3 del Decreto Legislativo 1/2010, de 18 de mayo de 2010, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística en Castilla-La Mancha) entendido como el «total del caudal del dinero empleado en la realización de proyecto conceptualizado como “totalidad” (SsTSJCLM de 19 de septiembre de 2008 o de 8 de marzo de 2010, específicamente referida a parques eólicos, y Sentencia de 15 de noviembre de 2011 para instalaciones fotovoltaicas); o lo que es lo mismo, los aerogeneradores integrarían la instalación objeto del canon.

Vid. en este sentido GARCÍA DE PABLOS, J. F. La base imponible de los parques eólicos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2010, 333, 82. ISSN: 1132-8576;

tributo autonómico que grave una actividad económica con el IAE determinará que dicho tributo sea contrario al art. 6.3 LOFCA» (STC 210/2012, FJ 6)²³. Ahora bien, «para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponibles, que es lo prohibido en el art. 6 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo [SSTC 210/2012, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)]. En este examen debe tenerse en todo caso presente que cabe gravar desde distintas perspectivas la misma actividad, como también reiteramos, por ejemplo, en la STC 210/2012 (al comparar el impuesto sobre depósitos establecido por la Comunidad de Extremadura y el impuesto sobre actividades económicas). Y ello porque, como tantas veces hemos reiterado, «habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría... a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14). En razón de esta premisa, la interpretación de los límites contenidos en el art. 6 LOFCA deberá respetar la existencia de un espacio fiscal propio de las Comunidades Autónomas y, en particular, tener en cuenta las competencias en materia tributaria asumidas por las Comunidades Autónomas, y en concreto, por la Comunidad Autónoma de Cataluña en virtud del art. 203.5 de su Estatuto de Autonomía. Ahora bien, todo ello teniendo en cuenta que las prohibiciones de equivalencia lo que pretenden evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE²⁴.

En definitiva, y como hemos señalado en otras ocasiones, dada la modificación operada en el art. 6.3 de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 en aras a posibilitar la creación de nuevas figuras por las Comunidades Autónomas (CC. AA.) eliminando la posibilidad de afectación a la materia imponible objeto de gravamen por las Corporaciones locales, convalidaría la posible intromisión²⁵ pues es evidente que nos

GARCÍA DE PABLOS, J. F. El canon eólico como tributo medioambiental. *Quincena Fiscal*, 2011, (21), 65-84. ISSN: 1132-8576.

22 También el TS había entendido, en relación al canon gallego, que no se producía duplicidad de hechos imponibles ente el canon y IAE (STS de 1 diciembre 2015, Recurso de Casación núm. 1533/2014).

23 Pleno. Auto 183/2016, de 15 de noviembre de 2016. Cuestión de inconstitucionalidad 3662-2016. Inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 3662-2016, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en relación con los capítulos I y II 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. FJ 5.

24 Auto 183/2016, de 15 de noviembre de 2016. FJ 4. En este mismo sentido Vid. SsTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, FJ 4, y 53/2014, FJ 3 a), 74/2016, FJ 2.

25 ADAME MARTÍNEZ, F. D. Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y canon eólico de Galicia. *Noticias de la Unión Europea*, 2010, (308), 110. ISSN: 1133-8660.

encontramos con hechos imponderables diferenciados lo que no descarta que podamos hablar de sobreimposición²⁶.

Y concluye el TC que “descartada esta vertiente de la duda de constitucionalidad planteada, ya no resulta necesario examinar la supuesta falta de finalidad extrafiscal del tributo autonómico que también ha denunciado el órgano judicial, por cuanto ya se ha determinado que, en los términos que han quedado expuestos, no se superan los límites que derivan del art. 6.3 LOFCA respecto a la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas y la duda del órgano judicial partía precisamente de la premisa de que tales límites se habían superado”²⁷.

-El efecto que produce el planteamiento casi simultáneo de la cuestión de inconstitucionalidad y la cuestión prejudicial ante el TJUE. El TC estima que el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE y de la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC “determina que no pueda entenderse cumplido, respecto de la admisibilidad de esta, el requisito de que la norma con rango de ley cuestionada sea «aplicable al caso» (arts. 163 CE y 35.1 LOTC), por las razones que ya dejamos señaladas en el ATC 168/2016, de 4 de octubre, FJ 4, al que ahora procede remitirse in totum. En efecto, allí se concluyó que «estando pendiente de resolución una cuestión prejudicial planteada por el órgano judicial sobre una norma legal, por entender que puede ser incompatible con el Derecho de la Unión Europea, no cabe que ese órgano plantee cuestión de inconstitucionalidad sobre esa misma norma hasta que el TJUE resuelva. La eventual incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho de la Unión sería causa de su inaplicabilidad en el proceso y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad: que la norma con rango de ley cuestionada sea «aplicable al caso» (arts. 163 CE y 35.1 LOTC). El planteamiento simultáneo en el presente caso de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la cuestión de inconstitucionalidad determina, en consecuencia, la inadmisibilidad de esta por incumplimiento del requisito de la aplicabilidad (art. 37.1 LOTC)”²⁸.

Ahora bien, en nuestro Ordenamiento no disponemos de una norma que establezca el orden de prelación entre una cuestión de inconstitucionalidad y una cuestión prejudicial ante el TJUE. Pero aún hay más, pues si acudimos al art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y la interpretación que sobre el mismo se ha llevado a cabo, parece no casar bien con la argumentación del TC. En efecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que “un órgano jurisdiccional nacional, que conoce de un litigio relacionado con el Derecho de la Unión y considera que una disposición nacional no solo es contraria al Derecho de la Unión, sino que, además, adolece de vicios de inconstitucionalidad, no está privado de la facultad ni

²⁶ LUCHENA MOZO, G. M.: “El canon eólico de Castilla-La Mancha”. Op. Cit., 298.

Por su parte, VILLAR EZCURRA habla de superposición. VILLAR EZCURRA, M. Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía. *Quincena Fiscal*, 2013, (5), 18. ISSN: 1132-8576.

²⁷ Auto 183/2016, de 15 de noviembre de 2016. FJ 7.

²⁸ Pleno. Auto 183/2016, de 15 de noviembre de 2016. Cuestión de inconstitucionalidad 3662-2016. Inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 3662-2016, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCLM en relación con los capítulos I y II 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. FJ 2.

exento de la obligación, previstas en el art. 267 TFUE, de plantear al Tribunal de Justicia cuestiones sobre la interpretación o la validez del Derecho de la Unión por el hecho de que la declaración de la inconstitucionalidad de una disposición de Derecho interno requiera necesariamente un recurso previo ante un juez constitucional²⁹.

Es más, el Tribunal de Justicia ha deducido que “el funcionamiento del sistema de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales establecido por el art. 267 TFUE y el principio de primacía del Derecho de la Unión requieren que el juez nacional tenga la facultad de plantear al Tribunal de Justicia toda cuestión prejudicial que considere necesaria en cualquier fase del procedimiento que estime apropiada, e incluso una vez finalizado un procedimiento incidental de control de constitucionalidad³⁰”.

Dicho de otro modo: “el art. 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional, que albergue dudas acerca de la compatibilidad de una normativa nacional, tanto con el Derecho de la Unión como con la Constitución del Estado miembro de que se trate, no está privado de la facultad ni, en su caso, exento de la obligación de plantear al Tribunal de Justicia cuestiones sobre la interpretación o la validez de ese Derecho por el hecho de que esté pendiente un procedimiento incidental de control de la constitucionalidad de esa misma normativa ante el órgano jurisdiccional nacional encargado de ejercer ese control³¹”.

Volviendo al ámbito comunitario, queda demostrado que los sistemas de apoyo a la generación eléctrica a partir de fuentes de energías renovables contemplado en la Directiva 2009/28/CE son potestativos para los Estados miembros disponiendo, además, de un amplio margen de aplicación en relación a las medidas a adoptar para alcanzar los objetivos nacionales vinculantes³². En este sentido, y como afirma el Abogado General en las conclusiones presentadas el 1 de junio de 2017, “el gravamen controvertido infringiría el art. 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 2009/28 si tuviera como consecuencia que España no pudiera alcanzar las cuotas de energías renovables exigidas conforme a ese art.”³³. Y añade, “es dudoso que pueda demostrarse de alguna forma que un gravamen concreto de una Comunidad Autónoma impide que el Estado miembro, en su conjunto, alcance los objetivos

29 Sentencias Mecanarte, C-348/89, EU:C:1991:278, apartados 39, 45 y 46; Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363, apartado 45; A, C-112/13, EU:C:2014:2195, apartado 38 y 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354, apartados 30 a 34.

30 Sentencias A, C-112/13, EU:C:2014:2195, apartado 39 y 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 35.

31 Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 39.

32 La Abogada General afirma expresamente que “el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el legislador de la Unión nunca se planteó el objetivo de llevar a cabo una armonización exhaustiva de los sistemas nacionales de apoyo a la producción de energías renovables. El objetivo directo de la Directiva 2009/28 es que se alcancen unas cuotas de consumo de energías renovables respecto del consumo global, gozando los Estados miembros de un amplio margen de actuación para elegir los medios con los que lograr, en los plazos fijados, esas cuotas” (apartado 47).

Vid. Sentencia de 1 de julio de 2014, Ålands Vindkraft, C-573/12, apartados 59 a 63.

33 Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 1 de junio de 2017, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, ECLI:EU:C:2017:422, apartado 31.

En este sentido Vid. También Sentencia de 2 de marzo de 2017, J.D., C-4/16, ECLI:EU:C:2017:153, apartados 32 a 34.

mencionados, pues, normalmente recaerán otros impuestos y existirán además otros factores de tipo económico o técnico que obstaculizarán un uso más intenso de las energías renovables³⁴. Para fundamentar este argumento se acude a las cifras facilitadas por Eurostat³⁵ en el que España ha cumplido el porcentaje medio establecido. Ahora bien, como puede deducirse de esta misma información, en 2015 del total de la electricidad producida en España derivada de fuentes renovables, más de la mitad corresponde a la eólica; cifra que puede verse alterada si continua el estancamiento que refleja el crecimiento del sector en estos últimos años³⁶.

Por otro lado, y por lo que a la Directiva 2008/118/CE se refiere, no podemos entender el error del TSJCLM en su alegato configurando el canon como impuesto indirecto. Sin necesidad de traer a colación la definición de un método impositivo directo o indirecto –como lo haría el maestro SAINZ DE BUJANDA³⁷– es evidente que el objeto material del hecho imponible del canon eólico recae sobre los aerogeneradores que configuran un parque eólico y que no hay traslación jurídica del montante del mismo³⁸. Estas circunstancias nos alejan de la posibilidad de aplicación de la Directiva 2008/118 y de los pronunciamientos del TJUE sobre la interpretación del concepto de «gravámenes indirectos», en el sentido del art. 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 “que pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias, permite a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica”³⁹. De este modo solo podría quedar comprendido bajo el ámbito de aplicación de dicha Directiva un gravamen indirecto que recaiga de manera directa e indisociable⁴⁰ sobre la electricidad producida por los aerogeneradores.

Es evidente que puede tener lugar una repercusión económica, ahora bien, como señala la Abogada General, “dado que un gravamen que recae sobre las instalaciones eólicas con independencia de la electricidad producida no puede ser trasladado con exactitud al precio de esa electricidad, y menos aún podrá ser facturado al consumidor final de forma transparente como un componente añadido al precio. En efecto, no es posible determinar qué proporción de la electricidad adquirida por ese

34 Op. Cit. Apartado 32.

35 EUROSTAT: Renewable energy in the EU. Share of renewables in energy consumption in the EU still on the rise to almost 17% in 2015. Eleven Member States already achieved their 2020 targets [en línea] [Consultado 5 noviembre 2019] Disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7905983/8-14032017-BP-EN.pdf/af8b4671-fb2a-477b-b7cf-d9a28cb8beea>

36 AEE [en línea] [Consultado 8 noviembre 2019] Disponible en: <https://www.aeeolica.org/es/sobre-la-eolica/la-eolica-en-espana/potencia-instalada/>

37 SAINZ DE BUJANDA, F.: Impuestos directos e impuestos indirectos. En F. SAINZ DE BUJANDA et al. *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Volumen II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, 441 y ss. ISBN: 978-84-259-0266-6.

38 Vid. ROZAS VALDÉS, J. A.: El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario. *Quincena Fiscal*, 2015, (13), 17 y 18. ISSN: 1132-8576.

39 Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartados 58 y 59. Cfr. También sentencia Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartados 18 y 19.

40 Así lo exige el TJUE en Sentencias de 10 de junio de 1999, Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291, apartado 23, de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartados 61-64, y de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13, EU:C:2015:636, apartado 35.

consumidor fue producida por la instalación eólica sometida al gravamen. De ahí que la posibilidad, en su caso, de una traslación económica de la carga impositiva al consumidor no permite calificar al tributo de gravamen indirecto en el sentido del art. 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118⁴¹.

A este respecto cobra relevancia la STS de 20 de septiembre de 2016 (núm. Rec. 379/2013)⁴² que haciendo suya la Sentencia de 11 de junio de 2014 (núm. Rec. 102/2013), y amparándose en la modificación introducida en la regulación de los suplementos territoriales por el Real Decreto-ley 20/2012, reconoce la obligación de incluir en los peajes de acceso los sobrecostes generados por los tributos autonómicos que gravaban directa o indirectamente las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico, dejando claro que esta obligación no queda condicionada a la aprobación de la Orden Ministerial a la que se remitía Disposición adicional decimoquinta del Real Decreto-ley. Pese a tales condiciones, no creemos que pueda cumplirse con el condicionamiento que el TJUE señala en relación a la exactitud y transparencia en la repercusión⁴³ del canon eólico.

Argumentado todo lo anterior, y teniendo en cuenta que ni el TC⁴⁴ ni el TJUE⁴⁵ se pronuncian sobre la teórica naturaleza extrafiscal del canon, este será nuestro objetivo.

IV. La fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables: presunta naturaleza extrafiscal del canon eólico.

En relación a las CC. AA., si bien es cierto que el Estado tiene competencias sobre “la Legislación Básica para la protección del Medio Ambiente, (lo es) sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas para establecer normas adicionales” (art. 149.1.23ª Constitución Española –CE–). Igualmente, el art. 148.1.9ª CE contempla que “las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en la gestión en materia de protección del medio ambiente”. Por otra parte, el art. 48.1.3 del mismo cuerpo dispositivo fundamental establece que “la ordenación del territorio es competencia del gobierno autonómico”. Posteriormente, la transferencia de competencias a las CC. AA. en materia energética y de protección del medio ambiente, entre otras, se plasman a través de las estipulaciones de cada uno de los Estatutos de Autonomía⁴⁶ que, unido a la competencia para decretar tributos propios,

41 Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 1 de junio de 2017, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 60.

42 En este mismo sentido Vid. SsTS de 17 de abril de 2017 (núm. Rec. 636/2016) o de 24 de abril de 2017 (núm. Rec. 535/2014).

43 Sentencia de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13, apartados 31 a 33.

44 Auto 183/2016, de 15 de noviembre de 2016. FJ 7.

45 Para el TJUE “la cuestión de si el objetivo de este canon es la protección del medio ambiente se inscribe únicamente en el ámbito del Derecho nacional” (Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 64).

46 El Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha –aprobado Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (BOE núm. 195, de 16 de agosto de 1982)–, establece como objetivo de la Junta de Comunidades, en su art. 4, letras c) y f): «el aprovechamiento y la potenciación de los recursos económicos de Castilla-La Mancha», y, de forma más directa, en las regla número 27 del art. 31 del

confirma la denominada «doble competencia» para dictar tributos ambientales autonómicos que habilita la creación del impuesto –o el mal denominado canon⁴⁷– sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos por la LCE.

Tal y como evidencia la propia Exposición de motivos de la Ley por la que se crea el canon eólico en Castilla-La Mancha, a la que ya nos hemos referido, se pretende socializar las externalidades que el ciclo de aprovechamiento de este tipo de energía provoca creando 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”.

Ahora bien, tal y como tiene afirmado el TS en sentencia de 28 de marzo de 2006 (Recurso de Casación 5527/2003), “la «utilización especial del recurso eólico», que supone la instalación de parques eólicos, comporta una incidencia relevante sobre el territorio, de modo que es necesario armonizar el núcleo de intereses energéticos expuestos con los valores paisajísticos y de protección del medio ambiente, la flora y la fauna, porque el reconocimiento del derecho a la instalación de centrales o parques de generación eléctrica no significa, obviamente, que los promotores de estas instalaciones de producción de energía eléctrica puedan seleccionar discrecionalmente el espacio en que pueden construirse, al deber respetar las directrices vinculantes establecidas en los Planes Territoriales Sectoriales que aprueben las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, para delimitar las zonas en que son admisibles”⁴⁸.

De este modo, lo que condiciona la autorización para la instalación de parques eólicos es que se garanticen los valores medioambientales presentes en la zona donde se proyecta su emplazamiento⁴⁹, de modo que cabe prohibir las instalaciones eólicas

Estatuto de Autonomía, reconoce a la Junta de Comunidades competencias exclusivas sobre «instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando el transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma. A mayor abundancia, el art. 32 del Estatuto, en los números 7 y 8, reconoce a la Junta de Comunidades, en el marco de la legislación básica del Estado, competencias de desarrollo legislativo y ejecución en materia de protección del medio ambiente y los ecosistemas y del régimen minero y energético.

47 Como hemos tenido oportunidad de afirmar en otras ocasiones, el operador jurídico no puede quedar condicionado por los dictados del legislador a la hora de fijar la naturaleza jurídica de una determinada figura tributaria, sino que es desde su regulación como se puede precisar la misma sin que dicha operación resulte en ningún caso baladí. Dicho esto, la primera tarea, como ya es costumbre en materia de tributos relacionados con el medio ambiente, es clarificar su ubicación dentro de las categorías tributarias tras su calificación aséptica como canon. Espacio que vendrá determinado en función de los elementos que lo configuran y del que ya adelantamos su condición de impuesto dentro de la trilogía clasificatoria del art. 2 de la Ley General Tributaria.

Así lo han entendido también SsTC 269/1994, FJ 4; 164/1995, FJ 4; 185/1995, FJ 6 b); 134/1996, FJ 6; 276/2000, FJ 5; 242/2004, FJ 5; 121/2005, FJ 6 ; y 73/2011 , FJ 4.

Vid. LUCHENA MOZO, G. M.: “La imposición autonómica ambiental sobre las energías renovables: el nuevo canon eólico de Castilla-La Mancha”. Op. Cit. Págs. 25 y ss.

48 En este mismo sentido STS de 14 de julio de 2014 (Recurso de Casación 3892/2011).

49 Así reza la Disposición adicional primera del Real Decreto Decreto 34/2017, de 2 de mayo, por el que se modifica el Decreto 80/2007, de 19 de junio, por el que se regulan los procedimientos de autorización de

de producción de energía eléctrica cuando los aerogeneradores o las infraestructuras de transporte y distribución asociadas se encuentren en terrenos ubicados en la zona de influencia de espacios protegidos distinguidos como Zonas de Especial Protección de las Aves (ZEPA) o lugares de interés comunitario (LIC) puesto de manifiesto mediante la Declaración de Impacto Ambiental⁵⁰. A estas circunstancias se refieren también las SsTJUE de 3 de julio de 2008, Comisión/Irlanda, C-215/06⁵¹ y de 15 de mayo de 2014, Briels y otros, C-521/12⁵², al condicionar la autorización de un proyecto que pueda tener repercusiones significativas sobre el medio ambiente a asegurar que no se causen perjuicios a la integridad del lugar, lo que requiere la previa formulación de una adecuada evaluación de impacto ambiental, que deberá analizar si concurre la existencia de posibles razones imperiosas de interés público de primer orden y si existen alternativas menos perjudiciales para los espacios protegidos lo que supone que las instalaciones de parques eólicos tendrían incluidas las pretendidas afecciones paisajísticas tal y como contempla el Convenio Europeo del paisaje (CEP), firmado en Florencia el 20 de octubre de 2000 –ratificado por España el 26 de noviembre de 2007–, y atendiendo a las Recomendaciones CM/REC (2008)3 del Comité de Ministros a los Estados miembros sobre las orientaciones para la aplicación del CEP.

Si bien es cierto que “la explotación de instalaciones eólicas puede provocar perturbaciones significativas y un deterioro de los hábitats de especies de aves protegidas”⁵³, no lo es menos que “el régimen de protección que las Directivas sobre los hábitats y sobre las aves otorgan a los lugares que forman parte de la red Natura 2000 no prohíbe toda actividad humana en esos lugares, sino que únicamente supedita la autorización de las referidas actividades a una evaluación previa de los efectos sobre el medio ambiente del proyecto de que se trate”⁵⁴ examinando las repercusiones que pueda tener de forma cumulativa con otros proyectos⁵⁵.

instalaciones de energía eléctrica a tramitar por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y su régimen de revisión e inspección, al fijar que: “No podrá autorizarse la implantación de parques eólicos en los siguientes espacios, siempre que estén delimitados geográficamente con coordenadas UTM:

- a) Espacios naturales protegidos declarados conforme al Ordenamiento Jurídico.
- b) Espacios naturales en tramitación al momento de presentarse la solicitud de autorización administrativa previa.
- c) Zonas sensibles declaradas conforme al Ordenamiento Jurídico:
 - 1º. Zona de especial protección para aves (ZEPA).
 - 2º. Lugares de importancia comunitaria (LIC).
 - 3º. Áreas críticas derivadas de la aplicación de los planes de recuperación y conservación de especies amenazadas.
 - 4º. Refugios de fauna.
 - 5º. Refugios de pesca.
- d) Bienes de interés cultural, declarados conforme al Ordenamiento Jurídico o en fase de declaración, y sus entornos de protección.
- e) Parques Arqueológicos de Castilla-La Mancha declarados conforme al Ordenamiento Jurídico”.

50 Vid. STS de 14 de octubre de 2013 (Recurso de Casación 4027/2010).

51 ECLI:EU:C:2008:380.

52 ECLI:EU:C:2014:330.

53 Sentencia de 14 de enero de 2016, Comisión/Bulgaria, C-141/14, ECLI:EU:C:2016:8, apartado 75.

54 Sentencia de 21 de julio de 2011, Azienda Agro-Zootecnica Franchini y Eolica di Altamura, C-2/10, ECLI:EU:C:2011:502, apartado 40.

55 Cfr. Sentencia de Marktgemeinde Straßwalchen y otros, C-531/13, ECLI:EU:C:2015:79, apartado 45.

Pero previa a la evaluación de impacto ambiental, serán otros los condicionamientos estructurales y económicos que influyan en el proyecto de un parque eólico y el primer paso será la selección de la localización, en el que juega un papel importante el potencial eólico, las componentes ambientales susceptibles de afección, las zonas de exclusión, las líneas de evacuación de la red eléctrica, así como la planificación territorial pública a través de la ordenación del territorio y el planeamiento urbanístico serán elementos a tener en cuenta a la hora de elegir un emplazamiento. De ello deducimos que no todos los enclaves son idóneos para ubicar un parque eólico.

En efecto, si volvemos a la Exposición de motivos de la LCE, lo completamos con lo dispuesto en los arts. 1 y 2, y lo relacionamos con la definición de hecho imponible del art. 4 del mismo cuerpo dispositivo, obtenemos como conclusión que de lo que se trata es de someter a tributación un entorno físico –«la idoneidad de las ubicaciones»–, objeto de una actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento.

El viento es un fenómeno meteorológico que se origina como consecuencia de las diferencias de presión y está siempre presente en la superficie de la tierra. Cuando hablamos de energía eólica nos referimos al aprovechamiento de la energía cinética del viento como fuente de energía primaria. Esta fuente de energía calificada como renovable en cuanto fuente inagotable, limpia y no contaminante cuenta, sin embargo, con una matización puesta en evidencia por MARTÍN MATEO: la energía eólica es limitada en cuanto a los emplazamientos aptos para su obtención⁵⁶. En efecto, hay zonas urbanas, áreas naturales protegidas o áreas con un valor paisajístico innegable que resultará incompatible con la instalación de los parques. En otras ocasiones, el régimen de los vientos, ya sea por su escasez, virulencia o irregularidad hace que no sea factible desde el punto de vista técnico explotar la energía procedente del viento. Dificultades orográficas o problemas de acceso a una red de transporte de electricidad que limita la potencia de vertido provoca que los parques eólicos tengan que concentrarse en franjas de terrenos idóneas a tal fin. En definitiva, los emplazamientos posibles son limitados lo que determina que el viento solo sea aprovechable si confluye viabilidad técnica y económica⁵⁷.

Esa faceta económica es puesta de manifiesto por el propio TS cuando en su Sentencia de 28 de marzo de 2006 evidencia que “los avances tecnológicos permiten ahora la posibilidad de una utilización industrial del viento, esto es, de los «recursos eólicos» que bajo esta denominación revelan ya su importancia económica. El viento

⁵⁶ Cfr. por DELGADO PIQUERAS, F. La naturaleza jurídica de la energía eólica. En M. A. TORRES LÓPEZ (dir.), E. ARANA GARCÍA (dir.), *Energía Eólica: cuestiones jurídicas, económicas y ambientales*. Thomson, 2010, 219, nota 315. ISBN: 978-84-470-3554-0.

Se configuró así el área preferente de energía renovable (APER) según el Decreto 20/2010, de 20 de abril, que regula el aprovechamiento de la energía eólica en Castilla-La Mancha, derogado ahora por el Decreto 34/2017, de 2 de mayo, por el que se modifica el Decreto 80/2007, de 19 de junio, por el que se regulan los procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica a tramitar por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y su régimen de revisión e inspección. Esta área era definida como aquellas “zonas del territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, concretadas en el plan específico para el desarrollo eólico de Castilla-La Mancha, que reúnen las mejores condiciones para la captación y utilización de energías renovables”.

⁵⁷ Op. cit., últ. Págs. 220 y 222.

como recurso natural –o, más propiamente, la energía que en él se contiene– va adquiriendo, en paralelo a su valoración económica, una significación jurídica que requiere la intervención del legislador, tanto más cuanto que las características de los aerogeneradores con los que se trata de aprovechar aquella energía implican una cierta «utilización especial» del recurso eólico... Esta nueva realidad (a la vez tecnológica, económica y jurídica) se inserta, además, en un marco normativo ya bien consolidado como es el de la producción y distribución, en sentido amplio, de la energía eléctrica (FJ 6)⁵⁸.

Dicho de otro modo, el objeto fin del tributo sería una actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento, mientras que el objeto material sería el propio parque eólico por su emplazamiento, potencial económico y técnico al que hemos hecho referencia. Esta situación, a nuestro juicio, nos aleja considerablemente de los fines extrafiscales⁵⁹ presentes en los tributos de carácter medioambiental⁶⁰ para llevarnos a un auténtico tributo contributivo⁶¹ y, en cierto modo, un “pole tax”⁶².

Aunque la afectación ha sido aceptada por el Alto Tribunal para admitir el fin ecológico, hemos tenido ocasión de mostrar nuestra oposición a entenderlo como nota diferenciadora por el efecto perturbador que puede llegar a producir sobre el objeto protegido, aunque suponga garantía de aceptación por el destinatario del mismo produciendo así un fenómeno de ilusión financiera. En definitiva, la afectación colabora con el compromiso político de protección medioambiental adoptado con la implantación de un impuesto de este tipo, pero en ningún caso

⁵⁸ En este mismo sentido se expresan las SsTS de 26 de junio de 2006 y 30 de enero de 2007.

⁵⁹ Téngase en cuenta que el carácter extrafiscal de un tributo, como pone de manifiesto ZORNOZA PÉREZ, “no modifica o altera en modo alguno la materia imponible gravada por el mismo, entendida como la riqueza descrita en sus normas reguladoras y sobre la que el tributo recae, sino que, como mucho, alterará su «objeto-fin», que es una noción distinta, esta sí, perteneciente al plano de lo fáctico” (ZORNOZA PÉREZ, J.: El Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas. *Noticias de la Unión Europea*, 2008, (281), 78. ISSN: 1133-8660). Dicho de otro modo, “en ningún momento el art. 6.3 de la LOFCA contempla excepción “extrafiscal” alguna que pueda contrarrestar la declaración de incompatibilidad de los tributos propios de las CC. AA. cuando recaigan sobre hechos imponderables gravados por los tributos locales” (MENÉNDEZ MORENO, A. La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales...”, un hecho imponible extraño y exitoso a la vez. (A propósito de las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de noviembre y 1 de diciembre de 2015). *Quincena Fiscal*, 2016, (6), parte Editorial. ISSN: 1132-8576.

⁶⁰ En sentido contrario se expresa GARCÍA NOVOA, C. El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia. *Nueva Fiscalidad*, 2010, (2), 13 y ss. ISSN: 1696-0173. Más moderado en su defensa IGLESIAS CASAS, J. M.: “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”. *Nueva Fiscalidad*, 2010, (2), 97 y 102. ISSN: 1696-0173; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energías renovables. *Quincena Fiscal*, 2010, (22), ISSN: 1132-8576.

⁶¹ Como expresa la STC 122/2012, de 5 de junio de 2012, “ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos imponderables, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B)]” (FJ 4).

constituye un requisito imprescindible para la afirmación de la autenticidad en los fines medioambientales⁶³.

En definitiva, y a modo de conclusión, si “la prohibición del art. 6 de la LOFCA no tiene operatividad alguna (y), no impide, ... , la aprobación de cualquier tributo propio de las CC. AA.”⁶⁴, solo queda afirmar que es “ciertamente lamentable que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha perciba gravámenes que hagan menos atractivo el uso de energías renovables que persigue la Directiva 2009/28 y que, además, también socaven por lo menos parcialmente el fomento a escala nacional de la energía eólica. No obstante, mientras el Estado miembro, a pesar de ello, cumpla en general las obligaciones del Derecho de la Unión que le conciernen, no podrá hablarse de una contravención de los sistemas de apoyo de la Directiva o de las cuotas de energías renovables prescritas, sino que, a lo sumo, se suscitará un problema de Derecho interno”⁶⁵ que, como hemos visto ha quedado también despejado tras la interpretación de nuestro TC.

Pese a todo, siguen sucediéndose recursos frente a los Tribunales superiores de Justicia en las respectivas CC.AA⁶⁶. y ante el TS, como las Sentencias de 30 y 31 de enero de 2018 (Sala de lo Contencioso Administrativo, Secc. 2ª, recursos 3499/2014 y 532/2015), o de 30 de enero de 2018 (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, recurso 3286/2014).

Ante dicha situación y como perspectiva de futuro, nos mostramos favorables a una tarea de coordinación y armonización a través de una Ley marco de fiscalidad ambiental⁶⁷ que atribuyera las distintas figuras impositivas o los hechos impositivos relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables. De este modo se evitaría que impuestos ambientales adoptados como consecuencia de compromisos internacionales a nivel estatal⁶⁸ pueden solaparse con los previamente establecidos por las CC.AA.

⁶² En palabras de la Abogada General Sra. Juliane Kokott en las conclusiones presentadas el 1 de junio de 2017 a los asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16.

⁶³ Así se había defendido anteriormente por LUCHENA MOZO, G. M.; PATÓN GARCÍA, G.: Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental. *Quincena Fiscal*, 2005, (18), 23. ISSN: 1132-8576.

⁶⁴ MENÉNDEZ MORENO, A.: “La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales...”, un hecho imponible extraño y exitoso a la vez. (A propósito de las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de noviembre y 1 de diciembre de 2015)”. Op. Cit. Pág. 4.

⁶⁵ Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 1 de junio de 2017, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 35.

⁶⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 20 de noviembre de 2018 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2).

⁶⁷ Así se recoge también en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica, 2017. Ministerio de Hacienda y Función Pública [en línea] [Consulado 21 noviembre 2019] Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf.

⁶⁸ Este es el caso de Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.