

La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones

JUAN CARPIZO BERGARECHE
Ernst & Young Abogados

Recibido: Julio 2019
Aceptado: Octubre 2019

Resumen

El objetivo de este trabajo es analizar la situación de la fiscalidad que recae sobre el sector energético en los ámbitos autonómico y local. Se trata de una fiscalidad muy extensa y objeto de elevada litigiosidad. En primer lugar, se introduce la relación entre los tres ámbitos competenciales –estatal, autonómico y local– y los principales impuestos en los dos últimos ámbitos. En segundo lugar, se discuten los distintos problemas relativos a la doble imposición, la complejidad tributaria y los costes de cumplimiento, o a los problemas de afectación a la finalidad medioambiental perseguida, entre otros. El trabajo concluye proporcionando un conjunto de soluciones que permitirían hacer frente al conjunto de problemas detectados.

Palabras clave: fiscalidad energética, tributos locales, tributos autonómicos, tributos medioambientales.

Clasificación JEL: H25, H71, Q58.

Abstract

The main objective of this article is to analyze energy taxes at the regional and local levels. This is an area with very extensive taxation and subject to high litigation. Therefore, after a preliminary discussion on the relationship between the three competence levels, a detailed presentation of regional and local taxes is made. This analysis allows us to obtain an accurate picture of the different problems related to double taxation, tax complexity and compliance costs or to problems related to the environmental purpose pursued, among others. The article concludes by providing a set of solutions that would allow addressing the set of problems detected.

Key words: energy taxation, local taxes, regional taxes, environmental taxes.

JEL Classification: H25, H71, Q58.

1. Introducción

El objetivo de este artículo es analizar la situación de la fiscalidad que recae sobre el sector energético en los ámbitos autonómico y local. Como se pondrá de manifiesto a lo largo de este documento, se trata de una fiscalidad compleja y muy amplia, que no suele ser objeto de atención más allá del propio sector. Sin embargo, es una fiscalidad que, en parte al ser objeto de ese triple ámbito competencial, ha estado sometida a una elevada litigiosidad. Este análisis resulta especialmente pertinente cuando se ha anunciado, en el borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC), una reforma fiscal energética para un futuro próximo.

La estructura del artículo es la siguiente. En el apartado segundo se introducen los principios básicos de la distribución competencial en el ámbito fiscal entre el estado, autonomías y entidades locales. En el tercer apartado se describen los principales tributos en los dos últimos ámbitos. En el cuarto apartado se analizan los principales problemas observados, mientras que el quinto apartado concluye ofreciendo algunas conclusiones.

2. Las competencias fiscales estatales, autonómicas y locales

2.1. El legislador estatal y las Haciendas Locales

La Constitución española señala que “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, y en su apartado segundo añade: “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.” Por tanto, la potestad originaria para establecer y exigir tributos es única y reside en el Estado, mientras que el poder tributario del que disponen las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales tiene carácter derivado. Para poder completar este sistema tributario, la Constitución Española también establece que “las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.” Así pues, además de permitir a las Corporaciones Locales el disponer de sus tributos propios previa regulación por parte del legislador estatal, también se admite la posibilidad de participar por parte de estas en tributos estatales e, incluso, autonómicos.

Un primer aspecto a resaltar consiste en que el nivel de las Haciendas Autonómicas y Locales es en principio similar en relación al Estado, dado que existen tributos cuyo sujeto activo es cualquiera de los tres niveles, si bien las Comunidades Autónomas tienen un sistema tributario propio basado en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Otro aspecto es que las entidades locales pueden tanto establecer tributos según la normativa estatal como exigirlos, llevando a cabo la gestión, inspección y recaudación de los mismos. No obstante, resulta fundamental a estos efectos que hay diferentes fórmulas de colaboración para aplicar los tributos locales entre las Corporaciones y el Estado y las Comunidades Autónomas. Los diferentes tributos que pueden establecer y exigir las Haciendas Locales se regulan mediante ley estatal. Las características del poder tributario local, descritas en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales son las siguientes:

- 1) Respecto a los impuestos que pueden establecer y exigir los ayuntamientos, se debe diferenciar entre aquellos que son obligatorios (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), de aquellos que tienen carácter potestativo en cuanto a su establecimiento, (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca). En el caso de los impuestos obligatorios no es necesario una ordenanza por parte de los ayuntamientos para poder exigirlos, mientras que en

el caso de los impuestos de carácter potestativo hay que establecer una ordenanza donde se regulen los elementos configuradores de estos impuestos.

- 2) Respecto al resto de tributos, tasas y contribuciones especiales, tienen carácter potestativo y, por tanto, el ayuntamiento debe regularlos mediante ordenanza fiscal.
- 3) Respecto a la posibilidad de exigir otro impuesto fuera de la lista anterior, es necesaria una ley estatal para poder regularlos. Respecto a las tasas, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece dos listas abiertas, según los dos tipos de hechos imponible, donde se señalan diversos casos en los que los ayuntamientos pueden establecer tasas.
- 4) Los ayuntamientos disponen de autonomía para aplicar su sistema tributario, que reside en la posibilidad de fijar tipos impositivos diversos dentro de los límites marcados por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales o establecer beneficios fiscales de carácter potestativo. Esto es, tanto si se trata de un impuesto obligatorio como potestativo, los ayuntamientos disponen de cierta capacidad para modular los elementos configuradores de los mismos.

En el ámbito de los beneficios fiscales (exenciones o bonificaciones en la cuota), los ayuntamientos disponen en multitud de ocasiones de la facultad para poder aplicarlos. No obstante, no todos los beneficios fiscales regulados en la misma Ley tienen tal carácter, sino que también existen otros de carácter obligatorio a aplicar por parte de los ayuntamientos. También existen beneficios fiscales que pueden variar en unos márgenes como, por ejemplo, bonificaciones en la cuota de los impuestos, pero con un porcentaje menor al máximo regulado en la ley.

Es importante señalar que las entidades locales disponen de autonomía en el ámbito tributario, ya sea para establecer ex novo una determinada tasa, siempre de acuerdo a lo preceptuado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, o ya sea para regular determinado beneficio fiscal también dentro del marco de la misma Ley. Esta autonomía la ejercen mediante las ordenanzas fiscales.

La Ley 58/2003, General Tributaria, coloca a las ordenanzas fiscales entre las fuentes del derecho tributario. Asimismo, indica que se regularán en todo caso por ley una serie de elementos delimitadores de las obligaciones tributarias; entre otros, el hecho imponible, la base imponible, la base liquidable, los tipos de gravamen o los beneficios fiscales. Se trata, por tanto, de leyes estatales las que habilitan a regular mediante ordenanzas fiscales determinados elementos configuradores del sistema tributario local, dentro de unos márgenes también legales. Las leyes estatales permiten evitar reglamentos estatales y que, directamente, se regulen esos elementos mediante ordenanzas municipales.

A modo de ejemplo, dentro del sector energético, en el caso de los tipos impositivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aplicables a los Bienes Inmuebles de Características Especiales (que son, entre otros, aquellos bienes destinados a la producción de energía), los tipos podrán estar entre el 0,4% y el 1,3%, a elección de los ayuntamientos. Esta circunstancia implica que un ayuntamiento puede imponer una carga fiscal sobre los mismos bienes de más del doble que otro. Si un ayuntamiento no lo tuviera fijado, el tipo aplicable será del 0,6%, pues el Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene carácter obligatorio.

2.2. La delimitación de los espacios fiscales: tributación medioambiental y doble imposición

Para clarificar las relaciones entre los espacios fiscales de las Comunidades Autónomas y de las Haciendas Locales se debe partir de la última reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), mediante la Ley Orgánica 3/2009, en la que se dice lo siguiente: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.”

En la LOFCA, y con el fin de reducir la conflictividad, se introdujeron cambios en el redactado para que las reglas de incompatibilidad se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.

La delimitación actual entre los tres espacios fiscales parte de las competencias normativas tributarias de las Comunidades Autónomas, ya que éstas no podrán establecer tributos que recaigan sobre hechos imponible ya gravados, ya sea por el Estado o por los tributos locales. No obstante, siguiendo el principio de potestad tributaria originaria, el Estado podrá establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por las Comunidades Autónomas pero compensando la disminución de ingresos. A su vez, las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos que recaigan sobre materias imponible –no sobre hechos imponible– gravadas por los tributos locales, estableciendo, asimismo, las medidas de compensación de ingresos a favor de las entidades locales en el supuesto de pérdida de los mismos.

En el ámbito de la tributación medioambiental, la doctrina del Tribunal Constitucional con relación a la doble imposición ha seguido una evolución clara, siempre tratando de delimitar la naturaleza extrafiscal o no del tributo autonómico, esto es, la existencia o no de un verdadero tributo medioambiental. Por tanto, y en relación con el espacio fiscal propio del Estado, la delimitación actual entre los tres espacios fiscales parte de las competencias normativas tributarias de las Comunidades Autónomas ya que éstas no podrán establecer tributos que recaigan sobre hechos imponible ya gravados, ya sea por el Estado o por los tributos locales.

Un ejemplo claro es la sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, que declara inconstitucionales y nulos una serie de artículos de la Ley 16/2005 de Castilla La Mancha donde se regula el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. Sobre el contenido de dicha sentencia cabe resaltar que la afección al gasto medioambiental de estos tributos no es suficiente si sólo se redefine la naturaleza del impuesto señalando que grava la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.

El legislador autonómico pretendió en este caso dotar de carácter medioambiental –es decir, extrafiscal–, al tributo sobre la producción de electricidad, evitando, de esta forma, incurrir en doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Esta circunstancia se deriva del intento de cumplimiento de sentencias anteriores de este mismo Tribunal Constitucional, donde se ponía de manifiesto que algunos tributos autonómicos que recaen sobre el sector energético carecen de carácter medioambiental y su única finalidad es la recaudatoria.

Esta vinculación nominativa, si bien evita que el tributo tenga naturaleza meramente recaudatoria, tampoco es suficiente, ya que la coincidencia en el gravamen de la misma materia imponible o fuente de riqueza no se salva por la circunstancia de que el rendimiento obtenido con el impuesto esté afectado mediante ley autonómica a gastos de protección medioambiental. La afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios, y no precisamente el más importante, a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, a la hora de determinar si prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal. Asimismo, es necesario resaltar que no es suficiente que las leyes de presupuestos generales de las Comunidades Autónomas de cada año vinculen las cantidades obtenidas por el rendimiento de estos tributos a partidas destinadas a gasto de mejora del medioambiente.

Por tanto, en determinadas ocasiones estos tributos autonómicos incurren en doble imposición con los tributos locales –como el Impuesto sobre Actividades Económicas–, ya que no tienen naturaleza retributiva y sí meramente recaudatoria, con lo que incumplen la pretendida naturaleza medioambiental. Por ello, no es suficiente con hacer estas modificaciones legales de vinculación de los ingresos obtenidos a determinadas partidas de gasto para considerar estos tributos como medioambientales, porque sigue sin concretarse la forma en la que el rendimiento obtenido por estos tributos queda supeditado necesariamente a la financiación de proyectos de conservación y mejora del medioambiente. Esta circunstancia impide, a su vez, constatar la verdadera intención legal de utilizar el impuesto autonómico como un instrumento al servicio de políticas medioambientales.

Asimismo, la sentencia del Tribunal 210/2012 señala que para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición, el examen de los tributos que se valoran como coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponibles. Por tanto, no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que es preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos. Así pues, el método de comparación debe tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible. Es decir, los sujetos pasivos, la base imponible, la capacidad económica gravada o los supuestos de no sujeción y exención, extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible.

Entre los elementos a comparar se encuentra la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o en alguno de sus elementos, si bien teniendo en cuenta que para que esta finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no basta con que la norma

declare dicho objetivo, sino que es preciso que encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo. En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos impositivos se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo 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.

Por último, resaltar que el propio legislador estatal ha previsto en la Ley 15/2012 la solución a la concurrencia de hechos impositivos entre los tributos estatales de nueva creación contenidos en dicha ley y los tributos autonómicos, siempre de acuerdo con la propia LOFCA. En este sentido, la Ley 15/2012 reconoce de forma indirecta la concurrencia del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) con los tributos autonómicos y reconoce también de forma implícita su existencia dentro de los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas.

La Ley 15/2012 también establece que lo contenido en su apartado primero sólo se aplicará en el supuesto en que el tributo autonómico en conflicto con el estatal esté basado en una ley aprobada con anterioridad a 28 de septiembre de 2012. Dado que el tributo autonómico está regulado en la Ley 9/2011 de 21 de marzo de 2011, según lo establecido cabe aplicar el mecanismo de compensación por pérdida de recaudación a favor de la Comunidad Autónoma.

3. Los principales impuestos energéticos en el ámbito autonómico y local

3.1. Impuestos autonómicos

El Cuadro 1 muestra cuáles son los impuestos energéticos establecidos en el ámbito autonómico y la recaudación obtenida en 2017. La primera y más básica conclusión que se pone de manifiesto es la falta de uniformidad, ya que en algunas Comunidades Autónomas se grava un determinado hecho imponible y en otras no, a pesar de que los efectos no son locales.

La recaudación conjunta de esos impuestos ascendió en 2017 a 245 millones de euros, de los que más de la mitad provino del Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua (Principado de Asturias) y del Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Comunidad de Castilla y León).

Además de esos impuestos autonómicos, que afectan a la producción, transporte, distribución y consumo de energía y emisiones producidas por la industria, habría que tener en cuenta los tributos exigidos por vertidos o residuos en determinados casos, que también cumplen una finalidad medioambiental, aunque no todos ellos afectan directamente y de la misma manera a la industria energética. El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente balear fue declarado inconstitucional (STC 289/2000) por considerarse que se configuraba como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario.

Cuadro 1
Recaudación por impuestos autonómicos en 2017

Impuesto	Comunidad Autónoma	Recaudación (en miles de euros)
Gravamen de protección civil	Cataluña	3.398
Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria	Cataluña	922
Canon eólico	Galicia	22.578
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada	Galicia	11.806
Impuesto sobre la contaminación atmosférica	Galicia	4.059
Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	Andalucía	2.683
Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua	Principado de Asturias	70.631
Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	Principado de Asturias	2.608
Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	La Rioja	2.267
Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	Región de Murcia	1.058
Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente	Comunidad Valenciana	21.224
Canon eólico	Castilla-La Mancha	13.812
Impuesto medioambiental sobre instalaciones de transporte de energía de alta tensión	Aragón	2.269
Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada	Aragón	16.602
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera	Aragón	203
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	Extremadura	70.190
Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	Castilla y León	61.906

3.2. Tributos locales

Las figuras impositivas que afectan al sector energético en el ámbito local son los Cánones por prestaciones compensatorias, el Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) (con la categoría de Bienes inmuebles de categorías especiales - BICES), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), la Tasa por el Otorgamiento de Licencia Urbanística y la Tasa por ocupación y aprovechamiento del dominio público local. Los parámetros de cuantificación de las tasas referidas dejan un

amplio margen de maniobra a las entidades locales, que debe basarse en informes técnico-económicos en los cuales se ponga de manifiesto el valor de mercado del dominio público efectivamente ocupado, y que supone en todo caso el límite a la potestad tributaria de los Ayuntamientos.

A la luz de lo anterior, el margen interpretativo es indiscutible, lo que ha originado regulaciones dispares por parte de las entidades locales. Los pronunciamientos emanados por el Tribunal Supremo han recogido las líneas básicas que deben tomarse en consideración a la hora de cuantificar las tasas. Sin embargo, considerando el elevado número de ayuntamientos y la infinidad de parámetros que podrían eventualmente ser empleados, los transportistas y distribuidores de energía eléctrica y de gas natural se encuentran con un escenario tan incierto que a todas luces supone una inseguridad jurídica absoluta.

Resulta fundamental traer aquí a colación la desintegración vertical de las distintas actividades del sector de la energía, ya que las actividades de distribución y comercialización están sujetas a imposición por el régimen especial (abonan el 1,5% de sus ingresos brutos), al suponerse la ocupación de la vía pública, con independencia de la titularidad de la red. Por ello, estas actividades suponen la realización del hecho imponible de la tasa y las compañías que las llevan a cabo se erigen como sujetos pasivos, en tanto aprovechan la vía pública municipal en los términos de este régimen especial por la prestación de los servicios de distribución y comercialización de energía.

En relación con la tasa que viene afectando en los últimos años a la actividad de transporte y distribución –sometida a un régimen general frente al especial ya referenciado anteriormente– se recoge una fórmula de remuneración tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales pueden señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

A la luz de lo anterior, los entes locales han venido considerando que la actividad planificada de transporte de energía eléctrica utiliza privativamente o aprovecha de forma especial el dominio público. Lo anterior, unido a su carácter potestativo, ha llevado a determinados ayuntamientos a exigir al transportista y al distribuidor la tasa de régimen general en aquellos municipios que han considerado regularla mediante una ordenanza municipal, sustentando su cuantificación a través del preceptivo informe técnico-económico.

Por tanto, en este caso se presenta otro supuesto de competencia territorial –entre municipios– de carácter tributario, al igual que ocurre con los tributos autonómicos. Esta competencia tiene también una doble problemática: municipios donde no existe este tipo de gravamen o municipios con reglas de cálculo de la base imponible diferentes, circunstancias ambas que se dan igualmente en los tributos propios autonómicos que recaen sobre el sector.

4. Problemática actual

4.1. La fiscalidad y la competitividad de empresas y territorios

Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales tienen potestad para poder determinar tributos y elementos tributarios dentro de los mismos con cierta autonomía. Esta circunstancia tiene los siguientes efectos:

- Cada Comunidad Autónoma puede crear tributos sobre el sector energético con independencia de que otras comunidades los hayan creado, e incluso pueden desarrollar tributos sobre el sector sin que los elementos configuradores de la obligación tributaria sean iguales. A modo de ejemplo, una Comunidad Autónoma puede gravar la producción de energía mediante parques eólicos y no la producción mediante huertas solares y a la inversa.
- En el caso de los municipios, la desigualdad normativa en materia fiscal se produce fundamentalmente en los tributos potestativos, dentro de los cuales las tasas de ocupación suponen un claro ejemplo de discrecionalidad regulatoria. Esto es, en algunos municipios se viene gravando al sector del transporte y distribución de energía a través de esta categoría de tasas, mientras que otros, o bien no lo hacen, o lo hacen de forma completamente diferente en cuanto a la propia cuantificación del tributo o tasa. Incluso según la normativa, tal y como se señaló en el apartado anterior, se pueden encontrar con la posibilidad de establecer tipos de gravamen completamente diferentes entre ayuntamientos. A modo de ejemplo, existen horquillas de tipos de gravamen en el caso de los bienes destinados a la producción de energía en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de entre 0,4% y el 1,3%, mientras que, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, relevante también para el sector energético, los tipos pueden oscilar entre el 0% y el 4%.

Como se ha expuesto, hay una enorme variedad de tributos que gravan todo tipo de actividades y de fuentes primarias dentro del sector energético desde los tres niveles de la Administración: Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Además, hay tributos que se aplican casi en exclusiva al sector energético, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles aplicable a los Bienes Inmuebles de Características Especiales, las tasas de ocupación o aprovechamiento especial del dominio público local por el régimen especial, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, los impuestos medioambientales creados por la Ley 15/2012, o incluso los tributos medioambientales creados por algunas Comunidades Autónomas, situando al sector en una posición de discriminación en relación a otros sectores de la economía por un mismo impuesto.

Estas circunstancias implican que no haya habido reglas de juego homogéneas para poner orden en la creación de estos tributos. Como se ha expuesto, las Comunidades Autónomas y los ayuntamientos, en el caso de las tasas, han venido creando multitud de nuevos tributos durante estos últimos años, algunos de ellos bajo el paraguas de la fiscalidad medioambiental, incumpliendo, además, en numerosas ocasiones, el principio de afectación de la recaudación obtenida por estos nuevos impuestos a gastos de protección del medio ambiente.

Asimismo, al objeto de demostrar la diversidad de figuras impositivas medioambientales creadas por las Comunidades Autónomas en los últimos años, así como la heterogeneidad entre ellas, se han comentado brevemente tan sólo las que inciden en producción, transporte y distribución de energía y las que gravan las emisiones.

Un somero análisis de estos tributos ecológicos permite extraer las siguientes conclusiones:

- Algunas Comunidades Autónomas gravan los parques eólicos por impactos visuales, otras gravan emisiones contaminantes y otras gravan la producción de energía por otro tipo de fuentes.
- Por tanto, ni siquiera existe homogeneización sobre qué actividades resultan más contaminantes y tampoco en cuales habría que gravar de forma homogénea en todas las Comunidades.
- Asimismo, no hay homogeneización alguna en los elementos determinantes de la obligación tributaria material derivada de los mismos. Esto es, ni siquiera se grava de la misma forma, con la misma cuota y base imponible, aquellas actividades que son gravadas por dos o más Comunidades Autónomas de forma simultánea.
- Todo lo anterior se traduce de forma evidente en una competencia fiscal perjudicial entre territorios que deberían tener una fiscalidad ecológica homogénea al menos en cuanto a la consideración como tales de las fuentes de producción más contaminantes.

4.2. Incidencia de los tributos medioambientales sobre el sector energético

En términos generales, los cánones eólicos e impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden en el medio ambiente gravan elementos patrimoniales que se asume que están correlacionados con el daño ambiental o la producción bruta de electricidad. Sin embargo, en ningún caso estos tributos estiman los daños ambientales que se quieren corregir y se han desvelado como incapaces de alterar el comportamiento de los agentes presuntamente contaminantes.

Por lo tanto, es discutible su vínculo ambiental, y las bases imponibles tampoco están bien relacionadas con el daño que se pretende internalizar. De hecho, su configuración no realiza una valoración real ni medición alguna de los supuestos efectos adversos para el medio ambiente que provocan, como por ejemplo en el caso de los parques eólicos. En algunos casos, además, son de muy difícil cuantificación, como el impacto visual, acústico o paisajístico, entre otros. Sin embargo, la pretendida calificación medioambiental se ha utilizado por las Comunidades Autónomas para crear tributos esencialmente recaudatorios.

Por otra parte, resulta cuanto menos contradictorio que algunas Comunidades Autónomas califiquen de contaminantes los parques eólicos cuando se trata de energías renovables cuyo fomento se pretende desde la Unión Europea. Asimismo, la desmedida proliferación de impuestos de este tipo en las distintas Comunidades Autónomas, con configuraciones de lo más diversas, generan gran inseguridad jurídica y desigualdad entre ellas.

Adicionalmente, como consecuencia de esta proliferación de impuestos medioambientales se colige una ruptura de la unidad de mercado debido a las distorsiones entre las distintas comunidades autónomas.

Merece la pena resaltar lo señalado en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de julio de 2017, que coincide en lo anteriormente señalado, esto es, la falta de coordinación y homogeneización entre las diferentes figuras tributarias creadas por las Comunidades Autónomas, por lo que es necesaria una armonización en la configuración de las mismas donde el Estado juegue el papel de regulador en sus elementos mínimos –hasta la base liquidable con fijación de horquillas en tipos y deducciones–, papel que ya viene jugando en la tributación local mediante el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En definitiva, la pretendida fiscalidad ecológica aplicable en el sector hasta ahora ha sido heterogénea, sin cumplir unas reglas de homogeneidad mínima en cuanto a la configuración de estos tributos ecológicos. En este sentido, algunos gravan emisiones de CO₂, otros gravan el resto de emisiones y otros gravan el impacto visual de algunas instalaciones, como pueden ser los aerogeneradores o las líneas de transporte y distribución de energía eléctrica. Esto implica que no haya uniformidad en España en cuanto a las reglas de exacción de los tributos medioambientales, por lo que se incumple de esta forma el principio general de “quien contamina paga”, ya que en función del territorio o Comunidad Autónoma donde se ejerza la actividad y se pueda contaminar se abonará o no un impuesto ecológico.

4.3. El coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales

El coste de cumplimiento de obligaciones tributarias formales, más allá del ingreso de la deuda tributaria en este ámbito, es muy elevado dada la variedad de tributos. Además, la complejidad en la regulación de algunos tributos no simplifica precisamente dichas obligaciones formales. Existen más de 8.100 municipios en las 17 Comunidades Autónomas, por lo que el sector energético, al estar operando en la mayor parte del territorio, se ve obligado cumplir dichas obligaciones ante multitud de sujetos activos. Asimismo, existe una falta de coordinación entre todos estos niveles –e incluso al mismo nivel, como ocurre entre municipios– que implica que ni siquiera el procedimiento para cumplir las obligaciones tributarias sea el mismo entre dichos sujetos activos. En ocasiones, un mismo impuesto se debe declarar ante un municipio; en otras se debe autoliquidar; o en otras esperar al censo, implicando que el sector deba tener un amplio conocimiento de la normativa fiscal entre multitud de municipios y Comunidades Autónomas. Dado lo anterior, sería recomendable minimizar costes de cumplimiento de obligaciones tributarias formales, para lo cual sería deseable una centralización –al menos en la gestión tributaria de los principales impuestos y tasas de carácter local–, dada la multitud y complejidad de tributos locales que afectan al sector. Asimismo, el hecho de que existan más de 8.100 municipios con ciertas potestades tributarias derivadas haría necesario crear un mecanismo de simplificación, al menos del cumplimiento de obligaciones tributarias.

La tributación local supone una parte importante de los impuestos que pagan las empresas del sector energético cada año. Este tipo de imposición es relevante no sólo por su cuantía, sino también por su forma de gestión, al tratarse de empresas cuyo servicio

se presta en la práctica totalidad de los municipios del país. En este ámbito tiene especial importancia la seguridad jurídica y la claridad en los criterios que determinan dicha tributación, tanto para poder prever el alcance económico de estos tributos, como para tener certeza de los elementos impositivos que configuran cada uno de ellos. Por tanto, la configuración de un sistema de gestión centralizada en estos tributos aplicables al sector se fundamenta en la existencia de:

- Una pluralidad de entidades locales en las que hay que tributar.
- Una diversidad de ordenanzas locales, con la subsiguiente multiplicidad de tipos, tarifas y sistemas de gestión contempladas en las mismas.
- La heterogeneidad de procedimientos y elementos definitorios que integran los hechos imposables de las tasas y tributos locales.
- La circunstancia de que los servicios de las empresas del sector energético se prestan en la práctica totalidad de las Corporaciones Municipales y Provinciales integrantes del Estado español.

Actualmente, no existe un régimen especial de tributación local por el que las empresas del sector energético puedan optar como explotadoras de servicios de suministros de energía eléctrica y gas. No obstante, al encontrarnos ante un servicio nacional de interés general, sería conveniente su existencia al objeto de simplificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales sin menoscabo de la cantidad a ingresar ni de su presión fiscal global actual, régimen más que necesario al estar las empresas del sector presentes en todos los municipios españoles.

4.4. La complejidad en la configuración

Dentro de los tributos locales, destaca la complejidad en el ámbito de las tasas por ocupación del dominio público local –en el supuesto de las empresas distribuidoras de energía eléctrica y gas natural–, ya que pagan el 1,5% de sus ingresos brutos al municipio al objeto de no tener que calcular dichas tasas en cada uno de ellos de forma individualizada con diferentes fórmulas de cuantificación. Con ello, se trata de valorar el aprovechamiento o utilidad por el dominio ocupado, aunque determinados ayuntamientos liquidan otra tasa por ocupación del dominio público local, además de la señalada. Esto es, los distribuidores quedan gravados tanto por el régimen especial de cuantificación como por el régimen general. Además, los ingresos que se consideran en el caso del régimen especial como base imponible, hacen referencia a los ingresos totales que recibe el distribuidor por todos los conceptos, y no a los reales que forman parte de la cuenta de resultados de estas empresas.

En determinadas ocasiones, existe una delimitación legal compleja de los elementos configuradores de la obligación tributaria. A modo de ejemplo, la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, o las tasas de prestación de servicios, así como las de utilización o aprovechamiento del dominio público local.

4.5. La necesaria adaptación de la normativa tributaria a la evolución del sector energético y a evitar situaciones de doble imposición

La normativa tributaria esta desactualizada respecto a la evolución del sector energético, ya que no se ha adaptado a los cambios producido en el derecho energético. A modo de ejemplo, sería necesario revisar de nuevo las normas valorativas de los bienes destinados a la producción de energía, a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o los epígrafes que deben considerar a los efectos del impuesto sobre Actividades Económicas, dentro de las diferentes actividades que se regulan en el sector energético en la actualidad.

Se detecta una escasa y deficiente publicidad de las normas a seguir dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos locales – como las ordenanzas fiscales en determinados municipios–, sin unas reglas claras que establezcan las relaciones entre administraciones y obligados tributarios una vez iniciados dichos procedimientos.

La complejidad normativa en la materia resulta evidente. En algunos de los tributos más importantes que recaen sobre el sector, las magnitudes principales para poder determinar la cantidad a pagar vienen definidas en términos no tanto del derecho tributario sino del derecho energético, como pueden ser los diferentes componentes retributivos regulados dentro del mismo. Incluso en ocasiones, para poder liquidar un tributo, resulta necesario conocer la extensión del activo, así como sus características físicas principales, como ocurre por ejemplo en las tasas por ocupación del dominio público local.

Asimismo, existen supuestos de pluriimposición dentro de la fiscalidad del sector energético. En multitud de ocasiones, algunos de los tributos que recaen sobre dicho sector vienen sometiendo de forma simultánea a gravamen el mismo hecho imponible o la misma materia imponible, por lo que se requeriría la fijación de reglas claras para delimitar los espacios fiscales entre Administraciones Tributarias.

Por último, existen supuestos de delimitación idéntica de elementos configuradores de las obligaciones tributarias de dos o más tributos. Sin entrar a analizar el concepto de doble imposición y los límites del mismo, resulta evidente que existen situaciones en las cuales la base imponible de un tributo es la misma que otro u otros. A modo de ejemplo, tal circunstancia se pone de manifiesto en la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, las tasas por licencias urbanísticas y las prestaciones compensatorias.

5. Posibles soluciones

5.1. Medidas para minorar la litigiosidad y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales

Se deben minimizar los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, para lo cual sería deseable una centralización, al menos, en la gestión tributaria de los principales impuestos y tasas de carácter local. Dada la multitud y complejidad de tributos locales que afectan al sector energético y la existencia de más de 8.100 municipios con ciertas potestades tributarias derivadas, sería necesario crear mecanismos de simplificación del cum-

plimiento de obligaciones tributarias. En este sentido sería recomendable crear un organismo de carácter centralizado con facultades recaudatorias para que de esta forma las empresas del sector tengan que cumplir con sus obligaciones ante un solo órgano que centralice la gestión tributaria y recaudatoria distribuyendo las cantidades recaudadas entre los municipios.

Dentro de los tributos locales la simplificación no es novedosa, ya que en el ámbito de las tasas por ocupación del dominio público local las empresas distribuidoras y comercializadoras pagan el 1,5% de sus ingresos brutos al municipio al objeto de no tener que calcular dichas tasas en cada uno de ellos de forma individualizada con diferentes fórmulas de cuantificación tratando de valorar el aprovechamiento o utilidad por el dominio ocupado. Esto es, dado que estas empresas están en todos los municipios y todas ellas ocupan dominio público local en la mayoría de ellos, se introdujo un régimen de simplificación al menos en la base imponible de este tipo de tasas.

Asimismo, esta simplificación en la tributación local también se manifiesta en la creación de las cuotas nacionales dentro del Impuesto sobre Actividades Económicas. Según la normativa de este tributo local el pago de las cuotas estatales faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en territorio estatal, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal o provincial alguna. Además, la exacción de las cuotas nacionales se lleva a cabo por la Delegación Provincial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo y el importe de las cuotas nacionales se distribuye entre todos los municipios y las Diputaciones Provinciales de territorio común en los términos regulados en la normativa.

Precisamente este es el motivo por el cual el sector de comercialización tanto de energía eléctrica como de gas viene reclamando la creación de una cuota nacional en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ya que realiza su actividad en la mayor parte de los municipios del Estado careciendo de sentido que se le obligue a cada empresa comercializadora de gas o energía eléctrica a darse de alta en cada municipio donde realice la actividad de comercialización.

En este sentido, se debería estudiar la creación de un régimen especial de tributación local de carácter voluntario por el que podrían optar las empresas del sector energético como explotadoras de servicios de suministros de energía eléctrica y gas. Este régimen evitaría gran parte de los problemas señalados, como los elevados costes en el cumplimiento de obligaciones tributarias o el elevado nivel de litigiosidad existente en el sector.

El fundamento legal del establecimiento de este régimen especial sería, por una parte, asegurar la recaudación para las Entidades Locales y, por otra, disminuir los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales para estos sujetos pasivos, así como aumentar la seguridad jurídica, tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes, disminuyendo la litigiosidad existente en la actualidad.

5.2. Reforma legislativa: coordinación normativa e incremento de la seguridad jurídica

A modo de resumen, sería recomendable una reforma legislativa al menos de las siguientes materias:

- a) Debería regularse que en el caso de las tasas por prestación de servicios aplicables al sector energético (licencias urbanísticas principalmente) la Base Imponible no deberá coincidir con la Base Imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, debiendo siempre considerarse a estos efectos, en exclusiva, el coste de prestación del servicio municipal que provoque la actividad urbanística en concreto.

Asimismo, además de lo señalado anteriormente, sería recomendable una reforma legislativa de los artículos regulados en las diferentes leyes autonómicas urbanísticas que regulan las prestaciones compensatorias al objeto de que la cuantía de su base imponible no incluya, en ningún caso, el coste de la maquinaria en este tipo de instalaciones energéticas limitándose a considerar como Base Imponible sólo el coste de la obra civil.

- b) Debería reflejarse en la normativa que la tasa por el régimen especial del 1,5% de los ingresos brutos se aplica a las empresas comercializadoras y distribuidoras con dos reglas: i) no se pueden liquidar más tasas por ocupación del dominio público ni por el régimen especial ni por el general a las empresas distribuidoras y comercializadoras del sector y ii) la base de cálculo de dicha tasas sólo debe incluir ingresos brutos que correspondan a las empresas distribuidoras y comercializadoras en exclusiva, sin que se computen ingresos que correspondan a otros agentes del sector o a otros conceptos fuera de los ingresos propios de ambos sectores.
- c) Sería necesario revisar de nuevo las normas valorativas de los bienes destinados a la producción de energía a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siendo recomendable incluir, junto con los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica, a los Bienes Inmuebles de Características Especiales destinados a la producción de energía con la finalidad de que el valor catastral de este tipo de bienes también se revise en todo caso a los diez años desde su anterior valoración.
- d) Creación de un epígrafe con cuota nacional en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) relativo a las actividad de comercialización de gas y de energía eléctrica con la finalidad de actualizar la redacción vigente de las Tarifas del Impuesto aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Esta redacción es previa a la Ley de Sector Eléctrico y a la Ley Sector de Hidrocarburos, que crearon la actividad de comercialización de gas y energía eléctrica como actividad separada del resto de actividades propias del sistema. Esto se haría mediante la incorporación a dichas Tarifas de nuevos epígrafes específicos de comercialización de gas y energía eléctrica que contemplen la posibilidad de tributar por cuota nacional.
- e) Mayor delimitación de las reglas regulatorias de los procedimientos de aplicación de los tributos a los que se ve sometido el sector, resultando necesaria una mayor publicidad de las normas a seguir dentro de los procedimientos de aplicación de estos tributos (a modo de ejemplo las ordenanzas fiscales en determinados municipios).

- f) Homogeneización de criterios dentro de las Administraciones Territoriales, sin menoscabar sus potestades tributarias y el principio de autonomía financiera. Para el sector energético resulta fundamental que haya cierta homogeneización en las cantidades a pagar por estos tributos entre unas administraciones y otras ante la realización del mismo hecho imponible. A modo de ejemplo, los municipios deciden si establecer tasas por ocupación de dominio público mediante la correspondiente ordenanza pero, una vez que deciden exigirlos, los criterios tanto para determinar el hecho imponible como para fijar la base imponible deben resultar homogéneos o, al menos, fundamentarse en parámetros similares al realizarse el mismo supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Esta circunstancia también sería predicable respecto a determinados tributos autonómicos que recaen sobre la producción de energía por todo tipo de fuentes.
- g) Evitar posibles situaciones de doble imposición, por lo que de forma urgente se requiere la fijación de reglas claras para delimitar los espacios fiscales entre Administraciones Tributarias. Tal fijación debería realizarse en el marco de una ley estatal que establezca una delimitación clara entre los diferentes espacios fiscales existentes en la actualidad, así como también reglas generales de imposición a nivel estatal y autonómico en el marco de la fiscalidad ecológica.

En este sentido sería recomendable una revisión de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas estableciendo reglas claras para evitar la doble imposición entre tributos estatales y autonómicos, así como entre tributos autonómicos y locales. Dentro de esta nueva regulación debería también fijarse reglas competenciales en el marco de la fiscalidad ecológica.

Asimismo, debería regularse mediante ley la prohibición de doble imposición entre tributos estatales y locales ya que, aun siendo el legislador el mismo, el Estado, se deben evitar situaciones de doble imposición fijando reglas claras para al menos conocer cuando podríamos encontrarnos ante una situación de doble imposición, desarrollando de esta forma los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

5.3. Tributos autonómicos y la necesaria reforma de la fiscalidad ecológica

Un tributo medioambiental debe tener carácter finalista, esto es, los ingresos obtenidos por la recaudación del mismo deben destinarse a financiar gastos de carácter medioambiental para la mejora y protección del medioambiente. Este principio se desprende de la normativa actualmente en vigor, ya que el sistema tributario debe servir para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el criterio de capacidad económica mientras que, en el caso de tributos dirigidos a otra finalidad, esto es, no recaudatoria, la recaudación de los mismos debe servir para atender a tales políticas o a los gastos vinculados para el desarrollo de las mismas. En ningún caso podemos entender un tributo como medioambiental si el ingreso no está afecto o al menos vinculado al desarrollo de políticas medioambientales.

Dado que una de las preocupaciones actuales es configurar nuestro sistema tributario no sólo con finalidad recaudatoria sino también con una finalidad ecológica, resulta imprescindible

ble proteger el medioambiente mediante la financiación obtenida de los tributos ecológicos. A mayor abundamiento, no tendría sentido emprender una verdadera reforma en nuestra fiscalidad ecológica si la recaudación obtenida por la creación de tributos medioambientales se destina a financiar otras políticas de gasto.

Por tanto, de la regulación legal de todo tributo medioambiental se debe inferir su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial medioambiental, así como su afección a la financiación de un fin concreto.

