

Fiscalidad de la energía nuclear

María de los Ángeles Díez Moreno

Tesis depositada en cumplimiento parcial de los requisitos para el grado
de Doctor en

Derecho

Universidad Carlos III de Madrid

Director:

Dr. D. Enrique Ortiz Calle

Noviembre 2019

Esta tesis se distribuye bajo licencia "Creative Commons Reconocimiento – No Comercial – Sin Obra Derivada".



Dedico este trabajo

a mi madre, por su amor, ejemplo y esfuerzo,

a mi padre, que siempre me acompaña,

a Juan, por aportar serenidad a mi vida,

y a quienes han estado a mi lado

GRACIAS

AGRADECIMIENTOS

Agradezco especialmente a mi tutor, el Profesor Doctor Enrique Ortiz Calle por creer en esta tesis, por compartir sus conocimientos y por toda la ayuda que generosamente me ha brindado y que han hecho posible la conclusión de este trabajo.

Estoy igualmente agradecida al Profesor Doctor Diego Marín Barnuevo Fabo por haberme iniciado en el estudio del Derecho Financiero Tributario que me ha permitido dedicarme profesionalmente a su estudio, así como a la Universidad Carlos III de Madrid y a todo el Área de Derecho Financiero de su Departamento de Derecho Público del Estado por la excelencia de la formación que imparten.

Por otro lado, agradezco al Centro de Estudios Financieros y la Universidad UDIMA, instituciones para las que trabajo desde hace más de quince años, el haberme permitido completar mi formación en este campo así como aportarme los medios para construir mi vida y en especial, su Presidente, Roque de las Heras Miguel por haber depositado su confianza en mí desde mis comienzos, así como a todos mis compañeros que me acompañan día a día.

Finalmente quisiera expresar mi agradecimiento a Antonio González Jiménez, director técnico del Foro de la Industria Nuclear Española por su paciencia e inestimable ayuda a la hora de explicarme el complejo sector nuclear de nuestro país.

¡Gracias!

Índice

Agradecimientos.....	7
Índice de abreviaturas.....	15
Introducción.....	19
Capítulo I. Significado y marco regulatorio de la energía nuclear	27
1. Introducción.....	27
2. El nacimiento de la producción de energía eléctrica de origen nuclear	32
2.1. “Átomos para la paz”, la conferencia que impulsó la energía nuclear en España	33
2.2. La construcción de las centrales españolas	34
2.3. La energía nuclear se sale de los planes energéticos de España.....	37
3. El parque nuclear actual español y su marco regulatorio	38
3.1. Regulación de la energía nuclear en España	39
3.2. El organismo regulador: Consejo de Seguridad Nuclear	43
3.3. Centrales nucleares	46
3.4. Otros emplazamientos nucleares: Enusa y Enresa	54
4. El papel de la Unión Europea en materia de energía nuclear.....	64



5. Política energética y medioambiental de la Unión Europea.....	69
5.1. Política energética de la UE.....	70
5.1.1. Apoyo a las energías renovables.....	73
5.1.2. El peaje al autoconsumo o «impuesto al sol».....	74
5.2. Política medioambiental comunitaria	76
5.3. Clima y energía: transición hacia una energía limpia	79
5.4. Europa climáticamente neutra de aquí a 2050	82
6. Energía nuclear y cambio climático.....	87
Capítulo II. Límites comunitarios y constitucionales a los impuestos sobre la energía nuclear.....	99
1. Introducción.....	99
2. La fiscalidad como instrumento de las políticas medioambiental y energética .	102
2.1. El principio de «Quien contamina, paga»	104
2.2. El tributo como instrumento de la política energética y medioambiental de la UE	109
3. Límites comunitarios que inciden sobre los impuestos sobre la energía nuclear	128
3.1. Prohibición de imponer gravámenes indirectos sobre la electricidad sin finalidad específica.....	128
3.2. Prohibición de las ayudas de Estado	136
3.3. Libertades básicas de la UE: libertad de empresa y derecho de propiedad (no confiscatoriedad).....	156
4. La protección del medio ambiente y límites constitucionales que constriñen a los tributos ambientales.....	165
4.1. La protección del medio ambiente en nuestro texto constitucional.....	165
4.2. Extrafiscalidad.....	168
4.3. Capacidad económica.....	175
4.4. Confiscatoriedad	186
4.5. Principio de progresividad.....	193
4.6. Principios de solidaridad e igualdad.....	195



5. Límites del bloque constitucional y del derecho comunitario a los impuestos de las comunidades autónomas que recaen sobre la energía nuclear	197
5.1. Problemas de constitucionalidad	198
5.2. Problemas respecto al derecho de la UE.....	215
Capítulo III. Fiscalidad nuclear española	219
1. Introducción.....	219
2. Impuestos que gravan la energía nucleoelectrica	220
2.1. Los tributos sobre el riesgo	221
2.2. Tasas estatales sobre riesgos o tolerancia exigidas a la generación de energía eléctrica de origen nuclear	233
2.2.1. Las tasas de Consejo de Seguridad Nuclear	242
2.2.2. Tasas de Enresa	252
2.2.3. Tasa por la prestación de servicios de seguridad permanentes por la Guardia Civil, en el interior de las centrales u otras instalaciones nucleares	258
3. Los impuestos creados con la Ley 15/2012, de sostenibilidad energética	261
3.1. El déficit de nuestro sistema eléctrico	266
3.2. Nuestro sistema eléctrico.....	271
3.3. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica	272
3.3.1. Posible vulneración del Derecho constitucional.....	273
3.3.2. Posible vulneración del Derecho comunitario	281
3.4. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica	287
3.5. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas	290
3.6. Análisis a la luz del Derecho constitucional y comunitario de los impuestos sobre el combustible nuclear de la Ley 15/2016	291
3.6.1. Posible vulneración del Derecho constitucional	291
3.6.2. Posible vulneración del Derecho comunitario	296



4. Impuestos de las comunidades autónomas que albergan en su territorio una central nuclear u otro emplazamiento nuclear	305
4.1. Comunidad valenciana.....	306
4.2. Cataluña.....	309
4.3. Extremadura.....	317
4.4. Castilla y León.....	322
4.5. Castilla-La Mancha	324
4.6. Andalucía	325
4.7. COnsideraciones comunes	326
5. Otros impuestos que gravan la actividad nuclear	327
5.1. Cánones por el uso del agua	327
5.2. Tributos locales: ICIO, IAE E IBI	331
6. La necesaria reforma del Sistema Fiscal Energético y Ambiental	337
Conclusiones y propuesta	363
1. Conclusiones.....	363
2. Propuesta	371
Anexos	375
Anexo I. Potencia eléctrica instalada peninsular a 31 de diciembre del 2018 (%).	375
Anexo II. Protocolo de cierre ordenado del parque nuclear español entre 2027 y 2035 acordado por las eléctricas y el Gobierno.....	376
Anexo III. Corte de una central nuclear	376
Anexo IV. Tabla que resume las características principales y costes de las tecnologías de generación eléctrica en España	377
Anexo V. Resumen de costes de la gestión de residuos radiactivos y combustible gastado en España desde 2010.....	378
Anexo VI. Combustible gastado almacenado	378
Anexo VII. Producción bruta de electricidad en las distintas centrales nucleares del mundo	379



Anexo VIII. Producción de energía primaria, EU-28, 2015 (% del total, basado en toneladas de petróleo equivalente)	380
Anexo IX. Esquema del proceso de adopción de un sistema tributario ambiental	381
Anexo X. Impuestos y cargas de la energía nuclear en la UE	382
Anexo XI. Posibles ingresos de un impuesto nuclear europeo armonizado	383
Anexo XII. Tabla de tributos propios de las CC. AA.	384
Anexo XIII. Consecuencias (contaminantes) de la generación de energía por tipo de combustible utilizado	386
Anexo XIV. Contenidos de un esquema general de reforma fiscal verde	387
Anexo XV. Escenarios sobre el análisis del sector eléctrico comparando los escenarios establecidos en el Ten Year Network Development Plan de 2018: el escenario Generación Distribuida (DG) y el escenario Transición Sostenible (ST)	388
Anexo XVI. Gráfico del Fondo para la financiación de las actividades del PGRR	389
Bibliografía	391

Índice de abreviaturas

A

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEC	Comisión de Energía Atómica
AEN/NEA	Agencia Europea de Energía Nuclear
AEMA	Agencia Europea del Medio Ambiente
AGP	Almacén Geológico Profundo
AIE	Agencia Internacional de la Energía
AIEA/IAEA	Agencia Internacional de Energía Atómica
art.	Artículo
ATC	Almacén Temporal Centralizado
ATI	Almacén Temporal Individual

B

BECCS	<i>Bio-energy with carbon capture and storage</i>
BICES	Bienes Inmuebles de Características Especiales
BOE	Boletín Oficial del Estado
Bq	<i>Becquerels</i>
BWR	<i>Boiling Water Reactor</i> /Reactor de agua en ebullición

C

CAC	Captura y almacenamiento de dióxido de carbono
CC.AA.	Comunidades autónomas
CE	Constitución española
CEE	Comunidad Económica Europea
CIADI	Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones
Cid	Curios-día



CIEMAT	Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas
CNMC	Comisión Nacional del Mercado de la Competencia
CO ₂	Dióxido de carbono
CSN	Consejo de Seguridad Nuclear

D

DG	<i>Distributed Generation</i> /Generación distribuida
DIE	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
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea

E

EEG	<i>Stromerzeugung aus Erneuerbaren Energien</i> / Generación de electricidad a partir de energías renovables
EE. UU.	Estados Unidos
Enresa	Empresa Nacional de Residuos Radiactivos
Enusa	Empresa Nacional de Uranio
EPRI	<i>Electric Power Research Institute</i>
etc.	Etcétera
Euratom	Comunidad Europea de la Energía Atómica

G

GEI	Gases de efecto invernadero
GWh	Gigavatio/hora

H

Hm ³	Hectómetro cúbico
-----------------	-------------------

I

IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Instalaciones y Obras
IDS	Impuesto sobre Desarrollo Sostenible
IPCC	Grupo Intergubernamental sobre el Cambio Climático / <i>Intergovernmental Panel on Climate Change</i>
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades



IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVMDH	Impuesto sobre las Ventas Minoritas de Determinados Hidrocarburos
IVPEE	Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica
<u>J</u>	
JEN	Junta de Energía Nuclear
<u>K</u>	
KW	Kilovatio
KWh	Kilovatio hora bruto
<u>L</u>	
LGT	Ley General Tributaria
LOFCA	Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas
LWR	<i>Light Water Reactor</i> / Reactor de agua ligera
<u>M</u>	
m ³	Metro cúbico
M€	Millones de euros
MeV	Megaelectronvoltio
MW	Megavatio eléctrico
<u>N</u>	
NO ₂	Dióxido de nitrógeno
NO _x	Óxido de nitrógeno
NRC	<i>Nuclear Regulatory Commission</i>
<u>O</u>	
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OIEA	Organismo Internacional de la Energía Atómica
OFICO	Oficina de Compensaciones de la Energía Eléctrica
<u>P</u>	
PANER	Plan de Acción de Energías Renovables de España



PGRR	Plan General de Residuos Radiactivos
PIEGE	Planes Integrados de Evaluación de la Gestión del Envejecimiento
PNIEC	Plan Nacional Integrado de Energía y Clima, 2021-2030
PNUMA	Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
PWR	<i>Pressurized Water Reactor</i> / Reactor de agua a presión

R

RCDE	Régimen de Comercio de Derechos de Emisión
RDleg.	Real Decreto legislativo
REE	Red Eléctrica Española

S

SISC	Sistema Integrado de Supervisión de las Centrales Nucleares
SNE	Sociedad Nuclear Española
SO ₂	Dióxido de azufre
ST	<i>Sustainable transition</i> / Transición sostenible
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STGUE	Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo

T

TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado sobre la Carta de la Energía
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión
TUE	Tratado de la Unión Europea
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
Tm	Tonelada métrica
TNP	Tratado para la No-Proliferación de Armas Nucleares
TR	Texto refundido
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

U

UE/EU	Unión Europea
Unesa	Asociación Española de la Industria Eléctrica

Introducción

En esta memoria se analizará el régimen fiscal al que está sometido el sector nuclear en España, que los agentes económicos implicados denuncian como “confiscatorio”, y que en mi opinión puede resultar de desproporcionada, pues no parece existir una nítida justificación extrafiscal que la legitime.

A lo largo de este estudio pondré de manifiesto que el sector nuclear viene soportando desde la aprobación de la Ley 15/2012¹ tres impuestos (Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, [en adelante, IVPEE], Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas) que, bajo el lema de la sostenibilidad energética, recaen sobre este tipo de energía eléctrica, pero que a pesar de indicar esta finalidad ambiental no parecen poseer tal carácter extrafiscal, sino que su finalidad única parece ser aumentar el volumen del sistema financiero de la energía eléctrica.

A la vista de definición de tributo medioambiental generalmente aceptada por la mayoría de los organismos internacionales por la cual los impuestos ambientales son aquellos en los que para determinar su base imponible se atiende a magnitudes físicas relacionadas con la ciencia ambiental, normalmente relacionados con sustancias y materiales que provocan efectos negativos comprobados y cuantificables de forma específica en el medio ambiente; o si atendemos a la formulación de los mismos que se contiene en el Sexto Programa comunitario de acción en materia de medio ambiente como aquellos instrumentos económicos dirigidos a contener y reducir el cambio climático y fomentar

¹ Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética. BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012.



el uso sostenible de los recursos naturales, podría decirse que estos impuestos creados por la Ley 15/2012 no merecen la calificación de medioambientales ante la ausencia de una preeminente finalidad extrafiscal que justificaría su establecimiento. Estas figuras no contienen referencia alguna a los daños reales o potenciales que se pretenden corregir ni integran ningún elemento ambiental en su estructura, siendo su finalidad explícita que sean los productores de energía eléctrica los que contribuyan de forma especial a la financiación del déficit tarifario, con independencia de que la fuente de producción sea más o menos contaminante, con lo que tampoco podríamos entender que están dirigidos a mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los recursos.

Estos tres nuevos impuestos que se establecieron sobre la energía nucleoelectrica en especial, puesto que dos de ellos gravan exclusivamente la energía eléctrica procedente de nuestras centrales nucleares, podrían no respetar la coherencia externa del propio sistema tributario español, ya que su exacción se suma a las otras figuras tributarias que ya recaían sobre el sector sin que parezca existir alguna finalidad extrafiscal que los justifique, lo que podría ser contrario a un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, tal y como exige nuestro texto constitucional.

El artículo (en adelante, art.) 31.1 de la Constitución española (en adelante, CE) contiene un límite relativo al sistema tributario, el de la confiscatoriedad², que obliga a no agotar la riqueza imponible bajo el pretexto del deber de contribuir, siendo este principio de no confiscatoriedad uno de los principios constitucionales mediante los que se pretende alcanzar el reparto justo de la carga tributaria y que, de no encontrar una verdadera razón extrafiscal que legitime a estos impuestos adicionales sobre el sector nuclear, pueden considerarse confiscatorios.

Aunque en la práctica la confiscatoriedad suele predicarse respecto de un tributo en particular, nada impide atribuir dicho alcance confiscatorio a un sistema fiscal en el que por la aplicación de distintas figuras tributarias se comprometiera la propiedad privada del sujeto pasivo, bien constitucionalmente protegido en el art. 33.1 de la CE. Por tanto, la no confiscatoriedad debe ponerse en relación con el principio de progresividad, principio predicable de todo del sistema impositivo en general, pues se refiere a la totalidad de la situación económica del sujeto pasivo. De esta manera, se podría sostener que la suma de las distintas figuras tributarias que recaen sobre la producción de energía nuclear sin atender a ninguna razón extrafiscal que justifique tal agresión a la capacidad económica de los sujetos pasivos, de acuerdo con los principios de razonabilidad, proporcionalidad y necesidad del tributo,

² “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (art. 31.1 CE).



y podría hacernos pensar que el régimen fiscal que recae sobre la energía nuclear pudiera poseer tal carácter confiscatorio.

Los tributos que recaen sobre la actividad nuclear forman parte de los impuestos ambientales que se establecen sobre la existencia de riesgo tecnológico, que es el elemento que determina la configuración de la obligación de contribuir en esta clase de tributos. La actividad nuclear, al entrañar un riesgo eventual para el equilibrio del entorno natural en el que se desenvuelve la vida del hombre, es susceptible de ser gravada conforme a los principios comunitarios de precaución, de cautela y acción preventiva, propios del Derecho ambiental (art. 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea³, en adelante TFUE), que se traducen en el principio «quien contamina, paga» y que, en nuestro caso podría llevarse un paso más allá reconduciéndose hacia el principio «quien genera un riesgo paga», ya que la generación nucleoelectrica está libre de emisiones contaminantes.

El establecimiento de estos nuevos tributos creados por la Ley 15/2012 sobre la base de este riesgo estaría justificado si las centrales nucleares no pagaran ya por ello, pero lo cierto es que las empresas eléctricas propietarias soportan una serie de tributos propios del desarrollo de esta actividad como son las tasas del Consejo de Seguridad Nuclear (en adelante, CSN), las tasas por la gestión de la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos (en adelante, Enresa), la tasa por los servicios de seguridad permanentes por la Guardia Civil en el interior de las centrales u otras instalaciones nucleares, además de la carga económica que supone el seguro obligatorio de la actividad.

Por tanto, el establecimiento de impuestos adicionales fundamentándose en este mismo riesgo, tal y como han hecho algunas comunidades autónomas (en adelante, CC.AA.) que con una pretendida finalidad ambiental declarada también gravan este tipo de producción de energía eléctrica y el propio Estado mediante la Ley 15/2012, bajo la excusa de la finalidad protectora del medio ambiente, resulta más que cuestionable, pues no han tenido en cuenta que la gestión de ese riesgo que entraña la actividad nuclear se lleva a cabo por medio de otros instrumentos financieros.

Por otro lado, estos tributos pueden conllevar una amenaza para el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad, pues pueden suponer una carga discriminatoria y excesiva para las empresas nucleoelectricas. Amparándose en la protección del medio ambiente, ante los riesgos e incertidumbres propios de las actividades nucleares, el legislador establece estos tributos sin concretar costes y sin establecer la afectación de lo recaudado a actuaciones de protección medioambiental y, lo que parece más grave, olvidando que estos riesgos ya están cubiertos por otros instrumentos económicos. Estas nuevas cargas pueden suponer un falseamiento de la libre competencia conforme

³ *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versión consolidada*. DOUE C 202, de 7 de junio de 2016.



a las exigencias del mercado interior liberalizado, al favorecer a otros operadores generadores de electricidad que no tienen que hacer frente a impuestos medioambientales a pesar de utilizar fuentes de producción más contaminantes.

La exigencia de estos impuestos parece haber provocado el estrangulamiento del sector, lo cual tampoco parece ser muy oportuno, pues prescindir de este tipo de energía conllevaría arriesgar la continuidad del suministro, aumentando las emisiones en el caso de que se supliese su ausencia con energía más contaminante, o bien el encarecimiento de la electricidad debido al coste de las inversiones necesarias para instalar la potencia suficiente renovable para cubrir la cuota que ahora colma la energía nuclear de la demanda de electricidad.

Las empresas eléctricas propietarias de las centrales nucleares españolas⁴ han puesto de manifiesto que la exigencia de estos tributos les ha ocasionado graves pérdidas y se plantean la no continuidad de su explotación, lo que podría poner en peligro la estabilidad del sistema eléctrico, pues la energía nuclear es la fuente con la mayor contribución en el balance energético, aproximadamente un 20%, y a día de hoy no existe una fuente alternativa energética que asegure la continuidad del suministro energético de forma sostenible y que sea viable económicamente para los Estados. Por ello, debemos plantearnos si esta fiscalidad es coherente con la política energética que pretende seguir el Estado a fin de cumplir con los compromisos medioambientales adquiridos.

El establecimiento de estos impuestos no parece una medida adecuada a la política de la Unión Europea (en adelante, UE) comprendida en la estrategia marco de la Unión de la Energía para completar la transición a una economía baja en emisiones, segura y competitiva. El objetivo principal de esta política es lograr que Europa tenga una energía segura, asequible y respetuosa con el clima. La energía nuclear apenas produce emisiones de gases de efecto invernadero (en adelante, GEI), asegura la continuidad del suministro y ofrece un valor de respaldo a la cuota de energías renovables y por otro lado contiene los costes del sistema, de forma que eliminar esta tecnología puede amenazar la consecución de este objetivo, pues de no mediar esta fuente productora de electricidad, los costes de producción se incrementarían debido a la necesidad de aumentar la potencia instalada para cubrir la demanda eléctrica que cubre las nucleares o bien aumentarían las emisiones de GEI por tener que cubrir dicha demanda con carbón.

En primer lugar, el IVPEE constituye un gravamen con un tipo único del 7 por ciento que se exige a todas las fuentes y tecnologías de producción de la electricidad, sin atender a ninguna magnitud

⁴ Las centrales nucleares españolas pertenecen a Iberdrola Generación Nuclear SA, Endesa Generación SA, Naturgy Energy Group SA, EDP HC Energías SA y Nuclenor. Disponible en <http://www.energia.gob.es>. [Consulta: 3 de abril de 2019].



que cuantifique el impacto negativo que cada una pueda tener sobre el medio ambiente, por lo que no paga el que contamina, sino que pagan todos los productores de energía eléctrica y además pagan lo mismo con independencia de que contaminen mucho o poco. Por otro, los impuestos que se establecen sobre el combustible nuclear recaen exclusivamente sobre las empresas de producción de energía eléctrica que utilizan energía nuclear, y como su finalidad principal no parece ser medioambiental sino recaudatoria, hacen recaer sobre este sector una mayor carga impositiva que podría vulnerar los principios constitucionales y comunitarios relativos a la imposición ambiental, pues las externalidades derivadas del uso de esta tecnología ya se encuentran gravadas por otros tributos de nuestro sistema y los tributos creados por la Ley 15/2012 no parece que vayan dirigidos a corregir ninguna de ellas.

Es por esto por lo que estos tres tributos en particular se encuentran pendientes de resolución judicial, pues las empresas propietarias de las centrales nucleares españolas, sujetos pasivos de estos impuestos, han denunciado que su establecimiento supone una vulneración del derecho de la Unión Europea, así como de nuestro propio ordenamiento interno.

Esta memoria la he estructurado en tres capítulos.

- El primero de ellos lo he titulado “**Significado y marco regulatorio de la energía nuclear**” y en él explico brevemente en qué consiste la energía nuclear y el papel que cumple en nuestro sistema eléctrico. A través del mismo se hace un breve recorrido sobre la historia de esta tecnología, desde su surgimiento en Estados Unidos (en adelante, EE.UU.) hasta su implantación en España, pasando por la formación de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (en adelante, Euratom), hasta llegar a la actual contribución de esta tecnología en la lucha contra el cambio climático.
- En el siguiente capítulo analizo los “**Límites comunitarios y constitucionales de la fiscalidad de la energía nuclear**”, a fin de poner de manifiesto en la parte final de esta memoria la dudosa legitimidad de los distintos impuestos que recaen sobre la energía nuclear en nuestro país. Desde la perspectiva del Derecho comunitario, los impuestos de la Ley 15/2012 no son reflejo del principio de «quien contamina paga» recogido en el art. 191.2 del TFUE, en relación con los arts. 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales⁵ que establecen como principios básicos la igualdad y no discriminación. A la luz de la legislación de la Unión Europea se analizarán también los límites derivados de las prohibiciones de establecer nuevos impuestos indirectos sobre la electricidad y ayudas estatales.

⁵ *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Versión consolidada*. DOUE C 202, de 7 de junio de 2016.



A nivel interno, además de los propios límites constitucionales derivados del art. 31 de la CE, en el que se recogen los principios informadores de nuestro sistema tributario, serán objeto de análisis los límites a la potestad de las CC.AA., que, con una pretendida finalidad ambiental, también han establecido una serie de gravámenes que recaen sobre este tipo de producción de energía eléctrica. Estos tributos autonómicos han generado una gran dispersión y distorsión legislativa que provocan consecuencias negativas para la consecución de la unidad del mercado interior y más aún generan graves dificultades de cara a un posible mercado europeo de la energía, pero sobre todo el resultado de la implantación descoordinada de estos impuestos acentúa la sobreimposición de este sector, y por ello también serán objeto de análisis.

- El tercer capítulo de esta memoria es sin duda el grueso de este trabajo. Lleva por título **“Fiscalidad nuclear en España”** y recoge los distintos tributos que recaen sobre la actividad nuclear analizando las distintas cuestiones fiscales que plantean a la vista de los límites constitucionales y comunitarios a los que se hace referencia en el capítulo anterior.

Vistos los principios inspiradores de los tributos medioambientales en nuestro ordenamiento, se analizarán las “Tasas estatales sobre riesgos o tolerancia de estos exigidas a la generación de energía eléctrica de origen nuclear”, concretamente las tasas del CSN, las tasas exigidas por la actividad de gestión de residuos nucleares llevada a cabo por Enresa y la tasa por los servicios de respuesta prestados por la Guardia Civil en el interior de las centrales nucleares. Estas tasas están fuertemente vinculadas al riesgo que conlleva la realización de la actividad nuclear para el medio ambiente y la salud de las personas, de acuerdo con el principio de precaución «quien genera un riesgo, paga» que entró en el Derecho internacional ambiental con la Declaración de Río de 1992⁶ conocida como Cumbre para la Tierra.

Posteriormente se estudiarán “Los impuestos creados con la Ley 15/2012 de Sostenibilidad Energética”, que poseen una dudosa y velada finalidad medioambiental y una vocación meramente recaudatoria manifiesta, pues su fin es reducir el déficit tarifario y careciendo de finalidad extrafiscal podrían vulnerar el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE, así como los distintos límites que se derivan del Derecho comunitario.

Esta situación no es más que el reflejo de la ausencia de una política fiscal energética coherente y sobre todo en lo que se refiere a la energía nucleoelectrica en particular,

⁶ Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio ambiente y desarrollo celebrada en Río de Janeiro en junio de 1992 (CNUMAD).



que ha permitido que en los últimos años, debido en gran parte a las necesidades de aumentar la recaudación, se hayan implantado una serie de impuestos que tratan de gravar la producción de energía, tanto a nivel estatal como autonómico, bajo la etiqueta de impuestos medioambientales, analizados en el apartado “Impuestos de las CC. AA. que albergan en su territorio una central nuclear u otro emplazamiento nuclear”.

En su último apartado se analizan “Otros impuestos que gravan la actividad nuclear”, en el que se dedica especial atención a los cánones hidráulicos y a los impuestos locales, en especial al Impuesto de Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) y al Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

Finalmente se apunta la necesidad de afrontar una reforma fiscal verde, tal y como han venido aconsejando las distintas comisiones de expertos para poder despejar las confrontaciones de este panorama fiscal que se cierne sobre la energía nuclear con los principios tributarios de nuestro ordenamiento, así como respecto a los principios inspiradores de los tributos medioambientales y que a su vez provocan distorsiones en la política fiscal, medioambiental, energética y económica de nuestro país. Estos tributos en nada responden a las modificaciones propuestas por la Comisión en 2011⁷ sobre fiscalidad energética (retirada en 2015), ni a las recomendaciones del *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español* efectuado en 2014⁸, ni están en sintonía con las propuestas que se contienen en el Informe de la Comisión de Expertos sobre transición energética⁹.

Como cierre de este trabajo se adjuntan las **conclusiones obtenidas del estudio**, la **propuesta final** y la **bibliografía utilizada y un pequeño índice de tablas y figuras**.

⁷ Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. COM (2011) 169 final, que ha sido retirada (2015/C 80/08). DOUE de 7 de marzo de 2015.

⁸ Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español, presentado al Gobierno en febrero de 2014.

⁹ El Consejo de Ministros, el 7 de julio de 2017, aprobó la creación de una Comisión de Expertos para elaborar un informe sobre diferentes escenarios de transición energética, garantizando la competitividad de la economía, el crecimiento económico, la creación de empleo y la sostenibilidad medioambiental, que ha culminado en el extenso Informe de la Comisión de Expertos sobre transición energética, presentado al Gobierno en abril de 2018.

Capítulo I

Significado y marco regulatorio de la energía nuclear

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo e integración de las energías renovables es una máxima ineludible en nuestra política energética, pero este proceso debe llevarse a cabo garantizando la seguridad y calidad del suministro eléctrico. Para ello, la presencia de la energía nuclear en el mix energético de nuestro país, entendido como la combinación de las distintas fuentes de energía que cubren el suministro eléctrico, es imprescindible al menos a corto plazo, como tecnología de respaldo hasta que se complete la transición energética hacia una generación totalmente renovable prevista para el año 2050.

Según los datos publicados en el *Avance del Informe del sistema eléctrico español 2018* por Red Eléctrica Española (en adelante, REE)¹⁰, la demanda de energía eléctrica en España consolida su crecimiento iniciado en 2015, después de las caídas sufridas en los años anteriores de la crisis económica. Concretamente en 2018 alcanzó los 268.808 gigavatios/hora, (en adelante, GWh), un 0,4% más que el año anterior. Por su parte, la generación registró una caída del 0,5% respecto a 2017, afectando principalmente al carbón y al ciclo combinado, cuya producción descendió un 17,2% y un 18,9% respectivamente. En cuanto a los intercambios internacionales, las importaciones superaron a las exportaciones en 11.102 GWh.

¹⁰ *Avance del Informe del sistema eléctrico español 2018*, pág. 6. Disponible en <http://www.ree.es>. [Consulta: 4 de abril de 2019].



España cuenta una potencia instalada de 98.593 megavatios (en adelante, MW) instalados¹¹, de los cuales el 7,2% corresponde a las centrales nucleares y durante 2018, un año más, volvió a ser la tecnología que más ha contribuido a cubrir la demanda. Concretamente aportó el 20,6%, seguida de la eólica con el 19%, con los siete reactores nucleares operativos, lo cual viene a demostrar que la energía nuclear tiene en España un papel fundamental para garantizar el funcionamiento seguro del sistema eléctrico¹², a pesar del crecimiento de la cuota de las energías renovables hasta el 40,1% frente al 33,7% del año anterior, favorecidas principalmente por un incremento de la producción hidráulica de un 84,8% respecto al 2017.

Con tan solo el 7,2% del total de la potencia instalada, los siete reactores nucleares españoles han producido 53.216 GWh netos; el 20,6% del total de la energía eléctrica, es decir, más de una quinta parte de la electricidad consumida en España, constituyendo una base firme y predecible para la garantía del abastecimiento de electricidad. En 2018 la producción eléctrica nuclear supuso el 34,42% de la electricidad sin emisiones contaminantes generada en España, tratándose nuevamente de la fuente que más ha contribuido a evitar emisiones¹³.

Los siete reactores operativos actualmente en España resultan esenciales para la estabilidad del sistema eléctrico al estar siempre disponibles (24 horas 365 días al año). En la última década, la energía nuclear viene aportando una quinta parte de la electricidad que consumimos de manera constante, sin intermitencias y libre de emisiones de dióxido de carbono (en adelante, CO₂), lo cual supone que la energía nuclear sea la aliada perfecta en el desarrollo de las energías renovables, que de momento se muestran insuficientes para cubrir la demanda de energía que va en aumento en España, tal y como ocurrió en 2018 respecto a 2017, aportando la garantía necesaria para garantizar la seguridad del suministro en nuestro sistema hasta lograr la plena integración de las renovables, para lo cual es necesario avanzar en los sistemas de almacenamiento energético.

La energía nuclear no emite gases ni partículas contaminantes y evita, en nuestro país, 40 millones de toneladas de CO₂ al año. Una cifra que refleja la clara contribución de las centrales nucleares en la lucha contra el cambio climático, por lo que es la fuente que más ha contribuido a evitar emisiones, asegurando, a su vez, la fiabilidad y la predictibilidad del sistema eléctrico¹⁴. A día de hoy nos es

¹¹ Véase la figura correspondiente a la potencia eléctrica instalada peninsular a 31 de diciembre de 2018, contenida en *Avance del Informe del sistema eléctrico español 2018*, pág. 16. Disponible en <http://www.ree.es>. [Consulta: 4 de abril de 2019]. Se adjunta como ANEXO I de esta memoria.

¹² *Avance del Informe del sistema eléctrico español 2018*, págs. 16 y 17.

¹³ *La nuclear: líder en producción, en horas de funcionamiento y en evitar emisiones*. Disponible en www.fornuclear.org. [Consulta: 4 de abril de 2019].

¹⁴ Foro de la Industria Nuclear Española, *Resultados nucleares de 2018 y perspectivas de futuro*. Madrid, 2019. [Consulta: 29 de septiembre de 2019].



imposible almacenar energía en cantidades elevadas, por lo que en tanto no se consigan los avances necesarios en sistemas de almacenamiento, debemos ser capaces de producir la energía necesaria para satisfacer la demanda creciente en cada instante, de forma que, dada la intermitencia de la producción con energías renovables, no podemos prescindir de aquellas tecnologías que, como la nuclear, sean capaces de modular su producción de forma inmediata para poder respaldar a la generación renovables, cuando estas no sean capaces de cubrir la demanda.

La energía nucleoelectrica constituye una base firme y predecible para la seguridad del suministro eléctrico. La energía nuclear, junto a la derivada del carbón, se produce en régimen de base, es decir, ambas son las únicas fuentes de nuestro sistema eléctrico capaces de producir energía de forma continua y en condiciones económicas aceptables para el mercado, ocupando la «base» de la curva de carga. Para cubrir la demanda eléctrica se añade energía de base (carbón y nuclear) para completar la energía producidas por las diferentes tecnologías, cuya producción no es constante y fluctúa en función de su disponibilidad y sus costes variables¹⁵. Por ello, la energía nuclear contribuye así a la seguridad del suministro eléctrico, pues proporciona la energía diaria necesaria que garantiza el abastecimiento de nuestro país.

La energía nuclear cumple con los tres principios de la política energética europea: seguridad en el suministro, competitividad y sostenibilidad ambiental, y desempeña un papel esencial en la transición hacia un horizonte de una economía descarbonizada ofreciendo, a su vez, una garantía de suministro estable y fiable. No solo debemos alcanzar la sostenibilidad medioambiental, sino que es necesario garantizar al mismo tiempo la sostenibilidad técnica y la económica.

El Informe de la Comisión de Expertos sobre transición energética ha señalado que el cierre anticipado de las centrales nucleares supondría un incremento del coste de generación de entre 2.000 y 3.200 millones de euros (en adelante, M€) cada año¹⁶. Por otro lado, la supresión de la energía nucleoelectrica de nuestra cesta energética elevaría las emisiones de CO₂ en unos 15 millones de toneladas de CO₂ frente a los escenarios de referencia con hidraulicidad media. Consideran los expertos que abandonar prematuramente la energía nuclear conllevaría duplicar las emisiones producidas por la generación eléctrica, lo que a su vez supondría elevar el coste por dichas emisiones entre 480 y 760 M€ cada año. Asimismo, advierten que para prescindir totalmente de nuestro parque nuclear sería necesario implantar hasta 11.700 MW de potencia adicional para cubrir nuestra demanda eléctrica, con los costes que ello conlleva.

¹⁵ ¿Qué es producir energía en «régimen de base»? Foro Nuclear. [Consulta: 4 de abril de 2019].

¹⁶ Informe de la Comisión de Expertos sobre transición energética, pág. 21.



Tal y como ponen de manifiesto los expertos de la Comisión para la Transición Energética, todos los cambios a realizar en nuestro sistema eléctrico deben garantizar la seguridad del suministro, y no pueden poner en peligro la calidad de dicho servicio, que es esencial para los hogares y la industria. No se puede disminuir la inercia del sistema y además debe existir un mecanismo que permita regular la potencia, la frecuencia y el módulo de la tensión en función de las necesidades de la demanda eléctrica, función que desempeñan hasta ahora los generadores síncronos, que son los más habituales en grandes centrales eléctricas, principalmente plantas nucleares y térmicas, que son las que aportan la producción eléctrica de base a nuestro sistema¹⁷. Ello también podría conseguirse con la energía hidráulica, pero en estos momentos de sequía no parece aconsejable estresar nuestros recursos hídricos.

A la vista de estos análisis no creo que resulte acertado prescindir de nuestras centrales nucleares en este momento, pues es la fuente generadora que más electricidad aporta al funcionamiento seguro del sistema eléctrico, sin apenas emisiones.

Tanto es así, que el Gobierno se ha visto obligado a rectificar sus planes iniciales de clausura de las centrales nucleares, ya que se ha dado cuenta de que no se puede cerrar a la vez térmicas y nucleares, puesto que ello supondría prescindir de las dos tecnologías que aportan firmeza al sistema¹⁸. En un inicio, el Gobierno manifestó en varias ocasiones su intención de cerrar las centrales nucleares a los 40 años de vida útil, proceso que, de llevarse a cabo, conllevaría el cierre de nuestro parque nuclear en 2028. Sin embargo, la realidad ha hecho que esta postura inicial haya ido atemperándose, pues es necesario asegurarse de si dicho cierre va a afectar a una posible subida del precio de la electricidad, si puede poner en peligro la seguridad de suministro al ejecutarlo junto al cierre de las térmicas, si puede hacer aumentar las emisiones, y, también, si hay dinero suficiente para llevar a cabo el desmantelamiento de las centrales y cómo puede afectar ello a las zonas o regiones donde están ubicadas. Este golpe de realidad, avalado por distintos informes, ya no solo el de la Comisión de Expertos que vaticinan que el cierre nuclear lleva consigo un aumento de las emisiones y del precio de la electricidad, ha hecho que el Gobierno haya recapacitado y reconsiderado su intención inicial de cerrar a la vez térmicas y nucleares, y tanto las compañías eléctricas como el Ministerio han optado por eliminar primero las centrales de carbón, y después afrontar el apagón nuclear¹⁹.

¹⁷ *Ibid.*, pág. 108.

¹⁸ Según los últimos datos de REE, la producción de electricidad con carbón supera a la fotovoltaica. En una reciente noticia publicada en el diario ABC, el Gobierno de España mantendrá activas cinco centrales térmicas más allá de junio de 2020 (ABC, 5 de octubre de 2019).

¹⁹ “Cierre nuclear en España: cuando la técnica y la economía se imponen a la ideología”. *El periódico de la energía* [en línea]. Disponible en <https://elperiodicodelaenergia.com/cierre-nuclear-en-espana-cuando-la-tecnica-y-la-economia-se-imponen-a-la-ideologia/>. [Consulta: 30 de enero de 2019].



Según las últimas noticias, el Gobierno del Partido Socialista Obrero Español (en adelante, PSOE), contará con la energía nuclear durante los próximos 17 años. El Gobierno, junto a las compañías propietarias de las centrales, ha elaborado un calendario de cierre escalonado de las centrales nucleares operativas en España de manera que todas ellas sigan activas como mínimo hasta 2025. A partir de ahí se llevará a cabo el apagón nuclear que será gradual y que se extenderá, según la propuesta del Gobierno, hasta el año 2036²⁰. Habrá alguna central que estará operativa otros 17 años más contando desde este ejercicio y que se acercará o incluso podrá superar los 50 años de vida útil²¹.

Para conseguir el buen funcionamiento del sistema, sería recomendable que nuestro Gobierno emprenda una reforma fiscal en el ámbito energético con objetivos medioambientales, pues el diseño actual del sistema fiscal energético no internaliza adecuadamente los costes ambientales de la energía. Es necesario que las distintas figuras tributarias consideren los diferentes costes medioambientales asociados a los productos energéticos sobre los que recaen, siendo conveniente armonizar este tipo de fiscalidad en todo el territorio español, eliminando las distintas cargas fiscales de corte pretendidamente medioambiental, y que no poseen tal carácter, que existen en los distintos territorios de las comunidades autónomas y que son poco eficaces para la protección medioambiental y sin embargo producen un efecto distorsionador en el mercado energético nacional, tal y como vienen sosteniendo los expertos.

Por ello creo preciso que se acometa la necesaria reforma fiscal que desde hace años nos vienen aconsejando los distintos organismos internacionales, así como la propia UE, con la que se corrija esta situación y además se fije una estrategia energética a medio y largo plazo, con la participación y el consenso de todos los actores implicados, basada en el rigor y en el análisis técnico. El Ejecutivo debe abordar las necesarias medidas para que dichas propuestas consensuadas y analizadas desde un prisma que integre la política económica, energética, fiscal y medioambiental puedan cumplir así los objetivos energéticos y climáticos con eficiencia, impulsando la competitividad de la economía y el crecimiento económico, fomentando la creación de empleo y protegiendo el medio ambiente.

²⁰ Véase la figura correspondiente al Protocolo de cierre ordenado del parque nuclear español entre 2027 y 2035 acordado por las eléctricas y el Gobierno contenido en “Endesa, Iberdrola y Naturgy sellan un pacto para la prórroga de las nucleares”. *Cinco días*, 22 de marzo de 2019. Se adjunta como ANEXO II de esta memoria.

²¹ “El Gobierno dará vida a la nuclear: el apagón se llevará a cabo entre 2025 y 2036”. *El periódico de la energía* [en línea]. Disponible en <https://elperiodicodelaenergia.com/el-gobierno-dara-vida-a-la-nuclear-el-apa-gon-no-se-llevara-a-cabo-nunca-antes-de-2025-y-seguira-produciendo-hasta-2036/>. [Consulta: 29 de enero de 2019].



2. EL NACIMIENTO DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA DE ORIGEN NUCLEAR

Desde el punto de vista físico, la energía nuclear o energía atómica es la energía que se libera espontánea o artificialmente en las reacciones nucleares²². Existen dos formas de aprovechar la energía nuclear para convertirla en calor: la fisión y la fusión nuclear. En la fisión nuclear, un núcleo atómico se subdivide en dos o más grupos de partículas, es la técnica utilizada actualmente en todas las centrales en funcionamiento.

La fusión nuclear, consiste en la unión de dos núcleos atómicos ligeros formando un elemento más pesado y desde los comienzos de la industria nuclear para fines pacíficos se persigue controlar este proceso. En estas investigaciones se viene utilizando núcleos de hidrógeno que se unen formando helio, proceso en el que se libera una gran cantidad de energía, similar a la producida por el Sol y las estrellas, pero de momento sólo se ha conseguido a muy pequeña escala y por ello se encuentra en fase experimental. El éxito de estas investigaciones nos llevaría a contar con una fuente de energía prácticamente inagotable, y este fin es el que persigue el proyecto ITER, entre otros. El ITER, es el proyecto científico internacional de mayor calado después de la estación espacial en el que participa la Unión Europea, Rusia, Canadá, Japón y Estados Unidos²³.

La industria nuclear tiene un origen armamentístico. Desde 1930 las grandes potencias mundiales como Francia, Gran Bretaña, China, y en especial la Unión Soviética, desarrollaron su industria nuclear bélica para equipararse a EE. UU.²⁴, que consiguió con la ayuda del físico nuclear italiano Enrico Fermi, director del Proyecto Manhattan y galardonado con el Premio Nobel, la primera reacción nuclear controlada y autosostenida en el seno del primer reactor nuclear de fisión de la historia, la Chicago-Pile, acontecimiento que marcó el comienzo de la energía nuclear como fuente energética²⁵, pero también dio lugar a la bomba atómica.

²² CONESA FERRER, J. A.: *Energía nuclear: fundamentos, reactores, residuos*. Universidad de Alicante, 2011, pág. 1. Estas reacciones se dan en los núcleos de algunos isótopos de ciertos elementos químicos, siendo la más conocida la fisión del uranio-235 (^{235}U), con la que funcionan los reactores nucleares, y la más habitual en la naturaleza, en el interior de las estrellas, la fusión del par deuterio-tritio ($2\text{H}-3\text{H}$). Sin embargo, para producir este tipo de energía aprovechando reacciones nucleares pueden ser utilizados muchos otros isótopos de varios elementos químicos, como el torio-232, el plutonio-239, el estroncio-90 o el polonio-210 (^{232}Th , ^{239}Pu , ^{90}Sr , ^{210}Po ; respectivamente).

²³ COLINO MARTÍNEZ, A. Y CARO MANSO, R.: “La nueva geopolítica de la energía”. En Monografías del CESEDEN, *La nueva geopolítica de la energía*. Madrid: Ministerio de Defensa, Instituto Español de Estudios Estratégicos, 2010, págs. 51 a 54.

²⁴ AYLLÓN DÍAZ-GONZÁLEZ, J. M.: *Derecho nuclear*. Comares, 1999, pág. 9.

²⁵ COSTA MORATA, P.: “En el 60.º Aniversario del primer reactor nuclear (1942). El proyecto Manhattan”. *Antena de telecomunicación*, 2002, núm. 150, págs. 72-73.



El 6 y el 9 de agosto de 1945, EE. UU. arrojó dos bombas nucleares sobre Hiroshima y Nagasaki, respectivamente, ocasionando más de cien mil víctimas directas. Estas fueron las dos mayores masacres instantáneas de la historia de la humanidad que pesan como una amenaza sobre la industria nuclear.

Numerosos tratados bilaterales se firmaron en materia de no proliferación desde 1955, año en el que se firmó el Convenio de París de no proliferación en el seno de la AEN, pero ello no impidió que se sucedieran nuevas explosiones, por lo que siguieron negociándose nuevos tratados hasta la firma del Tratado para la No-Proliferación de Armas Nucleares²⁶ (en adelante, TNP) el 1 de julio de 1968, que refleja el compromiso vinculante de abandonar este tipo de armas por parte de los Estados que las poseían, reduciendo los arsenales nucleares y limitando su tenencia e impidiendo su proliferación en otros Estados, si bien es cierto que a día de hoy no todos los Estados poseedores han ratificado dicho instrumento, pues actualmente están fuera India, Pakistán, Israel, Sudán del Sur y Corea del Norte.

2.1. “ÁTOMOS PARA LA PAZ”, LA CONFERENCIA QUE IMPULSÓ LA ENERGÍA NUCLEAR EN ESPAÑA

En 1945, como consecuencia del lanzamiento de las bombas de Hiroshima y Nagasaki, en España también se despertó el interés por la industria nuclear, cuyos inicios estuvieron marcados por el secreto y reserva absoluta del Estado y por la tendencia monopolística que también estaba presente en otras potencias mundiales. Se creó la Junta de Investigaciones Atómicas para la investigación del átomo, que más tarde se transformó en la Junta de Energía Nuclear (en adelante, JEN)²⁷, como órgano encargado de la prospección y explotación de los yacimientos, tratamiento del mineral extraído y formación del personal y asesoramiento al Gobierno²⁸, al mando de don José María Otero de Navascués²⁹, a quien se considera el padre de la energía nuclear en España.

El 8 de diciembre de 1953, el presidente de los EE.UU. Eisenhower pronunció su histórica elocución “Átomos para la paz³⁰” ante la Asamblea General de las Naciones Unidas en

²⁶ CSERVENY, V.: “La vía hacia el desarme Las salvaguardias del OIEA: un pilar fundamental del régimen del TNP”. *Boletín del Organismo Internacional de Energía Atómica*, 2010, vol. 51, núm. 1, págs. 6 a 9.

²⁷ *Decreto-Ley de 22 de octubre de 1951, por el que se crea la JEN*. BOE, núm. 297, de 24 de octubre de 1951.

²⁸ DE LA TORRE, J. Y RUBIO VARAS, M. M.: “El Estado y el desarrollo de la energía nuclear en España, c. 1950-1985”. Asociación Española de Historia Económica. Documento de trabajo, 2014, pág. 10.

²⁹ ROMERO DE PABLOS, A.: “Un viaje de José María Otero Navascués. Los inicios de la investigación de la energía nuclear en España”. *Arbor: Ciencia, pensamiento y cultura*, 2000, núm. 659-660, pág. 513.

³⁰ *Los átomos para la paz de Eisenhower*. El discurso que inspiró la creación del OIEA. Disponible en www.iaea.org. [Consulta: 2 de diciembre de 2016].



Nueva York, conferencia que marcó el inicio de las relaciones comerciales internacionales de la industria nuclear.

A raíz de esta conferencia se produce el acercamiento de España a EE. UU. y se firma el primer tratado bilateral entre estos dos Estados por el cual nuestro país recibió la ayuda necesaria para hacer despegar la industria nuclear española bajo el control de la Comisión de Energía Atómica (en adelante, AEC) y nos abrió las puertas de los organismos internacionales³¹ a cambio del asentamiento de una serie de bases militares estadounidenses en nuestro territorio³².

2.2. LA CONSTRUCCIÓN DE LAS CENTRALES ESPAÑOLAS

Con la firma de este tratado el 16 de agosto de 1957, el Gobierno español pretendía satisfacer las necesidades energéticas que iban en aumento como consecuencia del crecimiento de la economía en España, de forma que la energía nuclear reforzaría el esfuerzo industrializador del país y pondría fin a los problemas de abastecimiento. Como fruto de este convenio se instaló el reactor de investigación JEN-1 en la sede de la JEN en Madrid y se firmó un nuevo convenio en 1966 por el que EE. UU. suministraría a España el uranio enriquecido necesario para la construcción de las dos primeras centrales: Zorita y Garoña.

Para el desarrollo de la industria nuclear, España debía suprimir el régimen de exclusividad y monopolio que regía las actividades nucleares y articular jurídicamente el acceso de la iniciativa privada al sector, para lo que se aprobó la Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear³³, cuya regulación del sector nuclear era muy similar a otras establecidas en EE. UU. y países occidentales, abordando las cuestiones de necesaria regulación en este ámbito, desde los organismos administrativos competentes hasta las sanciones penales, pasando por los aspectos reguladores de la minería nuclear, y sobre todo, el tema de las autorizaciones y licencias. La Ley 25/1964 estableció el marco jurídico conforme al cual se concedió el permiso de construcción de la primera central nuclear española, la de Zorita, y se mantiene vigente a día de hoy tras algunas modificaciones. En julio de 1972 se publicó el

³¹ España pasó a formar parte de la Sociedad Europea de Energía Atómica en 1956 y del Organismo Internacional de Energía Atómica (OIEA) en el año 1959, se incorporó a la Agencia Europea de Energía Nuclear (AEN/NEA) creada en el seno de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, (OCDE) y volvió a ser admitida en 1950 en Naciones Unidas.

³² VIÑAS MARTÍN, A.: “La negociación y renegociación de los acuerdos hispano-norteamericanos, 1953-1988: una visión estructural”. *Cuadernos de historia contemporánea*, 2003, núm. 25, pág. 95.

³³ *Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear*. BOE núm. 107, de 4 de mayo de 1964.



Reglamento sobre Instalaciones Nucleares y Radiactivas³⁴, derogado por el Real Decreto 1836/1999³⁵, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre Instalaciones Nucleares y Radiactivas.

Mediante el Pacto de Olaveaga –reunión celebrada en 1956 en dicha localidad entre José María de Oriol, Leandro José de Torrontegui y José María Otero Navascués– se crearon tres sociedades: Centrales Nucleares SA (Cenusa), Centrales Nucleares del Norte SA (Nuclenor) y el centro de estudios de técnicas atómicas llamado Tecnatom, para desarrollar el uso de energía nuclear para la producción de energía eléctrica en España. Dos años después, en 1958, Nuclenor y Cenusa hicieron público su deseo de construir dos centrales nucleares, una en el norte (Santa María de Garoña) y otra en el sur de la península (José Cabrera), mediante la adquisición «llave en mano» de dichos reactores³⁶.

Las grandes empresas eléctricas españolas debían importar de EE. UU. la tecnología necesaria para las centrales nucleares que se empezaron a construir y, para financiar estas operaciones, el Banco de Exterior de España actuaba como «un banco central de *clearing*»³⁷.

Al comenzar las exportaciones, se empezó a ser conscientes de los peligros de las radiaciones ionizantes para la salud de las personas y se elaboraron, por la Agencia Europea de Energía Nuclear y el Organismo Internacional de la Energía Atómica, respectivamente, el Convenio de París acerca de la responsabilidad civil en materia de energía nuclear, de 1960, y la Convención de Viena sobre responsabilidad civil por daños nucleares, de 1963³⁸, de los que España es parte contratante, y que han inspirado la regulación nacional de esta materia contenida en la Ley de Energía Nuclear y en el Reglamento sobre Cobertura de Riesgos Nucleares³⁹. Esta nueva preocupación se sumó al peligro del uso bélico de este tipo de energía que tras el fracaso de los distintos tratados bilaterales firmados en materia de no proliferación, que quedó mitigado con la firma del TNP en 1968 y que España ratificó en 1987.

³⁴ Decreto 2869/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas. BOE núm. 255, de 24 de octubre de 1972.

³⁵ Real Decreto 1836/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas. BOE núm. 313, de 31/12/1999.

³⁶ MARTÍNEZ-VAL PEÑALOSA, J. M.: “La energía nuclear en España”. En *Perspectivas actuales de la energía nuclear* Ponencia de 21 de abril, 2008. Colegio Libre de Eméritos.

³⁷ DE LA TORRE, J. Y RUBIO VARAS, M. M.: *La financiación exterior del desarrollo industrial español a través del IEME (1950-1982)*, Estudios de Historia Económica, Banco de España, 2015, núm. 69, págs. 91 a 94.

³⁸ BOULANENKOV, V. y BRANDS, B.: “Responsabilidad por daños nucleares: Situación y perspectivas. Los Gobiernos aprueban un protocolo común para perfeccionar el sistema de indemnización internacional por daños nucleares”. *Crónicas*. Disponible en www.iaea.org. [Consulta: 2 de diciembre de 2016].

³⁹ Decreto 2177/1967, de 22 de julio, por el que se aprueba el Reglamento sobre Cobertura de Riesgos Nucleares. BOE núm. 223, de 18 de septiembre de 1967.



La construcción de la central José Cabrera en Almonacid de Zorita fue la primera en completarse en 1968 y el 30 de abril de 2006 se desconectó de la red tras haberse cumplido el periodo de vida previsto⁴⁰. En marzo de 1971 se conectó al sistema eléctrico nacional la central Santa María de Garoña y el 16 de diciembre de 2012, como consecuencia de la inminente entrada en vigor de la Ley 15/2012, las empresas propietarias de la misma detuvieron su reactor para evitar el pago de los nuevos impuestos. La central de Garoña estuvo en situación administrativa de cese de actividad⁴¹ desde el 6 de julio de 2013 hasta 2017, fecha en la se le denegó la renovación de la autorización de explotación. En 1972 se inauguró la central Vandellós I y, tras un incendio en la zona de turbinas, en 1989 se completó el cierre de su primera unidad debido a las fuertes inversiones a las que debía hacer frente para poder continuar la explotación, pues el CSN observado algunas irregularidades.

Estas tres centrales fueron denominadas de primera generación y, dados los buenos resultados obtenidos en las mismas, el Plan Eléctrico Nacional de 1972 y el Plan Energético Nacional de 1975, en busca del autoabastecimiento eléctrico del país, fomentaron el desarrollo de la energía nuclear para disminuir la dependencia del petróleo. Sin embargo, estos programas nucleares se toparon con obstáculos: económicos, sociales y políticos. El coste de las medidas de seguridad que requería este tipo de energía y las posibles indemnizaciones en caso de responsabilidad civil mermaron la rentabilidad económica de los inversores.

La crisis del petróleo de 1973 y el enorme desarrollo de la industria nuclear encarecieron y desestabilizaron el mercado del uranio, por lo que los Estados comenzaron a investigar la construcción de reactores rápidos alimentados con plutonio obtenido del uranio irradiado. Estos proyectos no alcanzaron mucho éxito debido al peligro del posible uso del plutonio para la fabricación de armas nucleares.

Finalmente, se produjo el fortalecimiento de las campañas antinucleares, que se avivaron con el accidente en la central nuclear de *Three Mile Island*⁴² en Pensilvania en 1989, tras el cual se puso de manifiesto el riesgo de accidente nuclear y el coste que conllevaba.

⁴⁰ La legislación española no determina el tiempo de funcionamiento máximo de las centrales nucleares, y conceptos tales como vida de diseño, vida remanente o extensión de vida, no tienen actualmente significado legal explícito. FERNÁNDEZ-BOLAÑOS PORRAS, M.: “La vida útil de las centrales nucleares españolas”. *Alfa*, 2008, núm. 4, pág. 34.

⁴¹ Además, la decisión de Nuclenor se debió a la falta de garantías del Gobierno sobre el alargamiento de su vida útil más allá de los 40 años, sin la cual no amortizaría las mejoras que debía implementar como resultado de los test de estrés llevados a cabo por la Comisión tras el accidente de Fukushima. El CSN concibe un plazo de «vida útil» únicamente definido por razones derivadas de la seguridad de las centrales nucleares. BELLO PAREDES, S.: “Derecho nuclear y funcionamiento de las centrales nucleares a largo plazo”. *Revista jurídica de Castilla y León*, 2013, núm. 30, págs. 21-22.

⁴² COREY, G. R.: “Somero examen del accidente de Three Mile Island”, *OIEA Boletín*, 2009 vol. 21, núm. 5. Disponible en www.iaea.org. [Consulta: 2 de diciembre de 2016].



La preocupación por la seguridad nuclear pasó a un primer plano, por encima del propio desarrollo de la energía nuclear, y los organismos internacionales fortalecieron todas las medidas de seguridad, mejoraron los sistemas de evaluación y los planes de protección de los trabajadores, y empezó a forjarse la preocupación por los residuos nucleares.

En España, el Plan Energético Nacional de 1977 no llegó a aprobarse, pero sirvió de base al Plan Energético Nacional de 1978. Estaba prevista la instalación de 33 centrales nucleares⁴³, pero solo entraron en funcionamiento diez, las cinco actualmente en operación, las dos clausuradas y Garoña⁴⁴, ya que con la llegada al Gobierno del PSOE en noviembre de 1982, se suspendió el Plan Energético de 1978, sustituyéndose en 1984 por el Plan Energético Nacional 1983-1992, que limitaba el sector nuclear y solo preveía la puesta en funcionamiento de cuatro nuevas centrales (Cofrentes, Ascó II, Vandellós II y Trillo).

En 1981 comienza a producir electricidad el primer reactor de la central nuclear de Almaraz. En 1983 entra en funcionamiento el primero de los dos reactores de la central de Ascó, y el segundo de la central extremeña. En 1984 comienza la explotación de la central nuclear de Cofrentes, y en 1985 se conecta a la red el segundo reactor de la central de Ascó. Por último, en 1989 se completó la más joven de nuestras centrales, Trillo I. Estas centrales se conocen como de segunda generación y fueron construidas en su mayor parte por empresas españolas debido al desarrollo de la industria nuclear nacional. Son las que se mantienen en funcionamiento a día de hoy.

2.3. LA ENERGÍA NUCLEAR SE SALE DE LOS PLANES ENERGÉTICOS DE ESPAÑA

El Plan Energético del PSOE dio preferencia a la terminación de centrales hidroeléctricas y térmicas respecto a las nucleares. Esto supuso la paralización de las seis centrales nucleares que se encontraban en diferente estado de construcción (Lemóniz I y II, Valdecaballeros I y II y Trillo II) y la imposibilidad de autorizar otras nuevas, decisión que no estaba basada en motivos energéticos.

⁴³ José Cabrera, Santa María de Garoña, Vandellós I, Almaraz I y II Lemóniz I y II, Ascó I y II, Cofrentes, Santillana, Punta Endata I y II, Trillo I y II, Valdecaballeros, Regodola, Sayago, Vergara, Oguella I y II, la Central nuclear de Aragón y Cabo Cope.

⁴⁴ VELARDE PINACHO, G.: “Energías alternativas y su papel en el futuro energético de la Unión Europea”. En AA.VV. *Seguridad nacional y estrategias energéticas de España y Portugal*. Madrid: Ministerio de Defensa, Instituto Español de Estudios Estratégicos, 2011, pág. 127.



La primera consecuencia que esta decisión ocasionó fue un clima de inseguridad económica insostenible para las empresas afectadas, pues debían mantener el buen estado de las obras ante el posible levantamiento de la moratoria que en principio se anunció como paralización «transitoria» hasta que con la aprobación de la Ley 40/1994⁴⁵, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, dicho paro se declaró definitivo. La moratoria conllevaba una revocación de las autorizaciones concedidas, por lo que la Administración debía asumir los costes de la inversión improductiva que dicha paralización suponía para las empresas propietarias de las centrales, y que había ascendido a 729.309.000.000 pesetas tal y como se reconoce en dicha ley⁴⁶. Además, estableció la posibilidad de compensar en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), la base imponible negativa obtenida como consecuencia de la paralización en un periodo que no excediese de diez años, contados desde el ejercicio fiscal en el que la base imponible resultó negativa.

Posteriormente, la Ley 54/1997⁴⁷, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, declaró vigente la paralización de las centrales nucleares en moratoria contenida en la Ley 40/1994, a pesar de que esta queda derogada, y estableció que el porcentaje de facturación por venta de energía eléctrica afecto a la compensación tendría la consideración de carácter de coste por diversificación y seguridad de abastecimiento, pasando a formar parte de la tarifa eléctrica que debía ser satisfecha por los consumidores del suministro eléctrico, y que los españoles hemos estado pagando hasta octubre de 2015.

3. EL PARQUE NUCLEAR ACTUAL ESPAÑOL Y SU MARCO REGULADORIO

España cuenta con diez instalaciones nucleares, en concreto, cinco centrales –Almaraz I y II, Ascó I y II, Cofrentes, Trillo I y Vandellós II– con un total de siete reactores.

A la central nuclear Santa María de Garoña, en agosto de 2017, el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital le denegó la renovación de la autorización de explotación y se encuentra en fase de pre-desmantelamiento, y aunque se especulaba con su reapertura desde 2012⁴⁸, ya no cabe dicha posibilidad.

⁴⁵ Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de ordenación del Sistema Eléctrico Nacional. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1994.

⁴⁶ ESPEJO MARÍN, C.: “La producción de electricidad de origen nuclear en España”. *Boletín de la Asociación de Geógrafos Españoles*, 2002, núm. 33, pág. 75.

⁴⁷ Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico. BOE núm. 285, de 28 de noviembre de 1997.

⁴⁸ BELLO PAREDES, S.: “Las autorizaciones administrativas en el ámbito de la energía nuclear: a vueltas con el tema del futuro de la central nuclear de Santa María Garoña”. *Actualidad Administrativa*, 2009, núm. 19, pág. 1.



La central José Cabrera o Zorita concluyó su actividad el 30 de abril de 2006, y las labores de desmantelamiento casi han terminado. La central de Vandellós I se encuentra en proceso de desmantelamiento tras el incendio producido en octubre de 1989. Aunque no son centrales de producción de electricidad, se clasifican como instalaciones nucleares la fábrica de combustible nuclear en Juzbado, Salamanca (Enusa Industrias Avanzadas de Juzbado) y el Almacén de residuos radiactivos de baja y media actividad en Hornachuelos, Córdoba (El Cabril), existiendo un proyecto de construcción del Almacén Temporal Centralizado en Villar de Cañas, Cuenca, para los de mayor radiactividad.

3.1. REGULACIÓN DE LA ENERGÍA NUCLEAR EN ESPAÑA

El funcionamiento de las centrales se regula en la Ley 25/1964 de 29 de abril, sobre Energía Nuclear. En ella se aborda sobre todo el tema de las autorizaciones y licencias, configurando el marco jurídico en el que se incardinara la concesión del permiso de construcción de la primera central nuclear española, la de Zorita, que se concedió en junio de ese mismo año, 1964⁴⁹. El reglamento más importante derivado de dicha ley se publicó en julio de 1972, por Decreto 2869/1972, en el que se aprobó el Reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas, derogado por el Real Decreto 1836/1999⁵⁰, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas.

El Real Decreto 102/2014⁵¹, sobre gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos, regula la gestión de estos residuos procedentes de actividades civiles, medicina, industria, agricultura e investigación, desde su generación hasta el almacenamiento definitivo, con el fin de prevenir daños para las personas o para el medio ambiente y evitar que se traslade a las generaciones futuras cualquier carga indebida. Esta norma sienta las bases y el contenido del Plan General de Residuos Radiactivos y contiene distintas disposiciones sobre la financiación de las actividades relacionadas con los residuos radioactivos, conforme al marco comunitario establecido por la Directiva 2011/70/Euratom del Consejo, de 19 de julio de 2011, por la que se establece un marco comunitario para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y de los residuos

⁴⁹ MARTÍNEZ-VAL PEÑALOSA, J. M.: “La energía nuclear en España”. *Op. cit.*

⁵⁰ *Real Decreto 1836/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas*. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1999.

⁵¹ *Real Decreto 102/2014, de 21 de febrero, para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos*. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2014.



radiactivos. Dicha Directiva, que sustituye a la Directiva 2009/71/Euratom del Consejo, de 25 de junio de 2009, por la que se establece un marco comunitario para la seguridad nuclear de las instalaciones nucleares, e impone unas medidas de seguridad más elevadas en el tratamiento de los residuos y de las instalaciones nucleares existentes en los Estados miembros, que nuestro legislador nacional traslada a la norma reglamentaria.

La Constitución española no establece ninguna remisión expresa a este tipo de energía, por lo que el conflicto de competencias entre Estado y CC.AA. deberá resolverse atendiendo a los distintos ámbitos en los que el desarrollo de esta actividad se proyecta: energía, industria, minas, seguridad e higiene en el trabajo, sanidad, seguridad pública, protección del medio ambiente, transporte de mercancías y responsabilidad patrimonial y cobertura de daños⁵².

Conforme al art. 149.1.25 de la CE, el Estado se reserva la competencia exclusiva para fijar las bases del régimen energético, lo cual no está libre de discusiones doctrinales, pero en los que respecta a la energía nuclear podemos concluir que al Estado le corresponde la determinación del peso de la contribución de la energía producida en las centrales nucleares en el volumen de la producción eléctrica nacional. También corresponde al Estado el ejercicio de las potestades de autorización de operación de las centrales, así como la realización de las inspecciones correspondientes que aseguren el funcionamiento con total seguridad de las instalaciones nucleares y el ejercicio de la competencia sancionadora, dirigida a salvaguardar los criterios de planificación eléctrica. El Estado puede asimismo paralizar la construcción de centrales en construcción, lo cual debe conllevar el establecimiento de las compensaciones económicas correspondientes y la regulación del ciclo del combustible nuclear dirigida a garantizar el suministro de combustible a las centrales. El art. 149.1.22 de la CE, *in fine*, establece la competencia exclusiva del Estado sobre la autorización de instalaciones eléctricas si su funcionamiento o el transporte de energía afecta a más de una comunidad autónoma.

En materia de industria no existe ninguna reserva exclusiva a favor del Estado establecida expresamente, pero esta sí puede derivarse del art. 149.1.1 y 149.1.13 de la CE que permiten que el Estado establezca el régimen de autorizaciones, las condiciones de seguridad a las que deben ajustarse las actividades nucleares y el tratamiento de los residuos radiactivos y el cuadro de infracciones y sanciones en materia nuclear por vulneración de las normas de seguridad.

En materia de minas, al igual que en energía, conforme al art. 149.1.25 de la CE, el Estado se reserva la competencia exclusiva para fijar las bases del régimen minero. El Estado, a través de Enusa, se ocupa de la gestión de la reserva y explotación de los yacimientos de minerales radiactivos, ya que

⁵² AYLLÓN DÍAZ-GONZÁLEZ, J. M.: *Derecho nuclear. Op cit.*, pág. 218.



están incluidos en la sección D destinada a los recursos geológicos de interés energético, por lo que escapan a los procedimientos de autorización establecidos en la Ley de Minas que deberían resolver las comunidades autónomas⁵³.

La materia de seguridad e higiene en el trabajo también está estrechamente relacionada con las actividades nucleares. El art. 149.7 de la CE reconoce al Estado la competencia plena sobre legislación laboral y las comunidades autónomas son las encargadas de ejecutar dicha legislación, careciendo de capacidad normativa alguna. En materia de sanidad, el Estado se reserva la competencia exclusiva para fijar las bases y a las comunidades autónomas les corresponde el desarrollo de las mismas (art. 149.1.16 CE). La seguridad pública es una materia exclusiva del Estado, de acuerdo con el art. 149.1.29 de la CE, sin embargo, es la propia CE la que contempla la posibilidad de que las comunidades autónomas asuman dicha función a través de policías autonómicas.

Atendiendo a un concepto de medio ambiente estricto⁵⁴, el art. 149.1.23 de la CE confiere al Estado la competencia de establecer la legislación básica sobre protección del medio ambiente y permite que las comunidades autónomas establezcan en sus territorios normas adicionales de protección.

Aquí es donde se plantean mayores problemas, ya que no todos los estatutos autonómicos responden al mismo concepto de medio ambiente al que se refiere la CE y algunos de ellos incluyen competencias sobre vertidos industriales y contaminantes, espacios naturales protegidos, protección del paisaje y del entorno natural, etcétera (en adelante, etc.), lo cual no solo supone un problema administrativo a la hora de delimitar las competencias, sino que esta habilitación competencial ha abierto una puerta para que las CC.AA., en aras de la protección del medio ambiente, establezcan una serie de impuestos y tasas que no siempre gozan de la debida legitimidad como ya veremos en la parte central de este trabajo.

⁵³ Berkeley Minera España SA logró la declaración de impacto ambiental favorable de la Junta de Castilla y León en septiembre de 2013, gracias a la cual en 2015 la Secretaría de Estado de Energía, dirigida por Alberto Nadal, otorgó una autorización previa a Berkeley para la instalación radiactiva. Los grupos ecologistas recurrieron esta decisión por considerar que debió ser el Estado, a través del CSN, y no la Junta, quien evaluase el proyecto y que la Declaración de Impacto Ambiental está hecha sobre la mina pero no sobre la planta de fabricación de concentrados de uranio y la de almacenamiento de residuos radiactivos. “La mina de uranio de Salamanca sigue adelante pese a caer el precio”. *Cinco Días*. Disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/11/07/empresas/1478544718_949534.html [Consulta: 12 de diciembre de 2016].

⁵⁴ Aunque la Constitución no define el medio ambiente, la mayoría de la doctrina entiende que el art. 45 de la CE asume un concepto del medio ambiente intermedio en el que quedarían englobados el aire, el agua, el suelo la flora y la fauna (medio ambiente natural) sin que parezca incluir al medio ambiente artificial (patrimonio histórico y urbanismo). Algunos autores defienden un concepto más amplio que sí incluye el medio ambiente artificial o una más estricta en la que solo quedaría incluido el aire, el agua y el suelo. DELGADO GIL, A.: *Delitos urbanísticos y contra el medio ambiente*. CEF, 2016, págs. 14-15.



En el transporte de elementos nucleares, al estar sometido a autorización del CSN, es este quien ejerce todas las funciones de inspección salvo que se haya firmado un acuerdo de encomienda⁵⁵ entre la comunidad autónoma y el CSN.

Como consecuencia del riesgo de la actividad nuclear, se ha establecido un sistema de responsabilidad y cobertura específicos, cuya competencia, de acuerdo con el art. 149.1.8 de la CE referido a la legislación civil, corresponde al Estado de forma exclusiva, sin perjuicio de los derechos forales y las CC.AA. se encargan de las competencias ejecutivas.

El sometimiento de las actividades nucleares a la licencia de apertura, los criterios de distribución de la cuota de la licencia fiscal y del IAE de las centrales y las declaraciones de algunos municipios como zona desnuclearizada, conectan la cuestión nuclear con la Administración local que refleja el conflicto subyacente de recaudación entre municipios, y que se analizará en la tercera parte de este trabajo.

Estas centrales contribuyen a la seguridad energética⁵⁶ de nuestro país y su mantenimiento contribuye a mantener la política de diversificación del mix energético y a minimizar el riesgo de falta de suministro. Una de las definiciones más conocidas de seguridad energética es la de la Agencia Internacional de la Energía (en adelante, AIE): “La seguridad energética es el suministro ininterrumpido de fuentes de energía a un precio asequible”. Se trata de una fuente de energía poco volátil en su precio, dada la estabilidad del precio del uranio, y, por otra parte, ayuda a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero hasta que las energías renovables alcancen la madurez suficiente para cubrir la demanda de nuestro sistema eléctrico.

La Comisión de Expertos sobre transición energética, en abril de 2018, recomendó el mantenimiento de estas centrales al menos hasta 2030, para asegurar la cobertura de una creciente demanda eléctrica mediante electricidad sin emisiones, como tecnología de apoyo a las renovables, especialmente si se prescinde de la derivada del carbón.

Pero para ello es necesario que se resuelvan los dos grandes problemas a los que se enfrenta el sector: que se corrija la excesiva carga fiscal que soporta la energía nuclear que está cuestionando su viabilidad económica, y que se establezca un régimen jurídico apropiado que permita determinar las

⁵⁵ La disposición adicional tercera de la *Ley 15/1980, de 22 de abril, por la que se crea el Consejo de Seguridad Nuclear*, (BOE núm. 100 de 25 de abril de 1980) establece que el CSN podrá encomendar a las comunidades autónomas el ejercicio de funciones que le estén atribuidas con arreglo a los criterios generales que para su ejercicio el propio Consejo acuerde.

⁵⁶ LABANDEIRA VILLOT, X. Y LINARES LLAMAS, P.: “Seguridad energética en España. Análisis económico y propuestas de actuación”. *Economics for Energy*, 2017, pág. 48.



plantas que se necesitan y establecer un plan para que las empresas propietarias puedan conseguir el retorno de las inversiones necesarias para mantener el funcionamiento de las mismas con total seguridad y asegurar la continuidad del suministro sin que se produzca el encarecimiento de la electricidad.

3.2. EL ORGANISMO REGULADOR: CONSEJO DE SEGURIDAD NUCLEAR

En 1980, con la Ley 15/1980 de creación del CSN, la JEN se dividió en dos organismos: el CSN, que se encargaría de las funciones reguladoras en materia de seguridad nuclear y protección radiológica, y el Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas (en adelante, CIEMAT), como encargado de los proyectos de investigación y desarrollo⁵⁷.

Esta ley optaba por la constitución de un organismo con independencia normativa, personal, funcional y financiera del Ejecutivo para controlar las actividades nucleares y radiológicas y dar los informes preceptivos (vinculantes si son denegatorios), para las diversas autorizaciones de todas las instalaciones nucleares y radiactivas. Para lograr su independencia económica se estableció la Tasa de Servicios Prestados por el Consejo, cuyo hecho imponible abarcaba todas las actividades que desarrolla (estudios, informes, inspecciones, licencias, pruebas...), y su recaudación quedaba afectada a la cobertura de los gastos ocasionados por el desarrollo de su actividad, que se complementaba con la asignación anual con cargo a los Presupuestos Generales del Estado⁵⁸.

La función del CSN es la de establecer las normas y el marco reglamentario para la protección de las personas y el medio ambiente contra los riesgos asociados a las radiaciones ionizantes, y velar por su cumplimiento, tratando de alcanzar y mantener los niveles adecuados de seguridad nuclear en todas las fases de la vida de la instalación, por lo que realiza un seguimiento continuo del funcionamiento de las instalaciones nucleares, a través de procesos establecidos de supervisión y control. Administrativa. Una de las funciones del CSN es la de aprobar instrucciones y otras normas de carácter técnico sobre el funcionamiento de las todas las instalaciones nucleares, para mantener la seguridad nuclear dentro de los límites establecidos. La normativa emanada de este órgano posee rango reglamentario y tiene carácter vinculante para sus destinatarios, y en caso de incumplimiento se establecen las pertinentes sanciones administrativas⁵⁹. Sus dictámenes negativos llegan a ser preceptivos incluso para la Administración.

⁵⁷ *La energía nuclear*. Monografías. Consejo de Seguridad Nuclear, pág. 4.

⁵⁸ LÓPEZ RAMÓN, F.: “El Consejo de Seguridad Nuclear: un ejemplo de Administración independiente”. *Revista de administración pública*, 1991, núm. 126, pág. 213.

⁵⁹ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Nuevas perspectivas del derecho nuclear en Europa y en España”. *Revista electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja, REDUR*, 2011, núm. 9, pág. 80.



En el caso de las centrales nucleares, para tener un mayor control de su funcionamiento diario, el Consejo mantiene de forma permanente inspectores residentes.

La industria nuclear es el ejemplo más representativo y paradigmático de la tensión entre el progreso tecnológico y el riesgo asociado a esta evolución. Dicho riesgo debe evaluarse y ponderarse respecto del beneficio que dicha actividad conlleva conforme al principio de precaución. En casos de incertidumbre científica, los Gobiernos pueden acudir a este principio para decidir y regular estas situaciones. En el caso de las instalaciones nucleares, al tratarse de un sistema tecnológico altamente complejo, tal y como manifiesta la profesora RUIZ DE APODACA, el derecho suele limitarse a establecer cláusulas de «mejora tecnológica» o de «máxima seguridad» según el *state of art*, trasladando a los técnicos la evaluación de dicho riesgo y la responsabilidad de determinar el nivel de riesgo asumible y que el caso español se encomienda al CSN⁶⁰.

El Derecho nuclear está a medio camino entre la normativa de seguridad, salud pública y medio ambiente⁶¹. La energía nuclear constituye un enorme factor de riesgo para el medio ambiente, la vida y la salud de las personas y el Derecho nuclear, presidido por los principios de información, transparencia y participación trata de controlar estos peligros. EL CSN es el órgano encargado de determinar y controlar que el desarrollo de la actividad nuclear no supere el riesgo admisible. Por ello, el desarrollo de actividades nucleares está sujeto a la necesidad de autorización previa, lo cual ya viene a constituirse en garantía de seguridad frente al riesgo que esta actividad conlleva⁶².

La Ley de Economía Sostenible⁶³ puso sobre la mesa la necesidad de una «planificación energética que determine los niveles de participación de la energía nuclear en la cesta de generación energética, de acuerdo con el calendario de operación de las centrales existentes y con las renovaciones que, solicitadas por los titulares de las centrales, en el marco de la legislación vigente, en su caso correspondan, teniendo en cuenta las decisiones del CSN sobre los requisitos de seguridad nuclear y protección radiológica, la evolución de la demanda, el desarrollo de nuevas tecnologías, la seguridad del suministro eléctrico, los costes de generación eléctrica y las emisiones

⁶⁰ GUIRADO ESPINOSA, M. A.: “La aplicación del principio de precaución en el sector energético nuclear: La dialéctica entre garantía de suministro y riesgo”. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2015, vol. 6, núm. 1, págs. 5, 6 y 13.

⁶¹ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Régimen jurídico de la gestión de los residuos nucleares”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2009, núm. 16, págs. 5-6.

⁶² La autorización representa el grado máximo de control preventivo ejercido por el Estado, supone una intervención más intensa, una mayor restricción de la libertad. ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 107.

⁶³ *Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible*. BOE núm. 55, de 05/03/2011.



de gases de efecto invernadero, y ateniéndose en todo caso al marco de referencia establecido por la normativa europea vigente»⁶⁴.

Aquí se reconoce la posibilidad de ampliar el periodo de vida útil de las centrales nucleares más allá de los 40 años si la seguridad de las mismas viene garantizada por el CSN. La extensión de vida de 40 a 60 años aparece como la opción más aconsejable a la vista de nuestro panorama energético, en el que los costes de las energías renovables sustitutivas son todavía muy altos y no existe el desarrollo adecuado de sistemas de almacenamiento, y ante el compromiso a limitar las emisiones de CO₂.

Si se permitiera la extensión del ciclo operativo de las centrales es muy importante dejar claro que, durante el periodo adicional, el CSN dispondría de la autoridad y la capacidad para comprobar que en todo momento la seguridad de las centrales es la adecuada, pudiendo parar su operación en cualquier instante si es necesario⁶⁵.

La actividad de nuestras centrales nucleares españolas está sometida a un proceso de evaluación continuo y a una Revisión Periódica de la Seguridad cada 10 años, donde se analizan, entre otros aspectos, el control y la mitigación del envejecimiento de las Estructuras, Sistemas y Componentes.

Debido a la edad del parque nuclear español, el CSN ha emitido un informe nacional sobre la *Gestión del envejecimiento de las centrales nucleares españolas*⁶⁶, cercanas a los 40 años. Las centrales nucleares de Almaraz y Vandellós II han realizado y presentado al CSN sus Planes Integrados de Evaluación de la Gestión del Envejecimiento (en adelante, PIEGE) en junio y julio de 2017 respectivamente, los cuales son requeridos, de acuerdo con la Instrucción IS-22 del CSN, para la solicitud de autorización para la operación a largo plazo.

La ampliación de vida de las centrales nucleares existentes es una prioridad fundamental para aliviar el déficit comercial, disminuir emisiones e incrementar la seguridad de suministro de electricidad y abaratar el coste medio de la electricidad. La revisión de la normativa y la definición de un marco de seguridad jurídica son imprescindibles para que las empresas puedan acometer las inversiones necesarias para el alargamiento de vida del resto de las centrales en funcionamiento, ya que el ciclo de

⁶⁴ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Nuevas perspectivas del derecho nuclear en Europa y en España”. *op cit.* pág. 82.

⁶⁵ ECHÁVARRI, L. E.: “Nota sobre la vida operativa de las centrales nucleares”. Miembro de la Mesa de Diálogo, 2017. Disponible en www.minetur.es.

⁶⁶ Consejo de Seguridad Nuclear (CSN) *Gestión del envejecimiento de las centrales nucleares españolas*. Madrid, 2017.



planificación y ejecución de estas inversiones se inicia muchos años antes de la fecha de expiración de las licencias de operación, y en España esto no está claro, ni en Europa tampoco.

Ante el envejecimiento del parque nuclear europeo —actualmente hay 131 reactores nucleares en funcionamiento en 14 Estados miembros, con una capacidad total de 120 GW (gigawatios eléctricos) y una edad media de cerca de 30 años— se debe promover la armonización de los procesos de permisos y autorización⁶⁷, ya que el desarrollo de programas nucleares debe basarse en la cooperación internacional.

3.3. CENTRALES NUCLEARES

En España funcionan hoy en día cinco centrales —Almaraz I y II, Ascó I y II, Cofrentes, Trillo I y Vandellós II— con un total de siete reactores.

Hasta febrero de 2011 existió una moratoria por la que no se contemplaba la construcción de nuevas centrales. Aunque ahora no existe ningún impedimento legal, subsisten obstáculos económicos y sociales para poner en marcha nuevos proyectos⁶⁸, debido en buena parte a la incertidumbre que existe sobre el alargamiento de la vida de las centrales más allá de los 40 años, que ensombrece cualquier proyecto que pudiera ponerse en marcha⁶⁹, al hecho de no haberse encontrado una solución definitiva al problema de la gestión del combustible gastado⁷⁰ y a la poca aceptación social del sector.

En nuestro país podemos afirmar que todas nuestras centrales han venido funcionando con absoluta normalidad y seguridad. Según el último informe del CSN⁷¹ presentado al Congreso de los Diputados y al Senado, correspondiente al año 2017, todas ellas han funcionado de forma segura a lo largo del año 2017, y así han continuado con su actividad. A la finalización de 2015 todos los

⁶⁷ MARÍN CÓZAR, M.: *Propuestas para una estrategia energética nacional*. Fundación FAES, 2013. Disponible en <https://fundacionfaes.org>, pág. 143.

⁶⁸ ESPEJO MARÍN, C.: “La producción de electricidad de origen nuclear en España”. *Op. cit.*, pág. 77.

⁶⁹ ARANZADI MARTÍNEZ, J. C.: “Los dilemas de la energía nuclear en España. Alargamiento de la vida de las centrales y nuevas inversiones”. *Economía industrial* (Ejemplar dedicado a: 50.º Aniversario de la Agencia de la Energía Nuclear de la OCDE), 2008, núm. 369, pág. 124.

⁷⁰ Aquí hay que matizar que “el hecho de que no haya una solución final no implica que los residuos nucleares no estén siendo gestionados con total y absoluta seguridad”. RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Régimen jurídico de la gestión de los residuos nucleares”. *Op. cit.*, pág. 26.

⁷¹ Informe del Consejo de Seguridad Nuclear presentado al Congreso de los Diputados y al Senado, correspondiente al año 2017. Disponible en www.csn.es.



indicadores de funcionamiento del Sistema Integrado de Supervisión de las Centrales Nucleares⁷² (en adelante, SISC) estaban en verde aunque en el primer trimestre de 2017 el indicador del índice de fiabilidad de los sistemas de mitigación de los generadores diesel de emergencia de la central nuclear de Vandellós II estuvo con la banda blanca.

A esta misma conclusión llegó el *Séptimo Informe Nacional de España*⁷³, publicado por el CSN en agosto de 2016.

Prácticamente todas las centrales nucleares en producción en el mundo utilizan la fisión nuclear. Las centrales nucleares son centrales térmicas que aprovechan el calor obtenido mediante la fisión de los núcleos de uranio para producir energía eléctrica⁷⁴. La instalación principal de una central nuclear es el reactor en cuyo interior se produce la reacción en cadena de fisión nuclear. Este proceso de fisión genera un enorme poder calorífico que evapora el líquido en el contenido, normalmente agua, y el vapor producido es utilizado para poner en marcha un grupo turbina-generator que produce finalmente la energía eléctrica, de forma semejante a como ocurre en las centrales térmicas de combustibles fósiles.

En el caso español, la mayoría de nuestras centrales nucleares poseen un reactor de agua a presión (por sus siglas en inglés, PWR: *Pressurized Water Reactor*) que es un tipo de reactor nuclear que usa agua como refrigerante y moderador de neutrones, diseñado originalmente por el *Bettis Atomic Power Laboratory* para ser utilizado como planta de energía en un submarino nuclear, pero fueron comercializadas por la empresa Westinghouse y así se incorporaron a nuestras centrales. Todas las centrales nucleares españolas poseen un reactor del tipo PWR salvo la central de Garoña y la de Cofrentes, cuyo reactor es de agua en ebullición (por sus siglas en inglés, BWR: *Boiling Water Reactor*). Otro tipo de reactor es el de agua ligera (por sus siglas en inglés, LWR: *Light Water Reactor*), diseñado por General Electric a mediados de la década de los cincuenta, y en el que el agua común se utiliza como refrigerante y moderador.

⁷² En el año 2000 el CSN llevó a cabo una serie de estudios para diseñar un sistema integral de supervisión de las centrales en España. El modelo adoptado, el «SISC» está inspirado en el modelo estadounidense (*Nuclear Regulatory Commission*). El SISC utiliza la información proporcionada por 16 indicadores de funcionamiento de las centrales para la observación continua de su comportamiento y la información de las inspecciones del CSN que se codifica con un código de colores para facilitar la comprensión general de los resultados, en función de la importancia para la seguridad: Muy baja (verde), Entre baja y moderada (blanco), Sustancial (amarillo) y Alta (rojo). Disponible en www.csn.es.

⁷³ *Séptimo Informe Nacional de España* para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de la Convención sobre Seguridad Nuclear, hecha en Viena el 20 de septiembre de 1994. Consejo de Seguridad Nuclear. Agosto 2016.

⁷⁴ Véase la figura correspondiente al corte de una central nuclear, extraída de la web del Foro Nuclear (www.foronuclear.org) y que se adjunta como ANEXO III de esta memoria.



En las centrales de agua a presión encontramos un edificio de contención, que es una instalación blindada y hermética de base cilíndrica y acabada por una cúpula, que es la nota más característica y distintiva de estas centrales junto con las torres de refrigeración. En este edificio se encuentran los principales elementos que componen el circuito primario, como son el reactor, los generadores de vapor, el presionador y las bombas del refrigerante.

El calor generado por las reacciones en cadena producidas por la fisión de los núcleos del combustible introducido en el reactor se transmite al fluido refrigerante (agua), que se mantiene en estado líquido debido a su gran presión. El agua refrigerante se conduce por los generadores de vapor y a su salida, regresa al reactor impulsada por las bombas del refrigerante, constituyendo este el circuito primario. El agua del circuito primario utilizado como refrigerante se extrae de un río o del mar y, a través de una o varias torres de refrigeración, se devuelve a los mismos una vez refrigerado.

En los generadores de vapor encontramos el agua del circuito secundario que, sin mezclarse con la del circuito primario refrigerante, se convierte en el vapor que acciona las turbinas de vapor. Una vez culminado este proceso, el vapor vuelve a estado líquido en el condensador.

El generador eléctrico se encarga de que la energía del vapor que llega a las turbinas se convierta en electricidad, aumentando la tensión de salida del generador mediante transformadores para ser enviada a la red general a través de las líneas de transporte de energía eléctrica.

En el caso de las centrales nucleares, el uso del agua es fundamental para la producción de energía nuclear, por ello cada central nuclear tiene una concesión de consumo de agua. Según los datos de Foro Nuclear, agua y energía forman un binomio imprescindible. Por ejemplo, una central nuclear de 1.000 MW utiliza entre 15 y 20 hectómetros cúbicos ($\text{hm}^3/\text{año}$). El 95 % de este caudal utilizado es devuelto al medio, previamente refrigerado, ya que la legislación ambiental exige que la devolución del agua al mar, río o embalse, se produzca después de pasar a través de un sistema de enfriamiento, para que no haya un cambio térmico brusco en el ecosistema.

El edificio de combustible es una de las instalaciones más relevantes de una central nuclear. En él se halla el sistema de almacenamiento de combustible gastado. Los elementos de combustible, una vez utilizados en el reactor, se cargan en un contenedor que, tras su limpieza, se sumergen en el foso de descontaminación, comúnmente llamados piscinas, pues la inmersión en agua del combustible nuclear irradiado favorece la pérdida gradual de su actividad. Pasado un tiempo es transportado a las instalaciones de almacenamiento fuera de la central. Estos son los llamados Almacenes Temporales Individuales (en adelante, ATI) que las centrales se han visto obligadas a construir ante el retraso en la construcción del Almacén Temporal Centralizado (en adelante, ATC). En dicho edificio se almacena también el combustible que aún no ha sido utilizado en el reactor.



Los reactores de tipo BWR, tienen mayor rendimiento, pero también comportan un mayor riesgo, pues en estos reactores BWR, el combustible se introduce en el tanque por su parte inferior, al revés que en los PWR. La diferencia más significativa es que en este tipo de centrales el refrigerante sí se convierte en vapor, con lo cual es innecesario utilizar intercambiadores de calor, lo que hace que su rendimiento sea mayor, pues los intercambiadores de calor siempre sufren pérdidas y el agua puede trabajar a menor presión. El mayor riesgo se debe a que ese vapor, que se encuentra altamente contaminado, se utiliza para mover directamente las palas de las turbinas y, por tanto, como circula por un mayor número de circuitos, existe un mayor riesgo de que se produzcan fugas. En España, las centrales que se encuentran en funcionamiento poseen reactores del tipo PWR, salvo la central de Cofrentes.

A pesar de estas diferencias, el objetivo de los distintos tipos de reactores es el mismo: utilizar el calor de las reacciones producidas con la fisión de los núcleos de uranio para accionar las turbinas que van a generar electricidad.

Curiosamente, ninguno de los impuestos creados sobre la energía nuclear ha tenido en cuenta este mayor riesgo, y se gravan todos por igual, ignorando las distintas decisiones empresariales que valoraron en su inicio la instalación de uno u otro reactor (en 2012 lo poseía la central de Santa María de Garoña y aún sigue funcionando en la central valenciana), ignorando este mayor riesgo que hubiera podido merecer un tipo superior, aunque posiblemente las medidas de seguridad que el CSN hubiera obligado a implementar en el caso de reactores BWR también deberían ser mayores, por lo que habría que ver si verdaderamente este riesgo es mayor o hubiera quedado mitigado por las medidas de seguridad adoptadas por las centrales.

A la hora de valorar el coste de las centrales nucleares, desde el accidente nuclear de Chernóbil y especialmente, tras el accidente de Fukushima, es necesario tener en cuenta muchas más variables en la ecuación que el coste económico de la propia central, ya que desde entonces las empresas propietarias de las mismas deben incurrir en mayores costes de seguridad e inspección de las instalaciones, lo que determina una menor rentabilidad de la central.

El coste base de las centrales nucleares es muy elevado⁷⁵, siendo este la cantidad correspondiente a la inversión inicial si se construyera y pagara instantáneamente. Por el contrario, este coste se diluye en el tiempo ya que la construcción de la central nuclear requiere un periodo muy dilatado en el tiempo. Una central nuclear tarda en construirse varios años y los pagos se van sucediendo desde que comienza su diseño hasta que por fin entra en funcionamiento y la central comienza explotarse comercialmente.

⁷⁵ Aspectos económicos de la generación eléctrica (www.nuclenor.org).



Este periodo puede superar los 10 años, lo cual genera grandes incertidumbres que también deben incluirse en este presupuesto. Lo mismo ocurre con las medidas de seguridad que se deben implantar durante su funcionamiento, ya que, ante la ausencia de un horizonte claro de operación en nuestro país, las empresas propietarias temen por no rentabilizar su inversión. Este es uno de los temas más escabrosos que se han tratado de solventar durante los pasados meses en las negociaciones de las empresas eléctricas con el Ministerio para la Transición Ecológica, pues las propietarias de las centrales no estaban dispuestas a elevar estas inversiones cuando el fin de las centrales ya se había decretado (aunque aún no podemos afirmarlo con total seguridad). Por ello, una de las condiciones que las eléctricas han exigido es la introducción de una cláusula a la petición de alargar la vida útil de la central de Almaraz (ante la falta de acuerdo entre las compañías propietarias) que limite las inversiones recurrentes en 600 M€ y si se supera ese tope las propietarias deberán volver a sentarse para decidir si continúan explotándola.

Este coste base de una central comprende las inversiones directas e indirectas de la misma. Entre los costes directos tenemos los terrenos, obra civil, montaje y equipo; y entre los indirectos o inmateriales encontramos los servicios técnicos de ingeniería, inspección y aquellos destinados a cubrir posibles contingencias durante el periodo de ejecución del proyecto.

El coste total de inversión es igual al producto del coste base multiplicado por el factor que depende de los costes financieros, y que va creciendo conforme crece la tasa de costes financieros y cuanto mayor es el periodo de construcción de la central.

El coste de la potencia unitaria instalada, que es la que nos permite comparar la rentabilidad de este tipo de centrales respecto a otras tecnologías de producción eléctrica, se determina dividiendo el coste de la inversión total entre la potencia nominal de la central (medida en MW). Este parámetro depende en gran medida del tipo de central construida y de la potencia instalada; cuanto mayor es la potencia menor es el coste unitario⁷⁶.

La inversión realizada en una central se amortiza a lo largo de su vida operativa y por ello resulta tan importante el debate existente en España en estos momentos acerca del posible alargamiento de la vida de las centrales.

El coste anual de inversión se calcula a partir del número de años de funcionamiento de la central y de la tasa de capitalización del dinero, suponiendo que la amortización es uniforme a lo largo del tiempo. Nuestras centrales no tienen una vida legalmente limitada y existe una máxima

⁷⁶ Véase la tabla que resume las características principales y costes de las tecnologías de generación eléctrica en España, extraída de “Tecnologías y costes de la generación eléctrica”. En *Manual de la energía*. Disponible en energiaysociedad.es y que se adjunta como ANEXO IV.



no escrita que estima que el periodo de operación de estas centrales es de 40 años, cuando lo cierto es que centrales del mismo tipo que las existentes en España en otros países funcionan durante más años, lo cual permite recuperar o amortizar las inversiones, cada vez más elevadas por el aumento de la seguridad, durante un lapso de tiempo mayor. Esto coloca a las centrales españolas en una clara situación de desventaja respecto a las existentes en otros países como Gran Bretaña o Francia en las que el ciclo de operación puede llegar a los 60 años, cumpliendo con las medidas de seguridad establecidas por el organismo regulador. Para realizar estos cálculos de amortización⁷⁷ se parte de que el número de horas de funcionamiento anual de la central es también constante a lo largo de su vida, de forma que la repercusión de los costes de inversión sobre el coste de kilovatio hora (en adelante, KWh) es directamente proporcional al coste de la potencia unitaria instalada e inversamente proporcional al número de horas de funcionamiento anual de la central.

Afortunadamente, en el calendario que incluye el nuevo protocolo de cierre de nuestro parque nuclear ultimado por el Gobierno y las empresas propietarias de las centrales se contempla la clausura ordenada y escalonada de los actuales siete reactores desde 2027 (Almaraz) hasta 2035 (Trillo). Tras Almaraz, le sucederá el reactor de Ascó I (2029) y Cofrentes (2030). En 2033, sería clausurado Ascó II y, en 2035, Vandellós y Trillo y, conforme a dichas fechas, la vida útil de las centrales se situará por encima de los 40 años, si bien el aumento no es muy significativo, ya que la media estará en los 45-46 años.

En cuanto a la vida de nuestras centrales nucleares, ya hemos dicho que se estima por un periodo de 40 años, sin que tenga en cuenta las horas reales de utilización. Actualmente, el sector reclama un periodo de explotación mayor, tal y como la experiencia ha demostrado en otros países de nuestro entorno cuyas centrales están dotadas de la misma tecnología que las españolas. Se demandan valores mayores para cada central, en función de sus circunstancias, lo cual, desde mi punto de vista, resultaría económica, energética y socialmente adecuado, ya que si la central opera en condiciones de total seguridad y el país necesita de la energía producida por ellas no debería suprimirse esta tecnología de producción de nuestro mix energético, máxime cuando ya se ha decidido y ordenado la supresión de las centrales de carbón por su alto grado de emisiones de CO₂. Con ello se conseguiría reducir la repercusión de los costes de capital sobre el coste de la electricidad, puesto que la amortización de las centrales se calcularía en función de un número de años mayor.

El sector reivindica la decisión de alargar la vida de las centrales en funcionamiento. Esta decisión debería adoptarse caso a caso y siempre subordinada al dictamen favorable del organismo responsable de seguridad nuclear, en nuestro caso el CSN. Este planteamiento parece estar justificado desde un punto de vista económico, puesto que tiene una gran trascendencia en las estimaciones de

⁷⁷ *Ibid.*



los costes operativos medios (incluido el combustible) de las centrales en funcionamiento y los costes totales medios de una nueva central de generación de base no intermitente de cualquier tecnología.

Ampliar el periodo de funcionamiento de las centrales permitiría, además, preservar la contribución de la generación nuclear a la diversificación del suministro energético, mantener los emplazamientos así como preservar y seguir impulsando el desarrollo tecnológico de nuestro país y poder seguir siendo una de las potencias más importantes en lo que a tecnología nuclear se refiere⁷⁸, y mantener la contribución a nuestra economía del sector.

Como las centrales nucleares tienen un coste base de inversión muy alto, para que sean rentables es necesario que funcionen el mayor número de horas posible. Es por ello por lo que junto con las centrales de carbón producen energía eléctrica para cubrir la demanda en base mientras que en periodos en los que se produzcan las puntas de demanda, la producción de energía eléctrica se ve complementada por otras tecnologías cuyos costes de capital son menores, pero tienen un mayor coste de combustible, o se ven afectadas por los altos precios del carbono.

A la hora de determinar la rentabilidad de la energía nuclear también se debe tener en cuenta la repercusión del coste del combustible sobre el KWh generado. Para hallar este índice se divide el coste total del combustible, teniendo en cuenta el valor de adquisición, así como el coste de su transformación, transporte, seguros, etc., del producto energético consumido por la central durante un año de operación entre los MWh producidos. En el caso de las centrales nucleares, la utilización del uranio requiere un proceso de transformación que consiste básicamente en su enriquecimiento y que actualmente se lleva a cabo en nuestra fábrica de combustibles de Enusa en Juzbado, de la que hablaré más adelante.

El coste del combustible en una central hidráulica es casi despreciable, bajo en las centrales nucleares⁷⁹ y muy alto en las térmicas de carbón, fuel y gas.

Otro de los grandes costes que deben hacer frente las centrales nucleares es el coste de desmantelamiento⁸⁰. En España, se creó un fondo para cubrir estos gastos una vez que las centrales hayan agotado su vida útil, bien por haber cumplido su periodo operativo, o por haberse dado cualquier otra circunstancia que haga inviable técnica o económicamente continuar su operación. Este gasto se estima como un porcentaje fijo de la inversión y supone un coste más que debe afrontar la empresa propietaria de la central. Actualmente, la gestión de los residuos radiactivos y el desmantelamiento de

⁷⁸ ARANZADI MARTÍNEZ, J. C.: “Los dilemas de la energía nuclear en España. Alargamiento de la vida de las centrales y nuevas inversiones”. *Op. cit.*, págs.123-130.

⁷⁹ «Libro Rojo» del Uranio (*Uranium 2018: Resources, Production and Demand*) NEA/OIEA, pág. 14.

⁸⁰ *Desmantelamiento y clausura de centrales nucleares*. Documento CSN. Disponible en www.csn.es.



instalaciones nucleares se efectúan con cargo al Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos (en adelante, PGRR) y están encomendadas a Enresa.

Este fondo está integrado por las cantidades procedentes de la recaudación de las tasas que esta empresa pública recauda (y que se examinarán con mayor detenimiento en el capítulo tercero de esta memoria), así como por cualesquiera contraprestaciones o ingresos derivados de la prestación de los referidos servicios y los rendimientos derivados de las inversiones financieras transitorias del mismo. Estas cantidades solo podrán destinarse a cubrir los gastos, trabajos, proyectos e inmovilizaciones derivados de actuaciones previstas en el PGRR aprobado por el Gobierno.

Dicho fondo parece ser insuficiente en el caso de que las labores de desmantelamiento se llevaran a cabo de forma inmediata. Esta insuficiencia se ha puesto de manifiesto tras el cierre definitivo de Garoña, y es una de las cuestiones que se deben poner sobre la mesa a la hora de debatir el futuro nuclear de las centrales, ya que el fondo se nutre con las cantidades que aportan las centrales en operación, de forma que si dicha operación se suspende, la aportación también, por lo que se deberá buscar una vía alternativa de financiación. Ante esta necesidad, el Ministerio para la Transición Energética ha sometido a consulta pública previa el proyecto⁸¹ de real decreto por el cual se pretende actualizar la tarifa fija unitaria de la tasa asociada a la explotación de las centrales nucleares para adaptarla al escenario de vida previsto para dichas centrales según el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030 (en adelante, PNIEC), actualmente en tramitación, y a las actuales estimaciones de costes futuros, a fin de evitar eventuales déficits de financiación y en aplicación del principio de «quien contamina paga», habiendo finalizado el plazo previsto para la remisión de observaciones el 14 de septiembre de 2019.

Asimismo, ya se apuntaba en esta comunicación de la Comisión que, para llevar a cabo las operaciones de desmantelamiento, son necesarios numerosos recursos financieros para cuya consecución es imprescindible la constitución de fondos de desmantelamiento, que deberán dotarse por las contribuciones de los operadores de las instalaciones nucleares durante todo el periodo de explotación, siendo necesaria su regulación. Las normas creadas a tal efecto deberán garantizar la disponibilidad y la suficiencia de dichos fondos para proceder a las operaciones de desmantelamiento, siendo necesario adoptar un enfoque común por parte de los Estados miembros que garantice la seguridad nuclear en todos los Estados.

Los expertos de la comisión para el cambio climático consideran que la vida de las centrales debe prologarse más allá de los 40 años, que parece ser la regla imperante en nuestro país, aunque dicha regla carece de apoyo legal.

⁸¹ Consulta pública previa del proyecto de Real Decreto por el que se modifica la tarifa fija unitaria relativa a la prestación patrimonial de Enresa a las centrales nucleares en explotación. Disponible en <https://energia.gob.es>.



En la instrucción IS-22, de 1 de julio de 2009, del CSN sobre requisitos de seguridad para la gestión del envejecimiento y la operación a largo plazo de centrales nucleares⁸², se señala que, en el caso de las centrales nucleares de diseño occidental (norteamericanas y algunas europeas), los análisis de seguridad se han realizado bajo la hipótesis de una vida de diseño de 40 años, pero la vida útil puede superar la vida de diseño en determinadas circunstancias, como ocurriría en el caso en el que las condiciones de operación se llevasen a cabo de forma menos severa que las planteadas en su diseño original, circunstancias que deben ser avaladas por el regulador, ya que esa posible dilatación de la vida útil de la central debe llevarse a cabo bajo las más estrictas medidas de seguridad⁸³.

El CSN se muestra favorable a una «operación a largo plazo» de una central nuclear, alargando así la vida de diseño de estas instalaciones siempre y cuando los niveles de seguridad se mantengan de forma aceptable y se haya superado la correspondiente evaluación de seguridad de las estructuras, sistemas y componentes de la central.

Esta misma posición ha sido manifestada igualmente por la Comisión Europea.

Sería muy acertado que la Unión Europea sentase las bases para la posible unificación de los requisitos para la ampliación de la vida de las centrales nucleares europeas ya que, en un mercado integrado de la energía, todos los competidores deberían operar conforme a las mismas reglas y el establecimiento de un ciclo de operación inferior al de otros Estados miembros, estando obligados a cumplir las mismas normas de seguridad que impone el marco Euratom, que coloca en situación de desventaja a nuestros operadores de las centrales que se ven obligados a recuperar sus inversiones en un menor periodo de tiempo.

3.4. OTROS EMPLAZAMIENTOS NUCLEARES: ENUSA Y ENRESA

En 1972 fue constituida la Empresa Nacional de Uranio (Enusa)⁸⁴, encargada de la gestión del aprovisionamiento de concentrados de uranio y de los servicios de conversión y enriquecimiento,

⁸² Instrucción IS-22, de 1 de julio de 2009, del Consejo de Seguridad Nuclear, sobre requisitos de seguridad para la gestión del envejecimiento y la operación a largo plazo de centrales nucleares. BOE núm. 166, de 10 de julio de 2009.

⁸³ Recientemente se ha publicado la intención de EE.UU de alargar la vida de alguna de sus centrales que cuentan con la misma tecnología que las españolas hasta los 80 años. *El Economista*, 21 de octubre de 2019.

⁸⁴ Decreto 3322/1971, de 23 de diciembre, sobre fines de la Empresa Nacional del Uranio. BOE núm. 15, de 18 de enero de 1972.



así como del abastecimiento a todas las centrales nucleares españolas⁸⁵. En 1979⁸⁶, se encomienda a Enusa, entre otras misiones, la gestión de los combustibles irradiados, y a la JEN las actividades referentes al almacenamiento definitivo de los residuos radiactivos.

Posteriormente, con la creación de Enresa⁸⁷, esta empresa se hace cargo de la gestión de los residuos radiactivos y se establecen las modalidades de contraprestación económica por parte de las distintas instalaciones nucleares a esta empresa nacional por sus servicios de gestión de todos los residuos radiactivos, generados en la producción de concentrados de uranio y en la fabricación de elementos combustibles, en la producción de energía nucleoelectrónica y en la utilización de radioisótopos en medicina, industria, agricultura e investigación. Con su creación, Enusa pasa a encargarse de contratar la adquisición del uranio necesario para mantener asegurado el abastecimiento nacional durante un periodo mínimo de diez años. Las instalaciones de Enusa, al igual que el resto de las instalaciones nucleares de nuestro país, están sujetas a programas de vigilancia ambiental⁸⁸.

Enusa se encarga de la fabricación de los elementos combustibles nucleares necesarios para el abastecimiento de los reactores españoles y buena parte de su producción está destinada a centrales extranjeras. En la fábrica de elementos combustibles de Enusa en Juzbado, el óxido de uranio enriquecido es prensado y sometido a un proceso de sinterización⁸⁹ en un horno con atmósfera de hidrógeno para su conversión en pastillas cerámicas. Posteriormente, estas pastillas se introducen en una envoltura metálica, formando unas varillas de combustible que contienen las pastillas del uranio enriquecido. Estas varillas se rellenan de un gas inerte y se sellan. Es necesario reunir varias de estas varillas en un armazón para obtener cada uno de los elementos combustibles que son los que se introducen en el reactor. Desde Juzbado se trasladan estos elementos combustibles a las distintas centrales nucleares de España y del extranjero.

⁸⁵ La central de Trillo posee un reactor de tecnología alemana, de la marca Siemens, e inicialmente adquiriría su combustible en Alemania, pero debido a la política nuclear adoptada en este país, actualmente adquiere su combustible de la propia fábrica de Juzbado.

⁸⁶ *Real Decreto 2967/1979, de 7 de diciembre, sobre ordenación de actividades en ciclo del combustible nuclear*. BOE núm. 12, de 14 de enero de 1980.

⁸⁷ *Real Decreto 1899/1984, de 1 de agosto, por el que se modifica el Real Decreto 2967/1979, de 7 de diciembre, sobre ordenación de actividades en el ciclo del combustible nuclear*. BOE núm. 258, de 27 de octubre de 1984.

⁸⁸ JIMÉNEZ ARANA, J. M.: “Combustible nuclear y medio ambiente”. *Cuadernos de estrategia* (Ejemplar dedicado a: La energía y el medio ambiente), 1991, núm. 34, pág. 111.

⁸⁹ La sinterización es un tratamiento térmico del óxido de uranio enriquecido, previamente prensado a una temperatura inferior a la de fusión de la mezcla, para obtener pastillas con la apropiada densidad e integridad para uso en reactor nuclear. Se sinterizan las pastillas a altas temperaturas dando lugar a una mayor solidez y dureza a su estructura.



Vemos aquí cómo en esta actividad radica el monopolio del Estado, que aunque intente justificarse por motivos de seguridad, ya que el Estado debe garantizar la seguridad del suministro, es necesario que este articule jurídicamente la reserva de este recurso o servicio esencial, ya que contraviene la libertad de empresa que se proclama en nuestra Constitución en sus arts. 38 y 128.2, ya que *de facto* impide a las empresas propietarias de nuestras centrales acudir al mercado para abastecerse del combustible nuclear⁹⁰.

Desde 2009, Berkeley Minera España SA (BME), que forma parte del grupo australiano Berkeley Resources Ltd., inició las actividades de exploración en las provincias de Badajoz, Cáceres, Salamanca y Guadalajara, en colaboración con la Universidad de Salamanca y empresas especializadas de reconocido prestigio internacional. BME tiene previsto explotar los yacimientos de uranio de la Concesión de Explotación Retortillo-Santidad (Salamanca), de la cual es titular. El proyecto está parado y la Audiencia Nacional ha desestimado las alegaciones de la empresa y estudiará la legalidad del permiso de instalación de la mina y su declaración de impacto ambiental. Por otro lado, la Comisión Europea ha abierto una investigación a España sobre la mina de uranio⁹¹ que una multinacional australiana intenta explotar en una comarca despoblada de Salamanca, a pocos kilómetros de la frontera con Portugal. De llegar a inaugurarse, sería la única explotación a cielo abierto de este mineral radiactivo en Europa occidental. Bruselas investiga si el proyecto cumple con varias disposiciones de la normativa de la Unión Europea, entre ellas la directiva de repercusiones medioambientales y la directiva Hábitats⁹².

En España, tras su paso por los reactores, el combustible irradiado presenta una gran actividad radiactiva proveniente de los productos de fisión y de pequeñas cantidades de plutonio, por lo que, para rebajarla, se introduce en unos tanques de agua o piscinas que se encuentran en las instalaciones de las centrales. Sin embargo, este combustible puede ser reprocesado para recuperar el uranio y el plutonio irradiados y reutilizarlos como combustible nuclear, pero esta opción no está permitida en España, pues el Gobierno optó en su momento por no reciclar el combustible irradiado y pasar directamente a procesarlo como un residuo⁹³.

En cuanto a la naturaleza de estos residuos, ANTONIO GONZÁLEZ⁹⁴, director técnico del Foro de la Industria Nuclear Española, afirma que existe un gran desconocimiento sobre el tratamiento de

90 AYLLÓN DÍAZ-GONZÁLEZ, J. M.: *Derecho nuclear. Op cit.*, pág. 321.

91 SEVILLANO, E.: “Bruselas abre una investigación sobre la última mina de uranio de la UE”. *El País*, 5 de julio de 2017. Disponible en https://elpais.com/politica/2017/07/04/actualidad/1499180983_277153.html.

92 *Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres*. DOCE núm. 206, de 22 de julio de 1992.

93 *El combustible nuclear y su ciclo*. Monografía del Consejo de Seguridad Nuclear. Disponible en www.csn.es.

94 “Los residuos radiactivos son reutilizables en un 90% de los casos”. *SINC, La ciencia es noticia*, 27 de noviembre de 2008. Disponible en <https://www.agenciasinc.es/Noticias/Los-residuos-radioactivos-son-reutilizables-en-un-90-de-los-casos>.



los desechos radiactivos en España. En Salamanca está la única fábrica de aprovechamiento de estos residuos para volver a utilizarlos como combustibles para otras centrales, pues el 90 % de los desechos radiactivos de primera utilización son «aptos para la reutilización».

En 1984 se encomienda a Enresa la responsabilidad de establecer planes para la gestión de los residuos radiactivos y poner en marcha un sistema de gestión de los residuos de baja y media actividad generados en España, que se trasladan al almacén de El Cabril, construido y operado por Enresa, desde que en 1992 entró en funcionamiento⁹⁵.

Conforme al Real Decreto 102/2014, sobre gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos, en nuestro país, el combustible nuclear una vez utilizado en el reactor de una central, se retira del mismo y se almacena en la piscina de la central que lo ha producido y es considerado un residuo nuclear de alta actividad. Aunque su volumen solo representa el 5 % de los residuos radiactivos, las piscinas de las centrales están al borde de la saturación de su capacidad de almacenamiento.

Debido al retraso del proyecto de ATC en superficie para almacenar los residuos radiactivos de alta actividad en un único almacén⁹⁶, se precisa contar con un ATI en seco donde almacenar el combustible irradiado en las propias centrales. Actualmente tienen un ATI las centrales de Trillo, Ascó y José Cabrera. El resto de centrales han solicitado la licencia para su construcción.

Una vez esté terminado el ATC, los residuos de alta radiación estarán más controlados, pero a su vez conllevará un mayor riesgo el transporte de los mismos, que deberá ser gestionado por Enresa. El transporte de los residuos, además de su peligrosidad, conlleva también una gran complejidad, pues afecta a distintas competencias administrativas. Por razón del territorio puede afectar a distintas comunidades autónomas y además está implicada la propia Enresa, el Ministerio de Industria para la aprobación y convalidación de los bultos, la Administración de Tráfico, el Ministerio de Trabajo, Protección civil y Medio Ambiente. Por otro lado, también hay que tener en cuenta la prolija regulación del transporte de materias peligrosas además de la específica del transporte de residuos radiactivos, la normativa de responsabilidad civil, administrativa y penal⁹⁷.

⁹⁵ *Centro de almacenamiento El Cabril*. Dossier de prensa. Ministerio de Industria, Energía y Turismo. Enresa. Junio 2016.

⁹⁶ El conflicto jurídico generado en torno a la ubicación del ATC en Villar de Cañas (BELLO PAREDES, S.: “El ATC de Villar de Cañas: ese oscuro objeto de deseo”. *Revista de administración pública*, 2015, núm. 198, pág. 356) ha sido resuelto por el TS, que considera que deben prevalecer la seguridad nuclear y las actuaciones para la instalación del ATC sobre el interés medioambiental en la aprobación inmediata de la ampliación de un espacio protegido para aves en la zona donde está prevista su ubicación. STS de 16 de diciembre de 2016, recurso n.º 672/2016 (NFJ066031).

⁹⁷ LAFUENTE BENACHES, M.: “El transporte de residuos radiactivos al ATC español”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2014, núm. 28, págs. 12-13.



Además, en el ATC deberán albergarse los residuos de alta actividad vitrificados procedentes del reproceso de combustible en Francia de los combustibles de la central de Vandellós I, que se trasladaron allí como consecuencia del incendio que se produjo en octubre de 1989⁹⁸ y que deben repatriarse.

Acerca de la construcción del ATC, LAFUENTE BENACHES reflexiona acerca de la polémica sobre la energía nuclear en su conjunto y sobre la conveniencia o no de la construcción de este emplazamiento. Cualquier decisión que el Gobierno adopte al respecto debería estar respaldada por el compromiso ético de los ciudadanos, de los técnicos y del Estado respecto a los efectos adversos de la energía nuclear, en la medida en que afecta a la conservación del medio ambiente, como presupuesto de garantía del principio de protección de las generaciones presentes y futuras. Es necesario demostrar que el ATC es la mejor opción para la gestión segura de los residuos radiactivos y del combustible nuclear gastado con el fin de respetar el criterio de seguridad fijado por el Organismo Internacional de la Energía Atómica (en adelante, OIEA) de que “las instalaciones y actividades que generen responsabilidades asociados a las radiaciones deben reportar un beneficio general”. LAFUENTE BENACHES considera que el riesgo de la radiactividad no puede ser utilizado por intereses políticos o económicos y por ello concluye que la vía para atemperar el debate es la seguridad, proponiendo el suministro de información a los ciudadanos como medio de conseguir que asuman voluntariamente este riesgo. Los ciudadanos deben elegir qué energías quieren en nuestro mix energético, sopesando beneficios y costes, si bien hay que evitar que dicha decisión se encuentre mediatizada por decisiones políticas, ya que la energía nuclear se ha utilizado por las fuerzas políticas para enfrentar a la ciudadanía⁹⁹.

Estas reacciones ante la cuestión nuclear no son nuevas ya que con la llegada al poder de PSOE en 1982 se paralizó la construcción de las seis centrales nucleares que se encontraban en diferente estado de construcción (Lemóniz I y II, Valdecaballeros I y II y Trillo II) y se decretó la imposibilidad de autorizar otras nuevas, decisión que no estaba basada en motivos energéticos. Como consecuencia de tal decisión, los españoles hemos estado contribuyendo hasta 2015, con un porcentaje de la factura eléctrica, a amortizar los préstamos con los que se financió la compensación que percibieron las empresas titulares de los proyectos a los que afectó la moratoria nuclear. Ahora, el Gobierno debe adoptar una decisión sobre el alargamiento del periodo de explotación de nuestras centrales nucleares

⁹⁸ Si bien se esperaba tener listo el almacén para el año 2010, los retrasos provocaron que los residuos que España guarda en La Hague (Francia), y que debían regresar en cumplimiento del contrato, permaneciesen allí con un sobre coste estimado en 73.000 euros diarios para las arcas públicas. “España pagará a Francia 73.000 euros al día hasta 2024 por guardar residuos nucleares”. *Cinco Días*, 23 de abril de 2018.

⁹⁹ LAFUENTE BENACHES, M.: *El Almacén Temporal Centralizado (ATC) en la gestión de los residuos radiactivos*. Aranzadi, 2012.



si se quiere seguir contando con la generación de energía nuclear en nuestro mix energético. La energía nuclear cubre el 20 % del total de nuestro sistema eléctrico y no emite CO₂, razón por la que tanto la UE como la AIE aconsejan el mantenimiento de la energía nucleoelectrica como tecnología de respaldo¹⁰⁰, y para asegurar su continuidad es necesaria la construcción de este almacén centralizado.

De mantener la energía nuclear como aconsejan los expertos, debe establecerse un régimen jurídico apropiado que permita el retorno de las inversiones y, en definitiva, el desarrollo de esta actividad económica que resulta esencial para la política energética, medioambiental y económica del país.

Si he incluido esta mención aquí es solo para poner de manifiesto la necesaria despolitización de las tecnologías en materia energética. El Acuerdo de París es neutro desde el punto de vista tecnológico y no existe ninguna restricción para que los distintos países utilicen en sus cestas energéticas la tecnología que consideren adecuada para evitar que el incremento de la temperatura media global supere los 2 °C, por lo que la decisión final de introducir, utilizar, ampliar o eliminar la energía nuclear en la cartera nacional de energía recae en los Estados soberanos.

En España, esta decisión debe descansar sobre el oportuno análisis del impacto que tendrá prescindir de la que es primera fuente de generación eléctrica del país –en 2018 cubrió el 20% de la demanda– y cómo afectará a la seguridad del suministro, debiéndose sopesar a su vez el coste que conllevará en la factura eléctrica de hogares y empresas y el posible aumento de las emisiones de CO₂, y no puede basarse únicamente en razones de «ideología política».

RUIZ DE APODACA, en consonancia con LAFUENTE BENACHES, afirma que “la opción nuclear solo puede mantenerse si la cuestión de los residuos encuentra por fin una solución satisfactoria de la manera más transparente, lo que se afirma en clave de sostenibilidad, información y participación pública”¹⁰¹.

El aspecto más problemático de la energía nuclear es la gestión de los residuos nucleares y del combustible gastado, y por ello este es el principal problema al que el sector debe enfrentarse junto con el desmantelamiento de las instalaciones. El problema de los residuos nucleares radica en que la radiactividad que desprenden, si no se gestionan y almacenan adecuadamente, permanece en la biosfera durante cientos de años, sin que hasta ahora se haya encontrado una solución que permita eliminar su actividad a corto plazo.

¹⁰⁰ “Mariscal: ‘La política energética del Gobierno no es creíble, ralentiza la economía, genera desempleo y aumenta el precio de la energía’”, 22 de febrero de 2019. Disponible en <http://www.gppopular.es>.

¹⁰¹ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Régimen jurídico de la gestión de los residuos nucleares”. *Op. cit.*, pág. 26.



El régimen jurídico de la energía nuclear y el de la gestión adecuada de sus residuos es el propio de una regulación del riesgo, de control de riesgos, en la que evidentemente deben valorarse las ventajas y los inconvenientes de optar por esta forma de generación de energía¹⁰².

ESTEVE PARDO¹⁰³ señala que, si se decide apostar por la energía nuclear, se ha de ser consciente del problema de los riesgos derivados de los residuos nucleares y su tratamiento. Sobre el riesgo abundaré en la tercera parte de este trabajo como fundamento de los tributos que recaen sobre la energía nuclear.

Como señala la Comisión en la Comunicación sobre la seguridad en el marco de la Unión Europea¹⁰⁴, el futuro de la energía nuclear exige una respuesta clara, segura y transparente a la cuestión del tratamiento de los residuos radiactivos y de su transporte e indica que, para la mayoría de los expertos, el almacenamiento definitivo profundo es la mejor solución de gestión a largo plazo de los residuos radiactivos.

Sin embargo, España ha rechazado la opción del Almacén Geológico Profundo (en adelante, AGP), que consiste en almacenar residuos radiactivos de alta actividad a gran profundidad en el interior de formaciones geológicas estables, como hacen en otros países como Finlandia y Suecia.

El coste de la gestión de los residuos nucleares y combustible gastado será de casi 17.400 M€ en 2050. Así lo recoge el informe *Energía 2018* del Foro de la Industria Nuclear en el que cita datos de Enresa, la empresa pública que se encarga de esa gestión. Se trata de una cifra que se contabiliza desde 2010 aunque no pone fecha límite. Según el informe, desde 2010 hasta 2017 el coste de la gestión de los residuos nucleares en España ha sido de 1.326 M€. Para 2017 se preveía que el coste de la gestión de los residuos nucleares se elevara hasta los 300 M€ y en los siguientes cuatro ejercicios, de 2018 a 2021 inclusive, el presupuesto necesario para la gestión de estos residuos se prevé que alcance 1.525 M€ adicionales.

Conforme a los cálculos de Enresa¹⁰⁵, este coste de gestión de residuos irá creciendo en los próximos años. Así, desde 2022 hacia delante (2050) la partida de gastos por los residuos nucleares

¹⁰² *Ibid.*, pág. 2.

¹⁰³ ESTEVE PARDO, J.: *Técnica, Riesgo y Derecho. Tratamiento del riesgo tecnológico en el Derecho ambiental*. Ariel, 1998, pág. 57.

¹⁰⁴ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la seguridad nuclear en el marco de la Unión Europea. Bruselas, 6 de noviembre de 2002. COM (2002) 605 final.

¹⁰⁵ *Energía 2018* elaborado por el Foro de la Industria Nuclear, pág. 247.



asciende a 14.247 M€ a unos 500 millones por año si es hasta 2050, 200 millones más que en 2017. Y si es hasta 2070, la cifra sería la misma cada uno de los ejercicios, 296 M€¹⁰⁶.

La Unión Europea también se ha manifestado acerca del coste de la gestión de residuos en el sentido de que los países miembros deben afrontar el gran reto que supone solucionar el problema de la gestión de los residuos nucleares, para cuya consecución aún es necesario que los Estados miembros eleven sus esfuerzos. La directiva sobre combustible nuclear gastado y residuos radiactivos¹⁰⁷ parte del reconocimiento de que los operadores son totalmente responsables de la gestión de los residuos radiactivos, desde la generación hasta el almacenamiento definitivo.

De acuerdo con las últimas informaciones facilitadas por los Estados miembros en diciembre de 2014, los operadores nucleares estimaron que harían falta 253.000 M€ para la clausura de centrales nucleares y la gestión de residuos radiactivos hasta 2050, de los cuales 123.000 M€ serían para la clausura y 130.000 M€ para la gestión del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, así como para el almacenamiento geológico en estratos profundos. El método utilizado con mayor frecuencia para recaudar fondos es una contribución fija sobre la base de la electricidad producida por las correspondientes centrales nucleares¹⁰⁸, y en el caso de España existen dos tipos de gravámenes: por un lado, la tasa de Enresa y, por otro, los impuestos sobre el combustible nuclear que se crearon por la Ley 15/2012.

En cualquier caso, siendo este un problema de la UE, los Estados europeos nucleares, auspiciados por las instituciones comunitarias, dentro del marco que les proporciona la Directiva 2006/117/Euratom, tratan de encontrar una solución definitiva a la gestión de los residuos y la solución más aceptada por los técnicos en la materia parece ser la de construir un AGP comunitario para albergar estos residuos.

La construcción de este almacén podría ofrecer un lugar «seguro» donde albergar estos residuos, pero su traslado conllevaría una serie de riesgos que deberán ser evaluados y que no estarán exentos de detractores que impedirán su paso por determinados territorios, a pesar de que las condiciones de seguridad se extremen hasta el infinito.

¹⁰⁶ Véase la tabla Resumen de costes de la gestión de residuos radiactivos y combustible gastado en España desde 2010 contenido en el informe *Energía 2018*, elaborado por el Foro de la Industria Nuclear, pág. 247, y que se adjunta como ANEXO V de esta memoria.

¹⁰⁷ *Directiva 2011/70/Euratom del Consejo, de 19 de julio de 2011, por la que se establece un marco comunitario para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y de los residuos radiactivos*. DOUE L 199, de 2 de agosto de 2011.

¹⁰⁸ Comunicación de la Comisión Programa Indicativo Nuclear presentado en virtud del artículo 40 del Tratado Euratom para dictamen del Comité Económico y Social Europeo. COM/2016/0177 final.



También se han contemplado otro tipo de soluciones como el almacenamiento en los casquetes polares, en fosas marinas, en zonas de subducción de la corteza terrestre, o su envío al espacio, pero estas no resultan tan seguras como el AGP y además presentan distintos problemas que cuestionan su viabilidad de ejecución.

Décadas de investigación y desarrollo tecnológico avalan la opción del AGP como la mejor solución, si bien es necesario que se siga investigando para mejorar distintos aspectos que requieren un mayor y mejor conocimiento científico, así como la mejora y el refinamiento de las capacidades tecnológicas necesarias.

Hacia esta meta deben dirigir los Estados miembros sus investigaciones, sin que sea necesaria la consecución de este logro de manera inmediata o a corto plazo, pues estos disponen de tiempo suficiente para mejorar las tecnologías y conocimientos requeridos a través de los programas de I+D que desarrollan las agencias de gestión de residuos radiactivos de los distintos países y los organismos internacionales involucrados en estos temas, tales como el IAEA (Agencia Internacional de la Energía Atómica) y la OCDE-AEN (Agencia Europea de Energía Nuclear)¹⁰⁹.

Sin embargo, la construcción de este almacén no exime a nuestro Gobierno de contar con su propio ATC, que es una instalación industrial diseñada para albergar, en un único lugar, el combustible gastado de las centrales nucleares españolas y los residuos radiactivos de alta actividad durante más de 100 años. No creo que sea posible demorar más su construcción dado el estado de las piscinas de nuestras centrales nucleares ya que, dado su grado de saturación, en algunas de ellas se ha tenido que construir un almacén auxiliar, conocidos como ATI.

El presidente de la Sociedad Nuclear Española (en adelante, SNE), José Antonio Gago, considera que estamos ante una gran paradoja pues el rechazo político y social importante a estas instalaciones nucleares¹¹⁰ nos introduce en un sempiterno bucle: “No se quiere un ATC en

¹⁰⁹ ASTUDILLO PASTOR, J.: *El almacenamiento geológico profundo de los residuos radiactivos de alta actividad. Principios básicos y tecnología*. Enresa, 2001, pág. 1.

¹¹⁰ Sobre el rechazo generalizado al depósito de residuos radiactivos de alta actividad proyectado por el Gobierno español, COSTA MORATA, P. Y BAÑOS PÁEZ, P.: “Sociología e ideología de los residuos radiactivos: la sociedad contra la técnica”. *Argumentos de Razón Técnica*, 2010, núm. 13, págs. 137-158. Los autores consideran que la razón de este rechazo se debe a un amplio conjunto de causas y circunstancias determinantes; de entre estas, debemos tener en cuenta la tradición antinuclear en España, generadora en su día del movimiento ecologista en nuestro país, en la que ha pesado siempre la dura condena a una tecnología que es incapaz de resolver el problema letal de esos residuos. Pero en la polémica actual pesan también la forma político-administrativa adoptada para seleccionar el municipio definitivo, el comportamiento de actores personales e institucionales y la ideología específica (de tinte institucional) que rodea este problema.



tanto se mantienen las centrales nucleares pero cuando las centrales se paran, tampoco se quiere un ATC para gestionar los residuos”, lo cual nos coloca en una delicada situación. La solución actual al almacenamiento de combustible y residuos son los ATI y, a medida que estos silos se vayan llenando¹¹¹, se hace todavía más necesario la construcción de un ATC. Pero la necesidad de culminar este almacén centralizado es una opción que debe ser socialmente aceptada, y exige una decisión política al respecto de los almacenamientos nucleares, ya que tecnológicamente el sector español lleva más de 50 años gestionando combustible y residuos radiactivos de manera segura. Quizá sea el momento de trasladar a la ciudadanía española estas inquietudes y que sea la sociedad la que decida qué modelo energético quiere para esta etapa de transición a una economía hipocarbónica, y que si finalmente se decide por mantener la energía nuclear como parte de nuestro mix, el Gobierno sea capaz de ejecutar las medidas adecuadas, como es la construcción del ATC, ya que de lo contrario el Gobierno de España podría incurrir en el incumplimiento de la Directiva 2009/71/Euratom¹¹², sobre la obligación de existencia de almacenamiento temporal y definitivo, así como en referencia a la planificación, los plazos, la transparencia, los costes y el otorgamiento de licencias. El OIEA ha recomendado al Gobierno de España que asegure que el retraso en la construcción del ATC no afecte a la seguridad de los residuos nucleares y considera necesario que se avance en la actualización del plan general de residuos radiactivos, ya que el Gobierno supedita su decisión al respecto de la conveniencia o no del ATC al nuevo Plan General de Residuos Radiactivos, cuyo borrador se ha comprometido a presentar en 2019, pero que a día de hoy no ha sido publicado.

En este punto, al igual que ocurre con el del alargamiento de la vida de las centrales, sería conveniente que la Unión Europea o bien la Euratom estableciera un marco común, puesto que, en el caso de España, el fondo previsto para el desmantelamiento de las centrales nucleares se muestra insuficiente para hacer frente a los gastos que dicho desmantelamiento conlleva, tal y como se ha puesto de manifiesto a la hora de valorar el coste del cierre de Garoña, o más recientemente cuando se ha diseñado el calendario de cierre del parque nuclear por el Gobierno actual.

¹¹¹ Véase la tabla sobre Combustible gastado almacenado contenida en el Informe de la Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética. Análisis y propuestas para la descarbonización, pág. 267, y que se adjunta como ANEXO VI de esta memoria.

¹¹² Directiva 2014/87/Euratom del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2009/71/Euratom, por la que se establece un marco comunitario para la seguridad nuclear de las instalaciones nucleares. DOUE L 219, de 25 de julio de 2014.



4. EL PAPEL DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE ENERGÍA NUCLEAR

Los Tratados de Roma, firmados en 1957, constituyeron la Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica¹¹³ (Euratom), con la que los países europeos perseguían reducir el déficit y su dependencia energética de los años cincuenta con el desarrollo y el impulso de la energía nuclear.

El uso de la energía nuclear permanece al margen de la política energética común. Corresponde únicamente a los Estados miembros decidir acerca del uso de la misma. La UE se limita a controlar los riesgos de su utilización, mejorando las normas de seguridad de las centrales nucleares y garantizar una manipulación y eliminación seguras de los residuos nucleares e impulsan y financian actividades de formación e investigación¹¹⁴. La Euratom no se ha fusionado con la UE y conserva una personalidad jurídica distinta, al tiempo que comparte las mismas instituciones. El esquema institucional del Tratado Euratom es parecido al del Tratado CEE y reposa sobre el mismo «triángulo institucional». Las acciones llevadas a cabo bajo el marco del Tratado se garantizan por el Parlamento Europeo, la Comisión, asistidos por un Comité Económico y Social que ejerce funciones consultivas, y el Consejo. Además son sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas y a la jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En 1958 se fundó la Agencia Europea de la Energía Nuclear¹¹⁵ y se firmó el Acuerdo de Cooperación entre la Euratom y EE. UU. sobre el uso pacífico de la energía nuclear¹¹⁶.

¹¹³ Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom). *Versión consolidada del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica*. DOUE C 203 de 7 de junio de 2016.

¹¹⁴ *Directiva 2013/59/Euratom del Consejo, de 5 de diciembre de 2013, por la que se establecen normas de seguridad básicas para la protección contra los peligros derivados de la exposición a radiaciones ionizantes, y se derogan las Directivas 89/618/Euratom, 90/641/Euratom, 96/29/Euratom, 97/43/Euratom y 2003/122/Euratom*. DOUE L, de 13 de 7 de enero de 2014; *Reglamento (Euratom) 1493/93 del Consejo, de 8 de junio de 1993, relativo a los traslados de sustancias radiactivas entre los Estados miembros*. DOUE L148, de 19 de junio de 1993; *Directiva 2011/70/Euratom del Consejo, de 19 de julio de 2011, por la que se establece un marco comunitario para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y de los residuos radiactivos*. DOUE L 199, de 2 de agosto de 2011; *Reglamento (Euratom) 302/2005 de la Comisión, de 8 de febrero de 2005, relativo a la aplicación del control de seguridad de Euratom*. DOUE L 54, de 28 de febrero de 2005.

¹¹⁵ Agencia Europea de la Energía Nuclear (AEN/NEA), organismo de OCDE, al que actualmente pertenecen todos los miembros de la OCDE, excepto Nueva Zelanda y Polonia. Disponible en <http://www.minetad.gob.es>. [Consulta: 20 de diciembre de 2016].

¹¹⁶ *Acuerdo de Cooperación entre la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom) y el Gobierno de los Estados Unidos de América relativo a las utilizaciones pacíficas de la Energía nuclear*. DOUE, núm. 17, de 19 de marzo de 1959.



Tras la Segunda Guerra Mundial, el aprovisionamiento energético de Europa se basaba fundamentalmente en el carbón, aunque el petróleo –dominado entonces por compañías americanas y europeas– iba cobrando cada vez una mayor importancia. En ese momento, en Europa se decidió impulsar el desarrollo de la energía nuclear, especialmente para contrarrestar la ausencia de petróleo, pues no se habían puesto en explotación todavía los yacimientos del mar del Norte. Pero ese impulso duró poco y hacia 1985 se produce un cambio radical en el panorama energético de las comunidades europeas debido al derrumbe de los precios del carbón y del petróleo, la liberalización de los mercados energéticos y la conciencia ambiental. Así, las inversiones en energía nuclear fueron diluyéndose, primero por razones estrictamente económicas y, después, por el desigual rechazo de las opiniones públicas tras los accidentes de *Three Mile Island* en 1979, y sobre todo el de Chernóbil en 1986¹¹⁷.

El 26 de abril de 1986 acaeció la mayor tragedia nuclear hasta ese momento en la central de Chernóbil, que motivó la firma de la Convención sobre la Pronta Notificación de Accidentes Nucleares, hecha en Viena el 26 de septiembre de 1986, y la Convención sobre asistencia en caso de accidente nuclear o emergencia radiológica, que fueron ratificadas por España el 30 de agosto de 1989¹¹⁸.

El accidente ocasionó que volviera a cuestionarse la creencia inicial de que la energía nuclear iba a ser la energía del futuro debido a su bajo coste y su alta productividad frente a otras fuentes de energía. A la hora de instalar las nuevas centrales en los años setenta, los Estados evaluaron la rentabilidad socioeconómica de la energía nuclear respecto de otras opciones energéticas como la cogeneración o la autogeneración, sopesando los costes y beneficios de todas ellas.

A partir de Chernóbil se tuvieron en cuenta, además de los costes operativos de las centrales, sus costes de seguridad, los medioambientales, los de residuos, los de clausura y desmantelamiento de las centrales, los de los planes de emergencia y, sobre todo, el coste del miedo social que las centrales tenían para la población. Esta nueva perspectiva del coste nuclear¹¹⁹ propició que varios Estados renunciaran a este tipo de energía como Dinamarca, Australia, Austria, Irlanda o Grecia y en otros, como Yugoslavia o Suiza, conllevó la paralización de la construcción de nuevas

¹¹⁷ SIERRA LÓPEZ, J: *La energía y las políticas europeas: su repercusión en España*. Real Instituto Elcano, 2008, págs. 2-5.

¹¹⁸ Instrumentos de ratificación de la Convención sobre la Pronta notificación de accidentes nucleares y la Convención sobre Asistencia en caso de accidente nuclear o emergencia radiológica, hechas en Viena el 26 de septiembre de 1986. BOE núm. 261, de 31 de octubre de 1989.

¹¹⁹ W. C. PATTERSON, en su libro *La energía nuclear*, apunta los costes disimulados por el sector y que no se tienen en cuenta en los cálculos. Alude a los costes éticos de producción de residuos nucleares y de dejarlos en herencia a incontables generaciones futuras, así como los costes de protección radiológica para los trabajadores nucleares.



centrales. En Alemania, el accidente generó un conflicto sociopolítico y, tras la reunificación, se paralizó la construcción de centrales nucleares y la producción de las existentes ya se vio afectada por la tendencia antinuclear, situación que se ha agravado, pues dos meses después el desastre de Fukushima¹²⁰, acaecido el 11 de marzo de 2011, Alemania anunció un plan de cierre de sus centrales para 2022¹²¹.

A raíz del accidente de Fukushima, en Europa reina la imposibilidad de ponerse de acuerdo sobre el papel de la energía nuclear, siendo este el tema energético que más divide a la Unión, a pesar de que las centrales nucleares producen en la actualidad alrededor de un tercio de la electricidad mundial y el 27 % de la energía que se produce en la UE¹²². La energía nuclear es una alternativa con pocas emisiones de carbono a los combustibles fósiles, por lo que mientras que constituye un elemento esencial de la combinación energética de muchos Estados miembros, en otros ha aumentado la presión en favor de su abandono. La necesidad de garantizar la seguridad del suministro de energía y la lucha por el cambio climático refuerzan el interés por la energía nuclear y países como Inglaterra y Finlandia están aumentando su parque nuclear.

Tras el accidente nuclear de Fukushima, el Consejo Europeo de marzo de 2011 solicitó a la Comisión la realización de una evaluación completa del riesgo y de la seguridad de todas las centrales nucleares de la Unión (test de estrés) y en octubre de 2012, la Comisión publicó una comunicación¹²³ sobre los resultados de las pruebas de resistencia. A pesar de la valoración global positiva de la seguridad, se puso de manifiesto la necesidad de realizar nuevas mejoras y una mayor armonización en materia de seguridad de las centrales europeas, por lo que se modificó la Directiva 2014/87/Euratom de seguridad nuclear.

Aunque los Estados miembros son fundamentalmente competentes en materia de seguridad, existe un régimen internacional uniforme gracias a una serie de tratados, convenciones e iniciativas¹²⁴,

¹²⁰ *El accidente de Fukushima Daiichi*. Informe del Director General AIEA. Disponible en www.iaea.org. [Consulta: 2 de diciembre de 2016].

¹²¹ “Ningún país efectúa un cambio tan radical en su política nuclear como Alemania”. *PHOTON. La Revista de fotovoltaica*, 2011, núm. 5, págs. 28-31.

¹²² Comunicación de la Comisión: *Programa Indicativo Nuclear presentado en virtud del artículo 40 del Tratado Euratom* - Final (tras el dictamen del CESE), SWD (2017) 158 final.

¹²³ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre las evaluaciones completas del riesgo y de la seguridad («pruebas de resistencia») de las centrales nucleares de la Unión Europea y actividades relacionadas. COM (2012) 571 final.

¹²⁴ Convención sobre seguridad nuclear, hecha en Viena el 20 de septiembre de 1994 y ratificada por España en 1995. Está en vigor desde el 24 de octubre de 1996. *Decisión de la Comisión 1999/819/Euratom, de 16 de noviembre de 1999, relativa a la adhesión de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom) a la Convención sobre la seguridad nuclear de 1994*. DOUE L 318, de 11 de diciembre de 1999.



la Directiva del Consejo sobre seguridad nuclear y las normas de seguridad establecidas por el OIEA que son de carácter jurídicamente vinculante y su aplicación es obligatoria en la Unión.

La etapa actual, que se inició tras el accidente de Fukushima, está marcada por una mayor preocupación por la seguridad nuclear y la protección radiológica. La opción nuclear deja de ser vista como la más rentable debido a los costes de implementar las medidas de seguridad a las que deben hacer frente las propietarias de las centrales conforme a los resultados de las pruebas de estrés realizadas por la Comisión y debido a la longevidad de estas instalaciones.

En la UE existen 129 centrales en funcionamiento en catorce Estados miembros, con una capacidad total de 120 GWe y una edad media de cerca de 30 años. Está prevista la construcción de nuevos proyectos en diez Estados miembros y hay cuatro reactores ya en construcción en Finlandia, Francia y Eslovaquia, ya que ante la falta de una alternativa energética se resisten al abandono de la energía nuclear, pero dado el carácter transfronterizo de las externalidades nucleares negativas, todos comparten parte del riesgo asociado a las mismas y, aunque otros Estados decidan clausurar sus centrales¹²⁵, se debe intentar converger hacia una posición común europea en materia de energía nuclear en relación con los requisitos de seguridad nuclear, la concesión de licencias a las instalaciones nucleares, la supervisión y la adopción de medidas que aseguren el cumplimiento.

La Unión Europea ha sustituido el objetivo estratégico prioritario de la seguridad por la liberalización de los mercados y la protección del medio ambiente y el cambio climático; en particular, ha centrado sus esfuerzos en el objetivo de crear un mercado interior de la energía en el que se compartan las capacidades de reserva y la diversificación de los suministros.

De conformidad con el Tratado de Lisboa¹²⁶, los principales objetivos de la política energética de la Unión son garantizar el funcionamiento del mercado de la energía; garantizar la seguridad del abastecimiento energético; fomentar la eficiencia y el ahorro energético y el desarrollo de formas de energía nuevas y renovables; y promover la interconexión de las redes energéticas. En virtud del art. 194 del TFUE, se pretende avanzar hacia una política energética común, sin embargo, cada Estado miembro mantiene su derecho “a determinar las condiciones de explotación de sus recursos energéticos, sus posibilidades de elegir entre distintas fuentes de energía y la estructura general de su abastecimiento energético”.

¹²⁵ El dilema entre el desarrollo tecnológico y la admisibilidad del riesgo asociado tiene como ejemplo paradigmático a la industria energética nuclear. GUIRADO ESPINOSA, M. A.: “La aplicación del principio de precaución en el sector energético nuclear: La dialéctica entre garantía de suministro y riesgo”. *Op. cit.*, pág. 1.

¹²⁶ *Tratado de Lisboa por el que se modifican el TUE y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea*, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007. DOUE C 306, de 17 de diciembre de 2007.



A pesar de la unidad lograda en muchos otros sectores, en la UE no existe una política energética común¹²⁷ y los Estados son los únicos responsables de la elección de sus fuentes de suministro y la estructura general de abastecimiento, cualquier actuación de la Unión que afecte a la energía debe hacerse en el marco de otras políticas: Mercado Interior, Protección del Medio Ambiente, Fiscalidad, Investigación, etc. Los tratados reservan a los Estados, en relación con la energía, la competencia exclusiva en lo que se refiere a las condiciones de explotación de los recursos naturales, la elección de fuentes de suministro y la estructura general de abastecimiento.

Aunque es un objetivo común crear un mercado interior de la energía, los Estados europeos se siguen debatiendo entre un modelo energético basado en las interconexiones entre ellos y otro mucho más proteccionista en el que se refugian algunos Estados alegando razones de seguridad nacional, pues desconfían de esta interdependencia y de las interconexiones.

A raíz de los compromisos internacionales adquiridos por la UE, la política energética comunitaria tiene como uno de los objetivos fundamentales la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero y para ello, a la vista de estos grandes retos, muchos países en Europa y en el resto del mundo desarrollarán planes nucleares para obtener mediante la energía nuclear una parte de su electricidad en las próximas décadas. A pesar de las grandes diferencias que existen acerca del uso de este tipo de energía en los distintos Estados miembros, la UE cuenta con el marco regional más avanzado, jurídicamente vinculante y ejecutivo, en materia de seguridad nuclear del mundo que se aplica en todos los Estados de la Unión que hacen uso de este tipo de energía y a pesar de las divergencias existentes en las políticas de las energéticas de los distintos Estados. Todos ellos, independientemente de que hagan uso de esa tecnología para su abastecimiento, reconocen la necesidad de establecer las normas más rigurosas posibles para el uso seguro y responsable de la energía nuclear y proteger a los ciudadanos contra las radiaciones.

Las actividades de investigación energética de Euratom se llevan a cabo mediante un Programa Marco de Investigación¹²⁸ propio que es gestionado por las instituciones comunitarias. Se trata del Programa de Investigación y Formación de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (2014-2018) que complementa el Programa Marco de Investigación e Innovación, Horizonte 2020. Con este programa

¹²⁷ La Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de diciembre de 2015, “Hacia una Unión Europea de la Energía” (2015/2113 (INI)) toma nota de los cinco pilares de la Unión de la Energía que describía la Comisión e insiste en que las políticas que persiguen estos pilares deben contribuir siempre a garantizar la seguridad del suministro energético, una economía descarbonizada y sostenible a largo plazo, y la obtención de precios de la energía asequibles y competitivos (P8 TA (2015)0444).

¹²⁸ Reglamento (Euratom) n.º 1314/2013 del Consejo, de 16 de diciembre de 2013, relativo al Programa de Investigación y Formación de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (2014-2018) que complementa Horizonte 2020, Programa Marco de Investigación e Innovación. DOUE L 347/948, de 20 de diciembre de 2013.



se persigue la continuidad de las investigaciones relacionadas con la energía nuclear y la reducción de los riesgos que esta conlleva, mejorando así de forma continua la seguridad en la operación de las centrales nucleares, así como la protección de los trabajadores de las mismas y de los ciudadanos que se encuentra dentro de su perímetro de seguridad, ya que la Unión Europea, tal y como ha puesto de manifiesto la Comisión, considera que la energía nuclear puede desempeñar un papel esencial en la descarbonización a largo plazo del sistema energético de manera eficiente y segura.

La propia existencia del mismo supone una apuesta por esta tecnología por parte de la UE, y también así lo ha reflejado el informe de nuestros expertos de la Comisión para la Transición Energética, que han asumido los planteamientos y estudios en los ámbitos de la energía, la economía y las ciencias sociales que reconocen la necesidad de continuar las investigaciones nucleares en Europa, siendo el máximo exponente del liderazgo europeo en la comunidad científica de la fusión el ITER, cuyos avances auguran la posibilidad de poder contar con la energía nuclear de fusión como una opción creíble para la producción comercial de energía en el año 2050.

España ocupa el sexto lugar entre los Estados miembros productores de energía eléctrica de origen nuclear¹²⁹, por detrás de Francia, que es el máximo productor, seguida de Alemania, Ucrania, Suecia y Reino Unido. En concreto, la producción total de energía nuclear en la UE en 2015 fue del 28,9%¹³⁰.

5. POLÍTICA ENERGÉTICA Y MEDIOAMBIENTAL DE LA UNIÓN EUROPEA

La firma de los tratados de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom) pueden considerarse los precursores de la dimensión energética de las comunidades europeas, pues aquellos acuerdos se establecieron para solucionar los problemas de abastecimiento en Europa.

De conformidad con el Tratado de Lisboa, la política de medio ambiente incorpora ahora la lucha contra el cambio climático y, en el marco de la política energética, figuran nuevas referencias a la solidaridad y a la seguridad y la interconexión del abastecimiento. El tratado señala como principal

¹²⁹ Véase la tabla sobre Producción bruta de electricidad en las distintas centrales nucleares del mundo, GWh extraída de Eurostat. “Nuclear energy statistics. Statistics explained”. Data from February 2018, y que se adjunta como ANEXO VII de esta memoria.

¹³⁰ Véase la figura sobre Producción de energía primaria, EU-28, 2015 (% del total, basado en toneladas de petróleo equivalente) extraída de Eurostat. “Nuclear energy statistics. Statistics explained”. Data from February 2018, y que se adjunta como ANEXO VIII de esta memoria.



objetivo de la Unión el garantizar el funcionamiento del mercado de la energía, asegurando el abastecimiento energético, así como fomentar la eficiencia y el ahorro de energía, el desarrollo de las fuentes renovables, y lograr la interconexión de las redes energéticas.

En virtud del artículo 194 del TFUE, algunos ámbitos de la política energética pasan a ser una competencia compartida, lo que supone un paso hacia una política energética común. Cada Estado miembro mantiene, no obstante, su derecho “a determinar las condiciones de explotación de sus recursos energéticos, sus posibilidades de elegir entre distintas fuentes de energía y la estructura general de su abastecimiento energético”, pero deben tener en cuenta los objetivos europeos relacionados con las energías renovables y la reducción de emisiones de efecto invernadero, objetivos que cada vez son más ambiciosos.

La Unión Europea adoptó la estrategia marco de la Unión de la Energía para completar la transición a una economía baja en emisiones, segura y competitiva, cuyo objetivo principal es que Europa tenga una energía segura, asequible y respetuosa con el clima. La UE, en el marco de su política climática persigue una economía baja en carbono que a su vez impulse el crecimiento económico y cree empleo, promoviendo la lucha contra el cambio climático.

Aunque el uso de la energía nuclear permanece al margen de la política energética común, la mitad de los Estados miembros la incluyen en su mix energético, representando el 27 % de la electricidad generada en la UE, presencia que requiere reforzar el papel de las instituciones comunitarias, en especial el del Parlamento Europeo, para poder afrontar decisiones en esta materia y establecer un posible marco jurídico común para el desarrollo de esta actividad, pues sería necesaria una acción comunitaria a efectos de integrar esta tecnología en el futuro mercado interior de la energía, al menos hasta 2050.

5.1. POLÍTICA ENERGÉTICA DE LA UE

En 1986 se firma el Acta Única Europea¹³¹, que relanzaba el mercado interior con un nivel alto de protección del medio ambiente, y los Tratados de Maastricht o de la Unión (1992) y de Ámsterdam (1997) consagraban la integración de la protección del medio ambiente y el concepto de desarrollo sostenible en todas las políticas.

Así, el Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE)¹³², en su art 3.3, indica que “la Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un

¹³¹ *Acta Única Europea*. DOUE L 169, de 29 de junio de 1987, págs. 1-28.

¹³² *Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea – Título I Disposiciones comunes – Artículo 3 (antiguo art. 2 TUE)*. DOUE C 326, de 26 de octubre de 2012.



crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico”.

Por su parte, el TFUE estableció, en su art. 191.1, el principio «quien contamina paga» junto con los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma.

El marco institucional de la Unión trata de garantizar la coherencia y continuidad de las distintas acciones que se emprendan dentro de las distintas políticas para alcanzar los objetivos propuestos velando por el respeto del Derecho comunitario, siendo la política medioambiental una de las prioridades en estos momentos. Los Estados miembros a su vez, deben garantizar la coherencia de las acciones comprendidas en sus políticas exteriores de seguridad, economía y desarrollo, con los objetivos marcados por la política medioambiental comunitaria, siendo el Consejo y la Comisión los encargados de velar por dicha coherencia.

Por otra parte, en aras de facilitar el mercado único, en sus dimensiones interior y exterior, se incorpora el Programa de Redes Transeuropeas (energía, telecomunicaciones y transporte) en el Tratado de la Unión y se promueve la creación de la Carta de la Energía (1991 –primero denominada Carta Europea de la Energía–), tras la caída del muro de Berlín. La UE siempre mantuvo su inquietud por la seguridad y manifestó la necesidad de una política energética de la UE, tratando, infructuosamente, de que así se reconociera en las diversas modificaciones de los tratados¹³³.

Con la publicación del Libro Blanco para una Estrategia y un Plan de Acción Comunitarios¹³⁴ se reconocía el compromiso de la UE de alcanzar, en 2010, una penetración mínima del 12% de las fuentes de energía renovables en la Unión Europea, que en aquel momento, en 2007, era del 6%, esperando un éxito en lo relativo a las fuentes de energía renovables semejante a los logros obtenidos por el tratado, el aumento de las asignaciones presupuestarias comunitarias de apoyo a las fuentes de energía renovables hasta alcanzar el nivel actualmente destinado a la investigación nuclear.

La seguridad en el abastecimiento de energía de la Unión y la protección del medio ambiente han adquirido cada vez más fuerza en las políticas de la UE. En efecto, la dependencia energética exterior y la gravedad del cambio climático hacen indispensable una diversificación de las fuentes de energía y una estrategia de racionalización de la misma, así como reforzar la importancia de la

¹³³ SIERRA LÓPEZ, J: *La energía y las políticas europeas: su repercusión en España. Op. cit.*, pág. 5.

¹³⁴ *Comunicación de la Comisión Energía para el futuro: fuentes de energía renovables. Libro Blanco para una Estrategia y un Plan de Acción Comunitarios. COM (96) 576, de 20 de noviembre de 1996.*



dimensión ambiental y el desarrollo sostenible en la política energética comunitaria. Esta integración debe realizarse de modo equilibrado y teniendo en cuenta los objetivos prioritarios de la política energética como la competitividad o la seguridad en el suministro¹³⁵.

En el año 2007, la Unión Europea diseñó una política energética para Europa¹³⁶ por la cual se compromete a reducir el consumo de energía en las economías de los Estados miembros y a lograr una energía más segura, competitiva y sostenible.

En esta política energética europea, la energía nuclear estaba presente, ya que representaba una tercera parte de la electricidad generada y el 15 % de la energía consumida en la Unión. La Comisión ya la consideraba como una de las principales fuentes de energía libres de CO₂ en Europa y su uso constituía uno de los métodos a utilizar para limitar las emisiones de CO₂. Además, en dicha comunicación de la Comisión se aludía a la menor vulnerabilidad de esta tecnología frente a las fluctuaciones de los precios de los combustibles fósiles utilizadas por las centrales de carbón o gas, ya que el precio del uranio representa un valor muy pequeño en el coste total de la energía nucleoelectrónica, pues existen grandes recursos de este mineral, suficientes para varias décadas, y están localizados en distintas zonas del planeta, de forma que la Comisión consideraba entonces la energía nuclear como una de las fuentes más baratas de energía de bajas emisiones de carbono actualmente producida en la UE con costes relativamente estables, y auguraba unas mejores cifras cuando entrasen en funcionamiento la próxima generación de reactores nucleares.

La Comisión es consciente de que la decisión última de adoptar esta tecnología para generar electricidad está en manos de cada Estado miembro, pero cree necesario que, si se reduce el nivel de energía nuclear producida en la UE, dicha reducción debe ir inevitablemente acompañada de la introducción gradual de otras fuentes de energía limpias o con bajas emisiones pues de lo contrario resultará imposible alcanzar los objetivos de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y mantener la seguridad del suministro.

Los objetivos prioritarios que fijó en aquel momento la UE en su plan de acción para la eficiencia energética fueron: garantizar el funcionamiento adecuado del mercado interior de la energía, mantener la seguridad del suministro estratégico, lograr una reducción de las emisiones internas en al menos un 20 % de aquí al año 2020, al igual que debe reducirse de aquí al año 2020 el consumo de energía en un 20 %, y aumentar el porcentaje de energías renovables al 20 % de su combinación energética de aquí al año 2020.

¹³⁵ Comunicación de la Comisión, para reforzar la integración de la dimensión del medio ambiente en la política energética europea. COM (98) 571 final, de 14 de octubre de 1998.

¹³⁶ Comunicación de la Comisión al Consejo Europeo y al Parlamento Europeo, de 10 de enero de 2007, “Una política energética para Europa”. COM (2007) 1 final.



El papel que en materia de energía nuclear asignó a la UE aquella Comunicación fue el de desarrollar un marco regulatorio de la energía nuclear más avanzado en aquellos Estados miembros que opten por esta solución energética, así como el establecimiento y la garantía del cumplimiento de las normas más estrictas de seguridad, protección y no proliferación exigidas por el Tratado Euratom. Asimismo, apuntaba la necesidad de abordar por la Comunidad las cuestiones relativas a la gestión de los residuos y a la clausura de las instalaciones nucleares desde una perspectiva comunitaria.

5.1.1. Apoyo a las energías renovables

En este contexto se publicó la Directiva Europea de Energías Renovables¹³⁷, que estableció objetivos nacionales vinculantes para todos los países de la UE con el propósito general de lograr que las fuentes de energía renovable representen en 2020 el 20% de la energía de la UE y el 10% de la energía utilizada en el transporte (calculándose en ambos casos dichos porcentajes en términos de consumo final bruto de energía, es decir, el consumo total de energía procedente de todas las fuentes, incluidas las renovables).

La transposición al ordenamiento jurídico español de dichos requisitos se llevó a cabo mediante el Real Decreto 1597/2011¹³⁸, de 4 de noviembre, por el que se regulan los criterios de sostenibilidad de los biocarburantes y biolíquidos, el Sistema Nacional de Verificación de la Sostenibilidad y el doble valor de algunos biocarburantes a efectos de su cómputo y llevó consigo la aprobación del Plan de Acción de Energías Renovables de España (PANER) 2011-2020¹³⁹.

Recientemente ha sido aprobada la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables¹⁴⁰, que establece el marco común para el fomento de energías renovables y el objetivo

¹³⁷ 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 derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE. DOUE L 140, de 5 de junio de 2009.

¹³⁸ Real Decreto 1597/2011, de 4 de noviembre, por el que se regulan los criterios de sostenibilidad de los biocarburantes y biolíquidos, el Sistema Nacional de Verificación de la Sostenibilidad y el doble valor de algunos biocarburantes a efectos de su cómputo. BOE núm. 267, de 5 de noviembre de 2011.

¹³⁹ El Plan de Energías Renovables (PER) 2011-2020 fue aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros el 11 de noviembre de 2011, estableciendo objetivos acordes con 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 atendiendo a los mandatos del Real Decreto 661/2007, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial y de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

¹⁴⁰ Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (versión refundida). DOUE L 328/82, de 21 de diciembre de 2018.



vinculante para la Unión de que al menos el 32% del consumo final bruto de energía de la UE en 2030 proceda de fuentes renovables. Mediante esta directiva se establecen las normas sobre ayudas financieras a la electricidad procedente de fuentes renovables, el autoconsumo de este tipo de electricidad, y se prevé su utilización en el transporte, sistemas de calefacción y refrigeración. Aborda la necesidad de cooperar entre los Estados miembros y con terceros países para promover su desarrollo e implantación. Además, se prevé que este objetivo pueda elevarse por la Comisión a la vista de la tendencia en la disminución del coste de generación de energía renovable que alcanzará precios competitivos en un futuro próximo. Además, se intensificarán los compromisos internacionales al respecto y se persigue que con el crecimiento de la eficiencia energética se reduzca el consumo de energía en la UE. Los Estados miembros deben orientar sus políticas a la consecución de este objetivo y para ello deben desarrollar planes nacionales integrados de energía y clima, de conformidad con el proceso de gobernanza establecido en el Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo¹⁴¹.

El Gobierno de España ya ha enviado a la Comisión Europea el borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030 en el que sienta las bases para la modernización de la economía española, el posicionamiento de liderazgo de España en las energías renovables, el desarrollo del medio rural, la mejora de la salud de las personas y el medio ambiente, y la justicia social. En el mismo, se prevé alcanzar un 42% de energías renovables sobre el uso de energía final del país y, en el caso de la generación eléctrica, el porcentaje de renovables en 2030 alcanzará el 74%¹⁴².

5.1.2. El peaje al autoconsumo o «impuesto al sol»

El Pleno del Parlamento Europeo¹⁴³ ha apoyado los cambios introducidos por la comisión parlamentaria que persiguen que los consumidores que puedan producir electricidad y consumirla, siendo esta una medida aconsejable para la penetración de este tipo de energía en las economías domésticas y pequeñas industrias. De esta manera, estos consumidores-productores podrían instalar sistemas de almacenamiento sin tener que pagar impuestos o tasas por ello. Por este motivo, se insta

¹⁴¹ *Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima, y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n.º 663/2009 y (CE) n.º 715/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, las Directivas 94/22/CE, 98/70/CE, 2009/31/CE, 2009/73/CE, 2010/31/UE, 2012/27/UE y 2013/30/UE del Parlamento Europeo y del Consejo y las Directivas 2009/119/CE y (UE) 2015/652 del Consejo, y se deroga el Reglamento (UE) n.º 525/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo. DOUE, L 328/1 de 21 de diciembre de 2018.*

¹⁴² www.miteco.gob.es [Consulta: 15 de abril de 2019].

¹⁴³ *Energías limpias: el PE reclama objetivos ambiciosos.* Nota de prensa del Parlamento Europeo de 27 de enero de 2018. Disponible en <http://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20180112IPR91629/energias-limpias-el-pe-reclama-objetivos-ambiciosos>.



a los Estados miembros a evaluar los obstáculos al autoconsumo y a facilitar que los consumidores, particularmente los hogares, se unan a comunidades productoras de renovables sin exigencias o procedimientos no justificados.

Esto supuso un encontronazo con el Consejo Europeo, pues este defendía que la remuneración para el exceso de electricidad inyectada a la red debe depender del marco regulatorio nacional y son los Estados miembros los que deben decidir si se imponen cargos a la electricidad autoconsumida para garantizar proporcionalidad y sostenibilidad financiera al sistema. Se permite el almacenamiento con fotovoltaica pero no se exige de pagar cargos por el hecho de estar conectados a la red.

Esto es precisamente lo que ha ocurrido en España los últimos años, donde, desde la aprobación del Real Decreto 900/2015¹⁴⁴, de 9 de octubre, que regula las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo, y que ha sido avalado por la STS de 13 de octubre de 2017¹⁴⁵, se entiende que el autoconsumidor que depende exclusivamente de su propia energía generada por él, y que no está conectado al sistema eléctrico, no paga nada, pero, si además de consumir la energía generada por él mismo, dispone del respaldo del sistema eléctrico para consumir electricidad del sistema en cualquier momento que lo necesite y, en su caso –como es lo habitual–, la consume, efectivamente debe contribuir.

PATÓN GARCÍA estima que el Real Decreto 900/2015, cuya constitucionalidad ha sido avalada por el Tribunal Supremo, supone una ardua tarea para el autoconsumidor productor de energía eléctrica de sopesar la conexión a la red eléctrica que conlleva los costes descritos, o bien la desconexión a riesgo de carecer de energía autoproducida y, por tanto, de abastecimiento de electricidad suministrada por la red. Desde este punto de vista, la contribución por el derecho de consumo –que es «estimada» a tenor de la interpretación del Tribunal Supremo pero que a su vez reconoce los criterios de cuantificación de dichas cargas– de la energía eléctrica es insuficiente, se superpone al deber inexcusable de contribuir por la garantía de continuidad y seguridad en el abastecimiento de la energía eléctrica suficientemente cuantificada ya por los costes del sistema¹⁴⁶.

Esta medida fue duramente criticada por la sociedad y por las autoridades europeas (Parlamento Europeo y Comisión), ya que claramente supone un obstáculo a la penetración de las energías renovables en los hogares y empresas españoles y por ello debe eliminarse.

¹⁴⁴ Real Decreto 900/2015 de 9 de octubre, que regula las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo. BOE de núm. 243, de 10 de octubre de 2015.

¹⁴⁵ STS de 13 de octubre de 2017, recurso 1542/2017 (NFJ070270).

¹⁴⁶ PATÓN GARCÍA, G.: “El derecho de autoconsumo eléctrico versus el ‘impuesto al sol’: Comentarios a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2017”. *Actualidad jurídica ambiental*, 2017, núm. 74, págs. 13.



Así lo ha hecho el nuevo Gobierno y, entre las medidas aprobadas está el Real Decreto-Ley 15/2018¹⁴⁷, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, que recoge la derogación del llamado «impuesto al sol» que recogía el Real Decreto 900/2015 y reconoce el derecho al autoconsumo de energía eléctrica, entendido como el consumo de energía eléctrica producida por el propio consumidor de forma descentralizada mediante instalaciones de producción próximamente situadas al lugar de consumo, lo que minimiza el uso de la red. A su vez puede mejorar la independencia energética de la sociedad al mismo tiempo que contribuirá a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en la medida en que dicho autoconsumo se realice con energías renovables, por lo que mediante esta norma se establece que dicho autoconsumo debe quedar exento de cargos o peajes.

Esta medida se ha completado con el desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 244/2019¹⁴⁸, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica, incorporando al ordenamiento jurídico español de parte del contenido del art. 21 de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

El autoconsumo se presenta como una herramienta eficaz para la consecución de la electrificación de la economía, que se configura como una condición *sine qua non* que facilitará la transición hacia una economía neutra en carbono tal y como se prevé en la propuesta contenida en el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030.

5.2. POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL COMUNITARIA

La protección del medio ambiente es una cuestión de importancia internacional desde que en 1972, en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano¹⁴⁹, celebrada en Estocolmo, donde se puso de manifiesto la necesidad de que los Estados integrasen en sus planes de desarrollo la necesidad de proteger y mejorar el medio humano en beneficio de su población. Para ayudar a los Estados en esta importante

¹⁴⁷ Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores. BOE, núm. 242, de 6 de octubre de 2018.

¹⁴⁸ Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica. BOE, núm. 83, de 6 de abril de 2019.

¹⁴⁹ Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano. (Estocolmo, 1972, junio). Disponible en https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/legislacion/documentacion/normativa-y-textos-legales/doc_ncc_un_rio_92.aspx. [Consulta: 25 de septiembre de 2019].



labor, se creó el Grupo Intergubernamental sobre el Cambio Climático (en adelante, IPCC)¹⁵⁰ en 1988, por iniciativa de la Organización Meteorológica Mundial y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) para proporcionar evaluaciones integrales del estado de los conocimientos científicos, técnicos y socioeconómicos sobre el cambio climático, sus causas, posibles repercusiones y estrategias de respuesta. Esto condujo a la aprobación de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo que tuvo lugar en 1992 en Río de Janeiro, que es conocida como Cumbre para la Tierra¹⁵¹.

La protección del medio ambiente es uno de los objetivos de la política comunitaria desde la aprobación del Acta Única Europea¹⁵², que reformó el tratado originario agregando el título VII, relativo al medio ambiente y concretamente en los artículos 130.R, 130.S y 130.T, que recogen los criterios básicos de la política medioambiental comunitaria, que poco a poco se ha ido integrando en el resto de actuaciones comunitarias.

Los principios básicos de la política medioambiental comunitaria a consecuencia de esta modificación son:

- a) **Principio de nivel de protección elevado.** La Unión Europea incorpora esta máxima de protección del medio ambiente como epicentro de su política medioambiental, si bien permite que la protección adopte diversas medidas en función de las diferencias existentes en los distintos territorios, el nivel de cuidado y defensa del mismo debe ser elevado.
- b) **Principios de cautela y acción preventiva.** Con estos principios se persigue evitar el riesgo y los daños al medio ambiente, controlando el uso de los recursos naturales para impedir su agotamiento. En virtud de estos principios se adoptan medidas desincentivadoras de determinadas actividades cuando conlleven un riesgo que pueda provocar efectos negativos medio ambientales, como antesala de las prohibiciones que se reservan para los supuestos en los que determinadas actuaciones provocan daños reales en el medio ambiente.

¹⁵⁰ Grupo Intergubernamental sobre el Cambio Climático, (IPCC por sus siglas en inglés: *Intergovernmental Panel on Climate Change*). Sitio web: United Nations. Framework Convention on Climate Change. [Consulta: 2 de diciembre de 2016].

¹⁵¹ *Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo* (Cumbre para la Tierra). (Río de Janeiro, 1992, junio). Disponible en <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm>. [Consulta: 2 de diciembre de 2016].

¹⁵² El *Acta Única Europea*, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 por nueve Estados miembros y el 28 de febrero de 1986 por Dinamarca, Italia y Grecia, supone la primera modificación de gran alcance del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE). Entró en vigor el 1 de julio de 1987.



- c) **Principio de actuación en la fuente.** Se trata de un principio preventivo que incide sobre la conducta que puede provocar un determinado daño ambiental, lo cual supone una ventaja respecto a la reparación del daño en el caso de producirse. Este principio guarda una estrecha conexión con el principio «quien contamina, paga» al que me referiré más adelante.

Otro principio, no menos importante, fue el de integración contenido en el art. 130.R introducido en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea por el Acta Única Europea, conforme al cual “las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las demás políticas de la Comunidad” y que posteriormente fue trasladado al art. 6 de forma que “las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Comunidad [...] en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible”. Posteriormente, con la firma del Tratado de Lisboa (TFUE) este principio de integración fue nuevamente recolocado en el art. 11 del TFUE, que recoge el mandato de integración de la protección ambiental en el resto las políticas y acciones de la Unión, incluida la política fiscal, para fomentar un desarrollo sostenible en la Unión Europea¹⁵³.

Ya en 1997, la Comisión emitió una comunicación¹⁵⁴ dirigida a impulsar la utilización por parte de los Estados miembros de los instrumentos fiscales de forma que pudieran ser eficaces para la consecución de los objetivos de la política medioambiental, con el respeto de los principios del derecho comunitario. Esta comunicación perseguía también el establecimiento de una legislación marco armonizada orientada a optimizar los resultados de la política medioambiental europea, para lo cual se considera necesaria la adopción de múltiples instrumentos económicos, técnicos o fiscales, y no sólo impuestos y gravámenes.

En diciembre de 1997, en la Tercera Conferencia de las Partes COP3 celebrada en Kioto (Japón), se consiguieron grandes avances de la Convención, y se empezaban a vislumbrar incipientes compromisos jurídicamente vinculantes dirigidos a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero. Dicha cumbre culmina con el Protocolo de Kioto¹⁵⁵. En el ámbito del primer periodo de compromiso del Protocolo de Kioto (2008-2012), la Unión Europea y sus Estados miembros asumieron

¹⁵³ ORTIZ CALLE, E.: “La adhesión de España a las instituciones europeas y su incidencia en la protección fiscal del medio ambiente”. *Noticias de la Unión Europea*, 2011, núm. 315 (Ejemplar dedicado a: XXV años de vigencia del Tratado de Adhesión de España a la Unión Europea), págs. 86-88.

¹⁵⁴ *Comunicación de la Comisión, de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único*. COM (97) 9 final - DOCE 224, de 23 de julio de 1997.

¹⁵⁵ Protocolo de Kioto. Disponible en <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>. [Consulta: 2 de diciembre de 2016].



la obligación de reducir dichas emisiones en un 8 % respecto al año base (1990/1995) y el 1 de enero de 2005 comenzó a funcionar el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la Unión (en adelante, RCDE)¹⁵⁶ si bien la energía nuclear se mantiene al margen al no producir emisiones de CO₂.

Actualmente, el Consejo ha aprobado formalmente la reforma de este régimen europeo de comercio de derechos de emisión para el periodo posterior a 2020¹⁵⁷, configurándose como principal instrumento para conseguir el objetivo de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en la UE. En 2013 fue publicada la hoja de ruta hacia una economía hipocarbónica para 2050¹⁵⁸ que señala que a esa fecha, la UE deberá haber reducido sus emisiones de gases de efecto invernadero un 80 % en relación con los niveles de 1990, y para conseguirlo, antes tendrá que lograr una reducción del 40 % en 2030 y del 60 % en 2040, tal y como prevé en un marco estratégico en materia de clima y energía para el periodo 2020-2030¹⁵⁹.

5.3. CLIMA Y ENERGÍA: TRANSICIÓN HACIA UNA ENERGÍA LIMPIA

Las conclusiones del Consejo Europeo de 2014 recogían que la cuota de energías renovables dentro del consumo total de energía de la UE en 2030 debía ser como mínimo del 27 %. En materia de eficiencia energética, también debía alcanzarse en toda la UE el objetivo del 27 % para 2030 con respecto a las previsiones de consumo energético futuro sobre la base de los criterios actuales, estableciendo la posibilidad de revisarlo antes de 2020, para alcanzar el nivel del 30 %.

El 30 de noviembre de 2016, la Comisión presentó el denominado Paquete de Invierno: Energía limpia para todos los europeos¹⁶⁰, y que fue completado el pasado año. Este paquete incluía las medidas necesarias para que la UE no solo se adapte a la transición hacia una energía limpia, sino para que también la UE lidere dicha transición.

¹⁵⁶ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo. DOUE L 275, de 25 de octubre de 2003.

¹⁵⁷ Reforma del Régimen de Comercio de derechos de emisión: el Consejo refrenda el acuerdo con el Parlamento Europeo. Comunicado de prensa 632/17, de 22 de noviembre de 2017. Disponible en <http://www.consilium.europa.eu>.

¹⁵⁸ Comunicación de la Comisión al Consejo Europeo y al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Hoja de Ruta de la Energía para 2050. COM/2011/0885 final.

¹⁵⁹ Comunicación de la Comisión al Consejo Europeo y al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, de 22 de enero de 2014, Un marco estratégico en materia de clima y energía para el periodo 2020-2030. COM (2014) 15 final.

¹⁶⁰ Energía limpia para todos los europeos: desbloquear el potencial de crecimiento de Europa. Comunicado de prensa de la Comisión Europea de 30 de noviembre de 2016.



La UE se comprometió a reducir las emisiones de CO₂ en al menos un 40 % de aquí a 2030 y, al mismo tiempo, modernizar la economía de la UE de tal forma que dicho modelo permita el crecimiento y la creación de empleo para todos los ciudadanos europeos. Este paquete de medidas pivotaba sobre tres objetivos fundamentales: alcanzar un mayor nivel de eficiencia energética, liderar mundialmente el desarrollo de las energías renovables y ofrecer un trato justo a los consumidores.

Estos objetivos medioambientales debían alcanzarse de forma paralela y en consonancia con el plan que la Comisión había puesto en marcha para crear en Europa una Unión de la Energía que garantice que los ciudadanos y las empresas de la UE tengan un suministro energético seguro, asequible y que a su vez sea respetuoso con el clima. El conjunto de medidas sobre la Unión de la Energía, propuesto por la Comisión Europea en 2015, a su vez se asienta en tres pilares: una estrategia marco¹⁶¹ en la que se detallan los objetivos y las etapas concretas para la Unión de la Energía; la visión de la UE respecto del acuerdo mundial de París¹⁶² sobre el cambio climático; y un plan para alcanzar el objetivo del 10 % de interconexión de la electricidad para 2020.

La UE persigue la creación de un mercado integrado de la energía que mejore la posición competitiva de nuestras empresas y la eficiencia de nuestro mercado energético optimizando el uso de las instalaciones de producción de energía situadas en el territorio europeo. En este punto, y conforme a dicho objetivo, parece conveniente mantener en nuestro país nuestro parque nuclear ya que asimismo permite garantizar precios asequibles para los consumidores y garantiza la seguridad de suministro y la integración de las energías renovables en el mercado. Estos son los objetivos que persigue la creación de este mercado de la energía junto con la corrección del desarrollo actualmente descoordinado de los mecanismos de capacidad en los Estados miembros.

Con este mercado se logrará una mayor transparencia de los costes y precios de la energía, así como del nivel de ayudas públicas. Este mercado permitirá y facilitará alcanzar los objetivos que la UE se ha fijado de alcanzar al menos un objetivo del 32,5 % de eficiencia energética no vinculante para 2030 y un objetivo anual de ahorro de energía del 0,8 % de aquí a 2030 y alcanzar al menos un 32 % de energías renovables a nivel de la UE de aquí a 2030, tal y como señala la Directiva (UE) 2018/2001, respecto a la cual es necesario desarrollar una estrategia prospectiva de I+D+i para la energía y el clima a fin de mantener el liderazgo tecnológico europeo y ampliar las oportunidades de exportación.

¹⁶¹ *Comunicación de la Comisión al Consejo Europeo y al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, y al Banco Europeo de Inversiones, de 25 de febrero de 2015. Estrategia Marco para una Unión de la Energía resiliente con una política climática prospectiva. COM (2015) 80 final.*

¹⁶² *Decisión (UE) 2016/1841 del Consejo, de 5 de octubre, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Acuerdo de París aprobado en virtud de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático. DOUE L 282, de 19 de octubre de 2016.*



El 15 de octubre de 2018 se publicó el Reglamento (UE) 2018/1504 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 2 de octubre de 2018, por el que se deroga el Reglamento (UE) 256/2014 relativo a la comunicación a la Comisión de los proyectos de inversión en infraestructuras energéticas en la Unión Europea¹⁶³ con el fin de alcanzar un marco legislativo de calidad y permitir que la Comisión cuente con una visión de conjunto de la evolución de las inversiones de la UE en infraestructuras energéticas para desempeñar mejor sus responsabilidades en el ámbito de la energía.

El *Cuarto informe sobre el estado de la Unión de la Energía*¹⁶⁴ ha puesto de manifiesto casi cinco años de esfuerzos, la Unión de la Energía es “hoy una realidad”, y que con la reciente aprobación del denominado «paquete de energía limpia» se ha dotado de un marco normativo exhaustivo para avanzar en la transición energética, alcanzar los objetivos del Acuerdo de París, hacer de la UE un líder a nivel mundial en materia de energías renovables, consagrar el principio de «lo primero, la eficiencia energética» y contribuir a modernizar la economía e industria europeas. Aun así, el informe considera que son necesarios esfuerzos adicionales para conseguir los objetivos de eficiencia energética a nivel UE en el año 2020: frente a los descensos de consumo observados entre 2007 y 2014, el consumo de energía ha empezado a aumentar en los últimos años y está ahora ligeramente por encima de la trayectoria lineal asociada al objetivo en 2020. Aunque es posible que la climatología hubiere influido en este ascenso del consumo energético (los años 2015 y 2016 fueron más fríos que los precedentes), las razones de este incremento del consumo más bien parecen residir en el aumento de la actividad económica y los bajos precios del petróleo. En este informe se ha puesto de manifiesto la labor de la Comisión Europea para garantizar la seguridad nuclear más allá de las fronteras de la Unión Europea, realizando pruebas de estrés en las centrales de los países vecinos a la UE, como por ejemplo en Bielorrusia, así como manifiesta su labor de cooperación nuclear civil con Irán.

Junto con la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, la Directiva relativa a la eficiencia energética¹⁶⁵,

¹⁶³ Reglamento (UE) 2018/1504 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 2 de octubre, por el que se deroga el Reglamento (UE) 256/2014 relativo a la comunicación a la Comisión de los proyectos de inversión en infraestructuras energéticas en la Unión Europea. DOUE L 258/1, de 15 de octubre de 2018.

¹⁶⁴ Report from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, the Committee of the Regions and the European Investment Bank: Fourth report on the State of the Energy Union. COM (2019)175 final.

¹⁶⁵ Directiva (UE) 2018/844 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo, por la que se modifican la Directiva 2010/31/UE relativa a la eficiencia energética de los edificios y la Directiva 2012/27/UE relativa a la eficiencia energética. DOUE L156/75, de 19 de junio de 2018.



la Reforma del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE¹⁶⁶ y la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad¹⁶⁷, hay una directiva para gobernar y vincular todas las directivas del Paquete de Invierno. Es la Directiva de Gobernanza¹⁶⁸, que permitirá que la Unión de la Energía cumpla con los Acuerdos de París sobre cambio climático. Este instrumento normativo proporciona el marco regulador necesario para una gobernanza fiable, dirigida a coordinar las actuaciones de los Estados Miembros en esta misión, que deben ser inclusivas, eficientes en costes, transparentes y predecibles, limitando la complejidad administrativa para la consecución de los objetivos generales y objetivos específicos de la Unión de la Energía para 2030 y del Acuerdo de París de 2015 y deben fijarse a largo plazo. Esta Directiva se desarrolla mediante el Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018¹⁶⁹ sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima, que permitirá la aplicación coordinada de la Estrategia de la Unión de la Energía a través de sus cinco pilares: descarbonización del sistema energético europeo, eficiencia energética, seguridad energética, mercado interior e investigación y por último, desarrollo y competitividad.

5.4. EUROPA CLIMÁTICAMENTE NEUTRA DE AQUÍ A 2050

La Comisión Europea ha anunciado unos nuevos objetivos mucho más ambiciosos para 2050, ya que tiene previsto que para dicha fecha Europa sea climáticamente neutra¹⁷⁰. El 28 de noviembre de 2018, la Comisión presentó su visión estratégica a largo plazo para una economía próspera, moderna,

¹⁶⁶ Directiva (UE) 2018/410 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de marzo, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para intensificar las reducciones de emisiones de forma eficaz en relación con los costes y facilitar las inversiones en tecnologías hipocarbónicas, así como la Decisión (UE) 2015/1814. DOUE L76/3, de 19 de marzo de 2018.

¹⁶⁷ Directiva (UE) 2019/944 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se modifica la Directiva 2012/27/UE. DOUE L 158/125, de 14 de junio de 2019.

¹⁶⁸ El 7 de diciembre de 2018 fue aprobada durante una sesión conjunta extraordinaria de los Comités de Energía del Parlamento Europeo y Medio Ambiente.

¹⁶⁹ Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima, y por el que se modifican los Reglamentos (CE) 663/2009 y (CE) 715/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, las Directivas 94/22/CE, 98/70/CE, 2009/31/CE, 2009/73/CE, 2010/31/UE, 2012/27/UE y 2013/30/UE del Parlamento Europeo y del Consejo y las Directivas 2009/119/CE y (UE) 2015/652 del Consejo, y se deroga el Reglamento (UE) 525/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo. DOUE L 328/1, de 21 de diciembre de 2018.

¹⁷⁰ La Comisión aboga por una Europa climáticamente neutra para 2050. Disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2050_es. [Consulta: 15 de abril de 2019].



competitiva y neutra desde el punto de vista del clima de aquí a 2050¹⁷¹: “Un planeta limpio para todos. La visión estratégica europea a largo plazo de una economía próspera, moderna, competitiva y climáticamente neutra”. El establecimiento de una nueva estrategia mucho más ambiciosa resulta totalmente necesaria a la vista del último informe del IPCC publicado en octubre de 2018 sobre las repercusiones de un calentamiento global de 1,5 °C por encima de los niveles preindustriales y sobre las vías mundiales de emisiones de gases de efecto invernadero relacionadas¹⁷². Según este informe el calentamiento global supera en 1 °C los niveles preindustriales, y crece a razón de 0,2 °C por década, aproximadamente, por lo que es necesario aumentar los esfuerzos de la comunidad internacional para revertir esta tendencia, ya que de no ser así la temperatura media del planeta podrá alcanzar los 2 °C en 2060 y continuará aumentando.

La Comisión reconoce que la penetración de las energías renovables a gran escala permitirá la electrificación de nuestra economía y la descentralización del sistema eléctrico para 2050, fecha en la que se prevé que la demanda final de energía esté cubierta en un 53% con electricidad, reduciéndose las emisiones originadas por los combustibles fósiles. Esto exige que la producción de electricidad deba aumentar y además de forma neutra, ya que en 2050 el sistema eléctrico europeo deberá ser libre en emisiones netas de gases de efecto invernadero. Según los datos que maneja la Comisión las energías renovables están experimentando una expansión mundial a la vez que sus costes han ido reduciéndose en la última década, especialmente los de la energía solar y la energía eólica terrestre y marina. Actualmente, más de la mitad del suministro eléctrico de Europa está libre de emisiones y si se mantiene esta tendencia en 2050 será posible que más del 80% de la electricidad consumida en la UE sea de origen renovable, y en concreto renovable marina, dada su fuerte expansión en los últimos años.

Para lograr esta transformación de nuestro sistema eléctrico, estima la Comisión que el desarrollo de las energías renovables necesita el respaldo de la energía nuclear, pues con su contribución del 15% podremos conseguir en 2050 un sistema eléctrico europeo sin carbono. Asimismo, la energía nuclear podrá contribuir al desarrollo de las tecnologías de conversión de electricidad baja en carbono en otros productos como gases y líquidos sintéticos que pueden suponer una alternativa neutra en carbono al gas natural o al petróleo y que permite su distribución utilizando las mismas instalaciones existentes. El desarrollo de estos nuevos proyectos requiere la generación de abundante electricidad libre de emisiones de carbono, lo cual se consigue a partir de las energías renovables y de la energía nuclear, por lo que prescindir de esta última puede impedir el avance en esta dirección.

¹⁷¹ *Comunicación de la Comisión al Consejo Europeo y al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones, Un planeta limpio para todos. La visión estratégica europea a largo plazo de una economía próspera, moderna, competitiva y climáticamente neutra.* COM/2018/773 final.

¹⁷² *Global warming of 1.5 °C.* IPCC. Disponible en https://report.ipcc.ch/sr15/pdf/sr15_spm_final.pdf.



El informe de 30 de noviembre de 2018 sobre *Precios y costes de la energía en Europa*¹⁷³ puso de manifiesto la fuerte dependencia de Europa de la importación de combustibles fósiles, concretamente petróleo y gas y el enorme peso del coste de estas importaciones, que alcanzan representan el 26 % y alcanzan un valor de 266.000 millones de euros, en la determinación del precio de la energía de la Unión Europea y que a su vez impacta negativamente en su crecimiento económico, impacto que el informe estima en (-4% PIB en 2017) y provoca un aumento de la inflación de hasta un 0,6%. Por ello es necesario que los Estados miembros avancen en la descarbonización del sistema energético europeo. En cuanto a España, el documento señala la fuerte subida del precio medio de la electricidad en los sectores de alto consumo energético en 2017 (88€/MWh) respecto a 2016 (84€/MWh) y subraya el alto precio medio del gas natural (22,5€/MWh) con respecto a la media de nuestros países vecinos. Aunque en este informe no se alude a la energía nuclear, resulta indiscutible el papel que también desempeña en mitigar esta dependencia energética de la UE respecto de otros combustibles fósiles de precios más volátiles y que provocan una subida en el precio medio de la electricidad, lo que a su vez repercute en la competitividad de nuestra economía.

En la segunda parte de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo “*Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE*”¹⁷⁴ la Comisión ha puesto de manifiesto que para lograr los objetivos de las políticas en materia de energía y clima es necesario sustituir la regla de la unanimidad en la toma de decisiones por la mayoría cualificada, problema que también afecta a la política fiscal, y en relación con la fiscalidad de la energía nuclear, nos afecta por afecta por partida doble.

El Consejo ha de adoptar más frecuentemente las decisiones por mayoría cualificada, con una participación equitativa del Parlamento Europeo, aunque, en el ámbito nuclear, existe otra barrera más a la hora de implantar medidas comunitarias que debería solventarse. En asuntos nucleares, el Parlamento Europeo no participa en las decisiones en virtud del Tratado Euratom en los mismos términos que contempla el procedimiento legislativo ordinario del Tratado de Lisboa.

El art. 194 del TFUE exige la votación por mayoría cualificada para las medidas de política energética destinadas a garantizar el funcionamiento del mercado de la energía; la seguridad del suministro energético; el aumento de la eficiencia y el ahorro energético, y el desarrollo de energías renovables, así como las medidas dirigidas a mejorar la interconexión de las redes europeas, que a su

¹⁷³ Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Precios y costes de la energía en Europa*. COM/2019/1 final.

¹⁷⁴ *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo: Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE*. COM (2019) 177, final, que continua la anterior Comunicación con el mismo nombre y referida a la fiscalidad. COM (2019) 8 final.



vez facilitarán la consecución del mercado interior de la energía. Sin embargo, los Estados miembros son soberanos para decidir sobre la explotación de sus recursos energéticos y para elegir la estructura general de su abastecimiento energético entre distintas las distintas fuentes de energía disponibles. Asimismo, este mismo requisito votación por mayoría cualificada rige en la toma de decisión de las medidas fiscales, y por consiguiente, y también, por doble vía, en aquellas que incidan sobre la energía. En el ámbito de la energía nuclear el Consejo actúa por unanimidad, pues el Parlamento Europeo solo tiene una función consultiva, motivo por el cual la Comisión considera conveniente reforzar su papel en la toma de decisiones referidas a energía nuclear.

La energía nuclear es una realidad en la combinación energética europea actual, pues la mitad de los Estados miembros la utilizan para generar electricidad, lo que cubre el 27% de la demanda de electricidad de la UE y, por lo tanto, resulta más que conveniente que se estableciera un marco jurídico común para el desarrollo de esta actividad aplicable en todos los Estados miembros en los que se haya optado por este tipo de energía en el mix energético, reforzando el papel de las instituciones comunitarias en este ámbito, en especial el del Parlamento Europeo.

El potencial impacto transfronterizo de las cuestiones de seguridad nuclear requiere, más aún ahora y en los próximos años, un marco jurídico que vaya más allá de las fronteras de los Estados miembros, motivo por el cual la Comisión ha reforzado las medidas de seguridad que deben aplicarse en las instalaciones nucleares desde el accidente de Fukushima. El envejecimiento de las centrales eléctricas en toda la UE es un problema que comparten los Estados productores de energía nuclear y está planteando cuestiones relacionadas con la prolongación de la vida útil, el cierre progresivo oportuno, la clausura, la gestión de los residuos y las inversiones relacionadas, y la importancia de estas cuestiones aumentará en los próximos años.

El Tratado Euratom constituye el marco jurídico más avanzado del mundo en ámbitos como la seguridad nuclear, la gestión de residuos o la protección contra las radiaciones, pero debe evolucionar en consonancia con una Unión Europea más unida, más fuerte y más democrática, y para ello se propone reforzar el papel del Parlamento Europeo y mejorar la legitimidad democrática de la toma de decisiones en el marco de Euratom.

La Comisión también debe tomar iniciativas para incrementar la participación de la sociedad civil en la elaboración de la política nuclear y aumentar el interés en los foros pertinentes a escala de la UE. En determinados asuntos nucleares, la disponibilidad de la información puede ser, comprensiblemente, limitada, sobre todo en materia de seguridad nuclear. Si bien es una preocupación legítima, las cuestiones como la seguridad nuclear, la gestión de los residuos radiactivos y la planificación para emergencias merecen seguir debatiéndose de la forma más abierta posible, de acuerdo con las normas existentes. Para ello, se prevé que la Comisión Europea cree un Grupo de Expertos de Alto Nivel para asesorar e informar a la Comisión para avanzar en todas estas cuestiones.



La política fiscal es un instrumento importante para garantizar la consecución de los objetivos de la Unión de la Energía. Los impuestos y gravámenes representan una parte sustancial del precio de la energía y su cuota ha aumentado en productos clave como la electricidad en algunos países, como España. Esto hace que aumente la importancia del marco fiscal para el funcionamiento del mercado interior y los beneficios del crecimiento asociados a este. En el actual régimen de imposición de la energía (art. 113 TFUE) se prevé un procedimiento legislativo especial con unanimidad en el Consejo, lo que ocasiona que el régimen de imposición actual no es coherente con las políticas y los objetivos en los ámbitos de la energía y el clima, pues las actuales políticas fiscales no consiguen integrar de forma sistémica el impacto del consumo de combustible y electricidad en la consecución de los objetivos de la UE en los ámbitos de la energía y el clima, ni en los de salud y medio ambiente.

En el marco de esta política debe encuadrarse la reforma que el Gobierno de España deberá emprender para lograr la estrategia española para la transición energética, para lo cual se encargó a la Comisión de Expertos la remisión al Gobierno, a través del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital “un informe que analice las posibles propuestas de política energética, el impacto medioambiental, las alternativas existentes y su correspondiente coste económico y la estrategia necesaria para cumplir los objetivos [en materia de energía y clima] de la forma más eficiente, garantizando la competitividad de la economía, el crecimiento económico, la creación de empleo y la sostenibilidad ambiental”, en el que se ponía de manifiesto que, si se pretende cumplir con los objetivos de transición, habrá que mantener al menos hasta 2030 la producción de energía nuclear, ya que prescindir de ella antes de completar la conversión de nuestro sistema eléctrico en un sistema renovable viable económicamente y en términos de seguridad energética, conllevaría el aumento de las emisiones o el aumento de los costes de generación.

El hecho de que el almacenaje de la energía sea complicado y caro, y la necesidad de un suministro continuo para impulsar una economía moderna, explica el –generalmente mayor– interés político en la seguridad energética¹⁷⁵. También la UE ha implementado una normativa para preservar la seguridad del suministro eléctrico, de forma que los europeos estén mejor protegidos contra las interrupciones del mismo¹⁷⁶, que obliga a todos los Estados miembros a implementar las herramientas adecuadas para prevenir, prepararse y gestionar situaciones de crisis en el suministro de electricidad, por lo que medidas como las que se han barajado en España en los últimos meses acerca del cierre simultáneo de nuestras centrales de carbón y nucleares no parecen muy acertadas, tal y como ha reconsiderado

¹⁷⁵ POLLIT, M. G.: “En busca de una 'buena' política energética: limitaciones sociales de las soluciones tecnológicas para los problemas energéticos y climatológicos”. *Papeles de Energía*. 2016, núm. 1, pág. 11.

¹⁷⁶ Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on risk-preparedness in the electricity sector and repealing Directive 2005/89/EC. Bruselas, 29 de noviembre de 2018 (OR. en) 14783/18 ENER 400 CODEC 2118.



el Gobierno, que se ha visto obligado a mantener la actividad de estas últimas al menos hasta 2036, aunque esta solución tampoco me parece muy conveniente cuando el IPCC y la propia Unión Europea siguen contando con la energía nuclear una vez pasado el ecuador de este siglo.

6. ENERGÍA NUCLEAR Y CAMBIO CLIMÁTICO

Desde la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, la comunidad internacional es consciente de la necesidad de lograr un desarrollo sostenible. En el año 2007 el mundo tomó conciencia de que el ser humano era el causante del cambio climático y de que el esfuerzo colectivo global realizado hasta entonces para mantener los gases de efecto invernadero a un nivel «seguro» era extremadamente insuficiente, por lo que, finalmente, la Cumbre del Clima celebrada en París del 30 de noviembre al 12 de diciembre de 2015 concluyó con la adopción de un acuerdo histórico para combatir el cambio climático e impulsar medidas e inversiones para un futuro bajo en emisiones de carbono, resiliente y sostenible, que entró en vigor el 4 de noviembre de 2016.

El objetivo principal del acuerdo es mantener el aumento de la temperatura en este siglo muy por debajo de los 2°C, limitando ese calentamiento por debajo de 1,5°C sobre los niveles preindustriales y reforzar la habilidad para hacer frente a los impactos del cambio climático. Entre las partes en la Convención figuran la Unión y sus Estados miembros.

El Acuerdo de París es neutro desde el punto de vista tecnológico; no existe ninguna restricción para que los distintos países utilicen en sus cestas energéticas la tecnología que consideren adecuada para evitar que el incremento de la temperatura media global supere los 2°C, por lo que la decisión final de introducir, utilizar, ampliar o eliminar la energía nuclear en la cartera nacional de energía recae en los Estados soberanos, como así también lo recoge el art. 194 del TFUE.

Los últimos estudios elaborados por los organismos energéticos internacionales y por el IPCC¹⁷⁷ prevén la necesaria presencia de la energía nuclear en los planes energéticos si se quiere cumplir con

¹⁷⁷ El Quinto Informe de Evaluación del IPCC 2014 puso de manifiesto que los escenarios en que es probable que el calentamiento se mantenga por debajo de los 2°C se caracterizan por aumentos más rápidos de la eficiencia energética y por la triplicación y hasta casi la cuadruplicación de la proporción del suministro energético sin emisiones o con bajas emisiones de carbono, procedente de fuentes renovables, la energía nuclear y la energía fósil con captura y almacenamiento de dióxido de carbono (CAC) o BECCS para el año 2050. En la 43.ª reunión del IPCC, celebrada en abril de 2016, se acordó que el informe de síntesis del Sexto Informe de Evaluación se terminaría en 2022, a tiempo para el primer balance mundial de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC). Entonces, los países examinarán los progresos realizados para lograr su objetivo de mantener el calentamiento global muy por debajo de 2°C mientras que, al mismo tiempo, proseguirán los esfuerzos para limitar el aumento de la temperatura a 1,5°C. Sitio web: United Nations. [Consulta: 8 de abril de 2018].



el compromiso de París y a la vez asegurar el suministro de una forma competitiva, como así se desprende una vez más de su informe *Global Warming of 1.5 °C* en el que se destaca el papel clave de la energía nuclear para contribuir a la lucha contra el calentamiento global. Este estudio señala que la contribución al mix eléctrico de la energía nuclear será crucial para alcanzar las metas globales acordadas, siendo necesario que los dirigentes políticos aborden las cuestiones necesarias y adopten las medidas oportunas para afrontar el cambio climático teniendo en cuenta el contexto local y las necesidades de las personas. La energía nuclear, por ser una fuente de generación firme de electricidad que no produce emisiones de gases de efecto invernadero, contribuye a la reducción de unos 2.000 Mt CO₂. En España, la electricidad de origen nuclear representa anualmente cerca del 40 % de la generada libre de emisiones y evita la emisión de entre 30 y 40 Mt CO₂¹⁷⁸.

En el informe elaborado por Price Waterhouse Coopers (PWC)¹⁷⁹ se pone de manifiesto que, en 2016, el crecimiento del PIB mundial fue del 3,1 %, pero las emisiones mostraron signos de estabilización, creciendo solo un 0,4 %. Esto significa que la intensidad del carbono disminuyó en un 2,6 % en 2016. La intensidad del carbono ha caído aproximadamente a esta tasa desde 2014, un claro cambio respecto de la tasa histórica, pero la tasa reciente de descarbonización es casi el doble que la media desde 2000, se queda muy por debajo de la tasa promedio de descarbonización del 3 % requerida para alcanzar los objetivos nacionales prometidos en el Acuerdo de París 2015.

En su último informe¹⁸⁰, la consultora recoge un dato desalentador: la tasa promedio mundial de descarbonización es menos de la mitad de lo que es necesario. El informe recoge el seguimiento del progreso de los países del G20 para descarbonizar sus economías, destacando el liderazgo en esta tarea de Reino Unido, que se mantiene en la cima de la tabla de clasificación del G20 por su largo plazo de tasa de descarbonización desde 2000, aunque su tasa del año pasado fue 4.7 %, un poco menos que el año anterior.

Durante 2017, en el país británico las emisiones cayeron en un 2,9 %, ya que el consumo de carbón y gas disminuyó mientras que el consumo de petróleo se mantuvo constante. No estimo casual el resultado obtenido en este *ranking*, ya que este país mantiene en su estrategia energética la opción nuclear. El Reino Unido inició en 2016 un nuevo ciclo inversor en reactores nucleares de tercera generación que el gobierno británico prevé conducirá a un parque de generación nuclear del orden

¹⁷⁸ IPCC confirma la necesidad de la energía nuclear para luchar contra el cambio climático (Foro Nuclear).

¹⁷⁹ Reino Unido. Price Waterhouse Coopers (PWC) *Is Paris possible? The Low Carbon Economy Index 2017*. Londres, 2017.

¹⁸⁰ Reino Unido. Price Waterhouse Coopers (PWC) *Time to get on with it the Low Carbon Economy Index 2018. Tracking the progress G20 countries have made to decarbonise their economies*. Londres, 2018.



de 14 GW en 2035. Para lograr la incorporación de esta nueva capacidad de generación nuclear se ha articulado un «complemento retributivo» en forma de «contrato por diferencias» con un *strike price* por encima del precio medio del mercado mayorista. La Comisión Europea ha considerado que las condiciones de retribución del proyecto Hinkley Point C tienen el carácter de «ayuda estatal» aunque compatible con el mercado interior¹⁸¹.

En el horizonte de 2035, este análisis prevé, además, que a la generación totalmente descarbonizada (renovables y nuclear), que representaría el 75 % de la generación total, se añada un 11 % de generación con carbón y tecnología de captura y confinamiento de CO₂ y un 12 % de generación con gas natural (además de un 2 % de otras alternativas), donde la tecnología de generación nuclear seguirá siendo el paradigma de tecnología de base por su capacidad y disponibilidad en momentos de escasez eléctrica. CLAUDIO ARANZADI considera que esta apuesta estratégica puede considerarse singular en Europa Occidental, donde Alemania ha decidido el cierre total de su capacidad de generación nuclear para el año 2022. Francia, el país más nuclearizado de Europa (alrededor del 75 % de su generación eléctrica es de origen nuclear) prevé reducir esta cifra al 50 % en 2025 (aunque está construyendo un nuevo reactor EPR de 1,65 Gw en Flamanville). Otros países como Suecia, Suiza, Bélgica y Finlandia seguirán manteniendo previsiblemente a medio y largo plazo un peso de la energía nuclear en su mix de generación eléctrica superior al del Reino Unido pero, excepto en el caso de Finlandia, no existe en esos países un programa de nuevos reactores de tercera generación. Sobre la continuidad a largo plazo de la estrategia energética británica (en lo que respecta al protagonismo otorgado a la energía nuclear en la política de descarbonización del sector eléctrico) gravitan incertidumbres de carácter político, regulatorio, tecnológico, económico, financiero y medioambiental; todas ellas están interrelacionadas y, además, se retroalimentan entre sí¹⁸².

Sea como fuere, esta política energética de Reino Unido funciona y revela que apostar por la energía nuclear no presupone una menor penetración de energías renovables, ya que tal y como se refleja en el informe del progreso de los países del G20 para descarbonizar sus economías elaborado por Price Waterhouse Coopers, el Reino Unido ha aumentado un 33 % la energía eólica de su mix energético y un 22 % en energía solar. Un dato común de ambos trabajos aquí apuntados es el apoyo del Gobierno a todas las tecnologías que le permitan alcanzar el gran objetivo que supone la descarbonización de la economía.

¹⁸¹ Decisión (UE) 2015/658 de la Comisión, de 8 de octubre de 2014, relativa a la medida de ayuda SA.34947 (2013/C) (ex 2013/N) que el Reino Unido tiene previsto ejecutar en favor de la central nuclear de Hinkley Point C [notificada con el número C(2014) 7142] OJ L 109, 28.4.2015. Esta Decisión ha sido ratificada por la STGUE de 12 de julio de 2018, que negó que constituya una ayuda de Estado prohibida por el art. 107.1 del TFUE, como veremos en el capítulo siguiente de esta memoria.

¹⁸² ARANZADI MARTÍNEZ, C.: *La opción nuclear en la estrategia energética del Reino Unido*. Real Instituto Elcano. Documento de trabajo 2/2017 *La opción nuclear en la estrategia energética del Reino Unido*. Real Instituto Elcano. Documento de trabajo 2/2017, págs. 5-13. Disponible en <http://www.realinstitutoelcano.org>.



De acuerdo con los datos publicados en el «Libro Rojo» del Uranio 2018¹⁸³ de la NEA/OIEA, la producción mundial de minas de uranio aumentó un 3 % de 2015 a 2016. Sin embargo, la producción comenzó a disminuir en 2017 y se vio reducida aún más en 2018 debido a las limitaciones de producción por parte de los principales países productores, incluidos Canadá y Kazajistán, en respuesta al bajo precio del uranio sostenido. La propia minería del uranio está desarrollando nuevas prácticas más seguras y que a su vez minimizan los impactos ambientales de su extracción. Aunque las perspectivas para la energía nuclear han disminuido desde el informe de 2016, sin embargo, se espera que la demanda de uranio continúe aumentando en el futuro previsible, ya que se prevé que la energía nuclear crezca en mercados regulados de electricidad con una demanda creciente de electricidad y una progresiva necesidad de baja emisión de carbono en la generación eléctrica. El informe refleja la disminución de las perspectivas de crecimiento en la capacidad de generación nuclear y la existencia de una mayor incertidumbre. Además, la abundancia de gas natural de bajo coste en el norte de América y el clima de inversión adverso al riesgo han reducido la competitividad de las centrales nucleares en mercados eléctricos liberalizados. Algunas políticas gubernamentales reconocen los beneficios de las centrales nucleares en la producción de electricidad baja en carbono y la seguridad del suministro, lo cual puede ayudar a aliviar estos factores competitivos.

Igualmente, el *Informe anual del OIEA de 2017*¹⁸⁴, resaltó el papel de la tecnología nuclear en el cumplimiento de la meta de los 2 °C en un evento paralelo que se celebró en cooperación con varias organizaciones del sistema de las Naciones Unidas. El organismo siguió presentando información técnica sobre el papel que la energía nucleoelectrónica, como fuente de energía con bajas emisiones de carbono, puede desempeñar para responder al desafío del clima y la energía y contribuir al desarrollo sostenible, como así se puso de manifiesto en la 23.ª Conferencia de las Partes en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP23), celebrada en Bonn (Alemania) en noviembre, donde el organismo organizó dos actos paralelos en los que se recaló el papel que desempeñan la ciencia y la tecnología nucleares en la lucha contra el cambio climático y su contribución al desarrollo sostenible. También colaboró con varias organizaciones del sistema de las Naciones Unidas en la coordinación de un tercer acto que tuvo por tema el Objetivo de Desarrollo Sostenible 7 (energía asequible y limpia). Como el informe se centra en los datos de 2017, no se refiere a la última Cumbre del Clima (COP24) celebrada en la ciudad polaca de Katowice del 2 al 14 de diciembre de 2018, donde también se destacó la importante y necesaria contribución de la energía nuclear en la lucha contra el cambio climático. En este informe se alude a la energía nuclear del futuro (Proyecto Internacional sobre Ciclos del Combustible y Reactores Nucleares Innovadores) y el gran potencial de la energía nuclear

¹⁸³ «Libro Rojo» del Uranio (*Uranium 2018: Resources, Production and Demand*) de la NEA/OIEA.

¹⁸⁴ *Informe anual del OIEA de 2017*. Organismo Internacional de Energía Atómica.



para dar apoyo a los Objetivo de Desarrollo Climático (ODS)¹⁸⁵, comprendidas las medidas para mitigar el cambio climático. Como parte de la actividad de este organismo, se recoge la celebración de la Conferencia Internacional sobre Reactores Rápidos y Ciclos del Combustible Conexos: Sistemas Nucleares de la Próxima Generación para el Desarrollo Sostenible, en Ekaterimburgo (Federación Rusa) y la Cuarta Conferencia Internacional sobre la Gestión de la Vida Útil de las Centrales Nucleares organizada por el organismo en Lyon (Francia).

En la misma línea se manifiesta la Agencia Internacional de Energía Atómica (en adelante, AIEA) en su informe *Climate Change and Nuclear Power 2018*¹⁸⁶ o el informe *World Energy Outlook-2018*¹⁸⁷ de la IEA, en el que se muestra que la evolución creciente de los ingresos y el aumento en más de 1.700 millones de personas, esencialmente en las áreas urbanas de las economías en desarrollo, elevarán en 2040 en más de un 25 % la demanda energética mundial. Asia aumentará enormemente su consumo energético y afectará a todos los combustibles y tecnologías, así como a las inversiones energéticas.

¹⁸⁵ En 2015, los países del mundo adoptaron la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y sus 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible. En 2016, entró en vigor el Acuerdo de París sobre cambio climático, que responde a la necesidad de limitar el aumento de las temperaturas globales. Disponible en <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/development-agenda/>. [Consulta: 15 de abril de 2019].

¹⁸⁶ *Climate Change and Nuclear Power 2018* (www.iaea.org). Como fuente de energía a gran escala, la energía nuclear tiene un potencial significativo para contribuir a la reducción de emisiones de GEI. La energía nuclear ha evitado una significativa cantidad de emisiones de CO₂ en las últimas décadas. En ausencia de energía nuclear, y suponiendo que las tecnologías de combustibles fósiles hayan producido la cantidad correspondiente de electricidad según sus participaciones históricas en el mix eléctrico, las emisiones habrían sido considerablemente más altas. Durante el periodo 1970-2015, la energía nuclear evitó alrededor de 68 gigatoneladas de CO₂ en total, cerca de todas las emisiones reales del sector eléctrico durante 2010-2015. La contribución de la energía nuclear a la mitigación de GEI en las próximas décadas dependerá de muchos factores: el desempeño de la industria nuclear en sí, incluyendo las innovaciones tecnológicas, la competitividad económica y la seguridad, archivos; desarrollos en el sector energético en general, como las nuevas tecnologías, su desempeño económico y disponibilidad de recursos en diferentes países; y la agenda económica y política más amplia que afecta a las decisiones nacionales sobre el uso de la energía nuclear. Las decisiones políticas y el papel de los Gobiernos son particularmente importantes a la hora de definir los escenarios ideados para la generación de electricidad nuclear en 2050. Para 2050, el OIEA estima un crecimiento que va desde el 24 (perspectiva a la baja) hasta el 184 %, desde un punto de vista más optimista. Sin embargo, las estimaciones del OIEA de mediados de 2018 redujeron significativamente estas perspectivas de crecimiento de la capacidad nuclear para 2050, lo que plantea una grave preocupación por las perspectivas de mitigación del cambio climático. Dependiendo de qué tecnologías llene el vacío abierto por esta menor capacidad nuclear, las emisiones entre 2018 y 2050 podrían ser de hasta 12 gigatoneladas de CO₂, lo cual requerirá esfuerzos mayores y comprometedores para alcanzar los objetivos del Acuerdo de París. Alternativamente, reemplazando esta capacidad de energía nuclear completamente con bajas emisiones de carbono renovable, incrementará la inversión y el financiamiento y podría aumentar los precios de la electricidad y llevar a la pérdida de empleo. [Consulta: 15 de abril de 2019].

¹⁸⁷ Francia. International Energy Agency (IEA) *World Energy Outlook 2018*. París, 2019. Disponible en <http://www.iea.org/weo2017>. [Consulta: 15 de abril de 2019].



Asia representa la mitad del crecimiento mundial de gas natural, el 60% del aumento de las energías eólica y solar fotovoltaica, más del 80% del crecimiento de petróleo y más del 100% del incremento del carbón y la energía nuclear. Este informe prevé que la generación nucleoelectrónica que a día de hoy es la segunda fuente más grande de generación de electricidad de bajas emisiones de CO₂ después de la energía hidroeléctrica, permanecerá en torno al 10%, si bien la localización de las centrales nucleares se desplazará hacia Asia, en la medida en que China sobrepasará a Estados Unidos y a la Unión Europea antes de 2030. Señala este informe que aproximadamente dos tercios del parque nuclear actual existente en las economías avanzadas tienen más de 30 años y las decisiones para extender o clausurar esta capacidad tendrán repercusiones notables en la seguridad energética, las inversiones y las emisiones.

Teniendo en cuenta que las expectativas respecto a la energía fósil con captura y almacenamiento de dióxido de carbono (CAC) o BECCS (*Bio-energy with carbon capture and storage*) están disminuyendo y los recursos hidroeléctricos son limitados, solo hay dos opciones para descarbonizar un sector eléctrico creciente: energía nuclear y fuentes de energía renovables (principalmente eólica y fotovoltaica) y solo la energía nuclear proporciona electricidad de base de carga firmemente distribuable, ya que la energía eólica y solar dependen de factores externos.

La Unión Europea apostó por la técnica del almacenamiento geológico de carbono para cumplir con la reducción de emisiones de CO₂¹⁸⁸. El uso de esta técnica permitirá seguir utilizando combustibles fósiles en grandes instalaciones de combustión sin que se produzcan emisiones de gases de efecto invernadero y mediante la Directiva 2009/31¹⁸⁹ viene a establecer una regulación de la actividad de almacenamiento de CO₂, para garantizar la salvaguarda del medio ambiente y la salud humana y para otorgar seguridad jurídica a los futuros titulares de instalaciones y a los terceros que pretendan hacer uso de ellas. La CAC se refiere al proceso por el que el CO₂ procedente de grandes fuentes, como centrales eléctricas, se captura, comprime, transporta e inyecta en emplazamientos de almacenamiento geológico que, generalmente, se encuentran en capas subterráneas profundas de roca impermeable, de forma que se garantiza que no se produzcan fugas de CO₂ a la atmósfera, pero, junto al problema tecnológico, el obstáculo fundamental a corto y medio plazo de la CAC es su rentabilidad económica. Actualmente, la Unión Europea está fomentando la investigación mediante la construcción y puesta en funcionamiento de plantas experimentales, pero de momento no parece ser una solución viable.

¹⁸⁸ Directiva 2009/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009 relativa al almacenamiento geológico de dióxido de carbono y por la que se modifican la Directiva 85/337/CEE del Consejo, las Directivas 2000/60/CE, 2001/80/CE, 2004/35/CE, 2006/12/CE, 2008/1/CE y el Reglamento (CE) 1013/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo. DOUE, de 6 de mayo de 2009.

¹⁸⁹ SANZ RUBIALES, I.: "El almacenamiento geológico de dióxido de carbono en la Directiva 2009/31, de 23 de abril". *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2011, núm. 19, pág. 32.



De acuerdo con el trabajo del profesor RUETE, a día de hoy, ninguna de las fuentes de energía disponibles o futuras –nuclear, fósil, renovables, hidrógeno– ni ninguna tecnología de apoyo, como la captura y almacenamiento de carbono, puede por sí sola afrontar el gran reto que supone el aumento de la demanda de energía y a su vez reducir los niveles de emisiones de efecto invernadero y la cada vez mayor dependencia de combustibles procedentes del exterior de Europa. Por ello, la energía nuclear debería formar parte integral de este duradero proceso de innovación tecnológica para conseguir combinaciones de energía sostenibles, pues, aunque las centrales nucleares exigen grandes inversiones, son rentables. Las principales ventajas de las centrales nucleares son un alto grado de garantía de suministro, unos precios muy competitivos y la ausencia de emisiones de efecto invernadero¹⁹⁰.

El profesor MÍNGUEZ TORRES afirma que, en los próximos 40 años, las economías avanzadas necesitarán una mayor potencia instalada para poder hacer frente a los nuevos desarrollos industriales, mientras que los países en vías de desarrollo aumentarán su demanda para culminar su desarrollo, por lo que la energía nuclear debe ocupar un lugar en el mix energético junto con las energías renovables. Aunque la mayoría del parque nuclear mundial está muy envejecido y se puede desmantelar en los próximos 20-30 años al alcanzar el límite de su vida útil, será necesario programar nuevas instalaciones para que la energía nuclear pueda respaldar la penetración de las renovables y lograr la descarbonización de la economía. Para ello existen ya instalados nuevos reactores llamados de tercera generación y se está desarrollando una nueva versión (cuarta generación) mucho más eficientes. Tampoco se puede dejar de lado los avances en la energía de fusión, que asegurarán la permanencia de este tipo de energía en los próximos años¹⁹¹.

Esto nos lleva al problema que está tratando de atajar el Ministerio para la Transición Ecológica actualmente, que se cierne sobre la decisión de cerrar las centrales nucleares y de carbón. Aunque el debate está centrado hoy por hoy sobre las centrales de carbón, tal y como pretenden las empresas energéticas de nuestro país, ya que en una futura economía descarbonizada las centrales térmicas de carbón no tendrán cabida y se prevé su desaparición en 2030, lo que desaconseja, en términos económicos, cualquier inversión. El anterior ministro de Industria, Álvaro Nadal, consideraba necesario seguir manteniendo en España un mix energético diversificado que garantizase la seguridad de suministro y en el que todas las energías estén presentes de manera equilibrada. El carbón tiene que seguir jugando un papel importante en ese mix energético, porque “incrementa la competencia en el mercado mayorista, diversifica fuentes

¹⁹⁰ RUETE, M.: “Los costes de la generación de energía. Comentarios sobre las diferentes fuentes”. *Economía industrial* (Ejemplar dedicado a: 50 Aniversario de la Agencia de la Energía Nuclear de la OCDE), 2008, núm. 369, págs. 43-47.

¹⁹¹ MÍNGUEZ TORRES, E.: *El futuro de la energía nuclear hacia 2020*. Documento de Trabajo 15, Instituto Español de Estudios Energéticos (IEEE), 2015, pág. 1.



de aprovisionamiento y actúa como *backup* de las energías renovables cuando no sopla el viento o no luce el sol, supliendo, además, nuestra falta de interconexión con Francia”.

Por ello, elaboró un proyecto de Real Decreto¹⁹² del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital para poder impedir el cierre de las centrales si las considera estratégicas, que fue objeto de un informe desfavorable de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia¹⁹³ en su informe del 24 de enero, ya que la Comisión entendía que el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital no puede impedir el cierre de las centrales más contaminantes por razones económicas. Además, deja un excesivo margen de discrecionalidad y “crea inseguridad jurídica para las nuevas inversiones, pudiendo resultar contraproducente para la competencia en el sector eléctrico” y, tal como manifiestan las eléctricas, dicha prohibición del cierre es contraria a la libertad del mercado productivo. La Comisión recuerda que los nuevos criterios que establece esta norma para denegar el cierre de centrales y un mecanismo de subasta para ceder la central a terceros en caso de que el titular no quiera continuar con la operación de la central no están incluidos en la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, y podrían ir en contra de la normativa europea recogida en la Propuesta de la Comisión Europea de Reglamento relativo al mercado interior planteado en el Paquete de Invierno.

Este contratiempo llevó al Ministerio de Industria del Gobierno anterior a tramitar una nueva ley para regular el cierre de las centrales eléctricas pero nunca llegó a materializarse al ser rechazada por el resto de fuerzas políticas. El Pleno del Congreso de los Diputados rechazó la toma en consideración de la proposición de ley para regular el cierre de las centrales eléctricas, entre ellas las térmicas de carbón, y supeditar su autorización al impacto que la clausura pudiera tener sobre los precios de la energía¹⁹⁴.

El problema planteado está directamente relacionado con este trabajo, pues si las condiciones del mercado no son óptimas para el desarrollo de la industria nuclear, la decisión del cierre de las centrales por sus propietarios sería perfectamente legítima. La lucha contra las restricciones de la competencia en España parece estar produciendo resultados muy poco satisfactorios, provoca una ineficiente asignación de recursos económicos y perjudica tanto a los demás participantes en el mercado como, en último término, a los consumidores. Este no es solo un problema interno, ya que los arts. 101 y 102 del TFUE exigen a nuestro legislador medidas y políticas que aseguren un mercado de la energía que respete las exigencias del principio de efectividad del Derecho de la Unión.

¹⁹² Real Decreto XXX/2017, por el que se regula el procedimiento de cierre de las instalaciones de generación eléctrica. Disponible en www.minetad.gob.es.

¹⁹³ Informe sobre el Proyecto de Real Decreto del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital de cierre de centrales de producción de energía. (IPN/CNMC/039/17).

¹⁹⁴ “Nadal anuncia la presentación de una proposición de ley para regular el cierre de las centrales eléctricas”. Nota de prensa de 12 de marzo de 2018. Disponible en www.minetad.gob.es.



El profesor ROBLES MARTÍN-LABORDA¹⁹⁵ expone este problema y concluye que la efectividad de la lucha contra las restricciones de la competencia en España –no solo conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, sino también del correcto funcionamiento de nuestros mercados– ha de ser reforzada, por lo que corresponde a nuestro legislador la obligación de acometer una profunda reforma del Derecho de defensa de la competencia, teniendo en cuenta la nueva Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo encaminada a facultar a las autoridades de competencia de los Estados miembros¹⁹⁶.

Este problema que plantearon las eléctricas respecto a las centrales de carbón se ha visto trasladado a las centrales nucleares y pone de manifiesto la acuciante necesidad de formular una verdadera política de transición energética en la que se defina la estrategia a seguir y el papel que las distintas tecnologías de generación eléctrica deben desempeñar hasta alcanzar la plena integración de las energías renovables¹⁹⁷.

España debe definir una nueva política energética para lograr la necesaria reducción de las emisiones y fijar el papel de las distintas tecnologías en el modelo energético, apostando por volver a crecer en energías renovables, pero de momento estas no pueden sustituir la generación nuclear, entre otras razones, por las limitaciones asociadas a la intermitencia de los recursos eólicos y solares, por la falta de firmeza de su energía¹⁹⁸, y por el coste que ahora supondría. España no se puede permitir

¹⁹⁵ El profesor ROBLES MARTÍN-LABORDA expone este problema en su trabajo *La lucha contra las restricciones de la competencia: Sanciones y remedios contra las restricciones de la competencia y principio de efectividad*. Comares, 2017.

¹⁹⁶ *Directiva (UE) 2019/1 del Parlamento y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, encaminada a dotar a las autoridades de competencia de los Estados miembros de medios para aplicar más eficazmente las normas sobre competencia y garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior*. DOUE, de 14 de enero de 2019.

¹⁹⁷ “La pelea nuclear de Endesa e Iberdrola esconde un golpe millonario en sus cuentas” (*El independiente*, 7 de marzo de 2019). Endesa e Iberdrola comparten accionariado en casi todas las centrales nucleares y se alternan como socios mayoritarios en unas u otras. Sin embargo, pese a que su participación en el negocio nuclear es similar, Iberdrola lleva años quejándose de que sus centrales atómicas le provocan pérdidas millonarias y apostando por el apagón adelantado, mientras que a Endesa le salen las cuentas y apuesta por mantener operativas las centrales a largo plazo. La razón es estrictamente financiera. Las diferencias se deben a que Endesa elabora desde 2014 su cuenta de resultados dando por hecho que sus centrales nucleares acabarían funcionando 50 años (hasta ese momento lo hacía con 40 años como previsión). Sus cuentas están calculadas desde entonces con base en un periodo de depreciación y amortización de sus activos nucleares de cinco décadas, lo que ha permitido a la eléctrica reducir los fondos que destina cada año a amortizar sus activos y, con ello, la compañía ha mejorado sus beneficios. Por el contrario, tanto Iberdrola como Naturgy (antigua Gas Natural Fenosa) no cambiaron el periodo de amortización y seguían calculando sus resultados con la previsión de que las centrales nucleares funcionarían solo 40 años.

¹⁹⁸ MARÍN CÓZAR, M.: *Propuestas para una estrategia energética nacional*. Op. cit., pág. 138.



cerrar las centrales nucleares ya que prescindir de ellas elevaría el coste de generación un 25-30 %¹⁹⁹ y además habría que sustituirlas por carbón y gas, lo que elevaría los costes de las emisiones y los costes sanitarios por la polución, además del propio coste que dicho desmantelamiento supone²⁰⁰. Aunque se gestionan de forma segura, el mayor problema al que se enfrenta la energía nuclear son los residuos, problema que subsistirá a pesar del abandono de este tipo de energía²⁰¹.

La UE reconoce el largo camino por recorrer hasta solucionarlo, pero las investigaciones en este campo siguen avanzado, dado que es un sector altamente tecnificado²⁰².

La energía nuclear, en este momento, cumple con los tres principios de la política energética europea: seguridad en el suministro, competitividad y sostenibilidad ambiental²⁰³.

La comunidad internacional ha puesto en marcha los mecanismos de lucha contra el cambio climático y para abordar una transición energética que posibilite, a finales de siglo, una economía con nulas emisiones de gases de efecto invernadero. El Acuerdo de París, el Paquete Energía-Clima de la Unión Europea y el Paquete de Invierno de la Comisión Europea conducen a una reducción drástica de las cuotas de emisión, que en el sector eléctrico supone hasta un 60 % de disminución para el año 2030.

Aun cuando la consecución de este objetivo implique la instalación y uso masivo de tecnologías renovables, la energía nuclear tiene un papel estratégico en el sistema eléctrico español. Al estar libre de emisiones, ha de jugar un papel esencial en la transición hacia un sistema descarbonizado.

¹⁹⁹ Los últimos estudios comparados de costes de las distintas centrales de generación eléctrica ponen de manifiesto el menor coste unitario de generación incurrido por las centrales nucleares frente a las otras tecnologías disponibles: carbón, ciclo combinado de gas, eólica o solar, incluso ante los escenarios menos favorables para la opción nuclear. BOGAS GÁLVEZ, J. D.: “La energía nuclear en el marco de las fuentes energéticas”. *Economía industrial* (Ejemplar dedicado a: 50.º Aniversario de la Agencia de la Energía Nuclear de la OCDE), 2008, núm. 369, pág. 85.

²⁰⁰ Según las informaciones facilitadas por los Estados miembros en diciembre de 2014, los operadores nucleares estimaron que harían falta 253.000 M€ para la clausura de centrales nucleares y la gestión de residuos radiactivos hasta 2050. *Comunicación de la Comisión Programa Indicativo Nuclear presentado en virtud del artículo 40 del Tratado Euratom para dictamen del Comité Económico y Social Europeo*. COM/2016/0177 final.

²⁰¹ Los residuos radiactivos no son un problema exclusivo de la industria nuclear civil y militar, pues también generan residuos aplicaciones médicas, industriales, etc. SÁNCHEZ, G.: *La energía nuclear, esa desconocida*. La Ciencia ante el público: Cultura humanista y desarrollo Científico-Tecnológico (pág. 128).

²⁰² Un grupo de investigadores de la Universidad de Rutgers investiga un método que permite almacenar estos residuos mediante su vitrificación (fusionarlos junto a materiales vítreos). “El invento que encapsulará los residuos nucleares durante millones de años”. *El Español*, 14 de febrero de 2017.

²⁰³ IRANZO MARTÍN, J.: *La energía nuclear y la garantía de suministro*. Documento de Trabajo 31, Real Instituto Elcano, 2009, pág. 2.



A corto plazo, no podemos prescindir de esta fuente de energía sin que se ponga en riesgo la seguridad y estabilidad de suministro, se agrave la dependencia energética del exterior, se aumente el precio de la generación eléctrica y se incrementen las emisiones de CO₂. Las centrales nucleares pueden contribuir a la fiabilidad del sistema eléctrico incrementando la diversidad de tecnologías de generación. Los países que importan energía, como España, pueden reducir así su dependencia externa y limitar su exposición a las variaciones de precio de los combustibles en los mercados internacionales.

Para alcanzar el máximo potencial de la descarbonización, es necesario aumentar la electrificación del sistema e impulsar el desarrollo de las tecnologías de generación de electricidad libres de emisiones, pero la elevada demanda que dichas tecnologías deben cubrir y la falta de certeza sobre cuándo estarán disponibles los nuevos sistemas de almacenamiento de energía a coste competitivo y suficiente para cubrir los picos de demanda cuando las tecnologías renovables no estén disponibles, hace necesario el mantenimiento de parte de las fuentes de generación fósil tradicional como tecnología de respaldo. Es razonable pensar que es bastante improbable que antes de 2030 esto pueda ser posible, así como existen grandes dudas sobre la disponibilidad de nuevos mecanismos de gestión de la demanda y de capacidades adicionales de interconexión internacional, especialmente en el caso de España, que por su situación geográfica requiere un mayor esfuerzo en el tema de las interconexiones.

El cierre a partir de 2020 de las centrales de tecnologías convencionales sin que las tecnologías de almacenamiento hayan alcanzado el suficiente desarrollo requerirá nuevas centrales de gas natural, lo que conllevaría un coste adicional de estas inversiones, que el informe de Monitor Deloitte, *Un modelo energético sostenible para España en 2050*²⁰⁴ cuantifica de la siguiente forma:

El previsible cierre de todo el carbón nacional en 2020 implicaría, en escenarios de alta electrificación, la necesidad de invertir en 2 GW de nuevas centrales térmicas en el horizonte 2025 (~800 M€).

Adicionalmente, el cierre de las centrales de carbón importado para el año 2030, en los escenarios de alta electrificación, incrementaría las necesidades de respaldo en 8 GW (~3.000 M€) adicionales a los 2 GW necesarios en 2025, que en el caso de que fuesen centrales térmicas tendrían una utilización muy reducida.

El cierre de las centrales nucleares (no extensión de su vida operativa) podría suponer un incremento en el coste completo de generación de hasta 7 €/MWh a 2030, y unas necesidades de inversión en nuevas centrales de respaldo de 8 GW (~3.000 M€).

²⁰⁴ Deloitte. *Un modelo energético sostenible para España en 2050*. Madrid, 2018. Disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/strategy/articles/descarbonizacion-eficiencia-energetica-electrificacion.html>.



Entre las recomendaciones de este informe se recoge la de prolongar las autorizaciones de operación de nuestras centrales nucleares, siempre que se cumplan las condiciones de seguridad exigibles por el CSN, organismo en el que debe imperar un proceso de toma de decisiones basadas en criterios técnicos, que como administración independiente debe quedar al margen de injerencias políticas.

Extendiendo la vida operativa de dichas centrales, evitaría la emisión de ~370 millones de toneladas de CO₂ hasta 2050, algo más que la emisión de todo el país en un año. Desde el punto de vista económico, mantener en operación estas centrales tendría sentido, ya que los precios medios actuales del mercado mayorista de la electricidad permiten recuperar los costes de operación fijos y variables y aportar cierto margen para la recuperación del capital invertido. Adicionalmente, las inversiones necesarias para extender la vida operativa de estas plantas podrían recuperarse a partir de precios de mercado superiores 40 €/MWh.

Finalmente, el último informe de la AIE, *Nuclear Power in a Clean Energy System*²⁰⁵ parte de una pregunta fundamental: ¿Podemos lograr la transición a un sistema energético limpio sin la energía nuclear? La energía nuclear ha sido la mayor fuente de electricidad baja en carbono en las economías avanzadas durante los últimos 30 años, desempeñado un papel muy importante en la seguridad del suministro de energía en varios países, pero ahora se enfrenta a un futuro incierto a medida que las plantas envejecidas comienzan a cerrarse de forma avanzada. En este informe se pone de manifiesto que, sin acciones de apoyo a la energía nuclear, los esfuerzos globales para la transición a un sistema energético más limpio, serán más difíciles y más costosos.

Estas conclusiones están en la misma línea que las ofrecidas en el informe de nuestra Comisión de Expertos de transición energética.

²⁰⁵ Francia. International Energy Agency (IEA) *Nuclear Power in a Clean Energy System*. París, 2019.

Capítulo II

Límites comunitarios y constitucionales a los impuestos sobre la energía nuclear

1. INTRODUCCIÓN

La energía tiene una gran importancia dentro de las distintas economías de todos los países (sean o no Estados miembros de la UE) y por ello existe un gran interés político en el momento de fijar los precios energéticos, pues el consumo energético es el causante de dos tercios de las emisiones de gases de efecto invernadero a la atmósfera y, por ello, en la segunda parte de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo “*Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE*”, la Comisión ha puesto de manifiesto la necesidad de sustituir la regla de la unanimidad en la toma de decisiones, barrera que también afecta a la política fiscal, por la regla de la mayoría cualificada para avanzar en los logros de las políticas en materia de energía y clima (y por extensión en materia fiscal) orientada hacia el futuro. La Comisión ha puesto de manifiesto en su comunicación referida a la toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática que el régimen de imposición actual no es coherente con las políticas y los objetivos en los ámbitos de la energía y el clima, pues la regla de la unanimidad en la toma de las decisiones en materia fiscal impide diseñar unas figuras tributarias en las que queden integrados los objetivos de la UE en los ámbitos de la energía y el clima, salud y medio ambiente en los tributos que gravan el consumo del combustible y la electricidad.



Para lograr mayores objetivos en su lucha contra el cambio climático, la UE utiliza la fiscalidad de la energía como mecanismo fundamental, ya que las fuentes de energía constituyen “la columna vertebral en el desarrollo económico”²⁰⁶ y los tributos son considerados como uno de los instrumentos más adecuados para promover el cambio en la generación y el consumo energético hacia sistemas menos agresivos para el medio ambiente.

La energía nuclear desempeña hoy un papel importante en la combinación energética de Europa, pues es la mayor fuente de baja emisión de carbono para la generación de electricidad, que aporta el 27% de la electricidad. Esta relevante presencia en los sistemas eléctricos de casi la mitad de los Estados miembros debe ir acompañada de una tributación adecuada que permita la descarbonización de dichos sistemas.

El informe *World Energy Outlook-2018* de la IEA señala que la generación nucleoelectrónica, que a día de hoy es la segunda fuente más grande de generación de electricidad de bajas emisiones de CO₂ después de la energía hidroeléctrica, permanecerá en torno al 10%. Deberán tomarse precauciones a la hora de adoptar decisiones para extender o clausurar las envejecidas centrales nucleares que se encuentran en los países que cuentan con este tipo de energía desde mediados del siglo pasado para preservar la continuidad del suministro eléctrico, sin perjudicar las inversiones realizadas y sobre todo sin que se produzca un aumento de las emisiones de CO₂ al ser reemplazada la energía nuclear por otra forma de generación más contaminante, como puede ser la producida con carbón.

La industria nuclear mundial se ha fijado el objetivo de suministrar el 25% de la demanda mundial de electricidad para 2050, lo que requeriría triplicar la generación nuclear desde su nivel actual.

Desde el comienzo de su uso para la producción comercial de electricidad, la energía nuclear ha estado sujeta a debates de diversa índole que van desde la seguridad, costes privados y sociales, ganancias inesperadas y subsidios del Gobierno. Además, no está claro cómo juzgar la energía nuclear desde una perspectiva de sostenibilidad ambiental.

Para abordar estas cuestiones correctamente, es necesario discutir la tributación de la energía nuclear, para lo que resulta indispensable determinar los costes sociales de la energía nuclear. No solo se deben tener en cuenta los costes de generación internos sufragados por productores, sino que también resulta crucial delimitar los costes externos de esta tecnología, como pueden ser el riesgo de accidentes, residuos nucleares y costes de desmantelamiento de las instalaciones, así como el coste derivado ante posibles enfermedades derivadas de la exposición a la radiactividad, los gases de efecto invernadero o el agotamiento de los recursos, que en muchos Estados miembros están parcialmente internalizados.

²⁰⁶ LUCHENA MOZO, G. M.: “Fiscalidad de la energía”. *Crónica tributaria*, 2003, núm. 108, pág. 23.



Todos los Estados miembros con centrales nucleares ya han puesto en marcha distintos fondos para financiar el desmantelamiento de las centrales y la gestión de residuos radiactivos. Los impuestos sobre la energía nuclear pueden conllevar el cierre temprano de las centrales nucleares, pues al establecerse los distintos gravámenes sobre la energía nuclear se disipa la ventaja de coste nuclear existente ante el aumento de los impuestos sobre las emisiones de carbono que discriminan a favor de la energía nuclear²⁰⁷.

Ocho de los catorce Estados miembros que cuentan en su mix energético con la energía han establecido algún impuesto nuclear aunque, generalmente, no generan ingresos sustanciales. La base impositiva suele determinarse en función de la electricidad producida y su recaudación suele estar afectada a programas nucleares o a compensar las externalidades de esta tecnología. Normalmente, los tributos que recaen sobre la producción de energía nuclear toman como base imponible la capacidad térmica de las centrales nucleares, especificada como la cantidad máxima de electricidad que se puede producir si un reactor nuclear funciona a plena capacidad.

En general, los impuestos nucleares son un tema políticamente muy sensible y debatido, y suelen tener un alto grado de litigiosidad debido al poder del *lobby* que conforman las grandes compañías productoras de electricidad, tal y como ha ocurrido en Alemania y ocurre actualmente en España, que introdujo dos nuevos impuestos sobre el combustible nuclear en 2012, cuyos ingresos se acumulan a los generales del Estado y no están afectados a cubrir el coste de la gestión de los residuos

Los Estados miembros están utilizando varios impuestos que recaen sobre la electricidad producida, capacidad térmica, combustible nuclear y residuos nucleares, aunque pueden existir otros cargos²⁰⁸.

²⁰⁷ DELLINGER F. y SCHRATZENSTALLER, M.: *Sustainability-oriented Future EU Funding: A European Nuclear Power Tax*. Viena: Austrian Institute of Economic Research, 2017.

²⁰⁸ Países como Suecia y Finlandia implantaron distintas cargas tributarias sobre los residuos nucleares en la década de 1980. Francia, Eslovaquia y Hungría lo hicieron en la segunda mitad de los años noventa, quedando la recaudación derivada de dichos tributos a cubrir los costes de la gestión de dichos residuos. Sin embargo, en otros Estados miembros, como Bélgica, España, Francia y Alemania dichos tributos no se establecieron hasta esta última década, siendo en su mayoría tributos no afectados de forma que pueden considerarse simples medidas de consolidación fiscal. En Suecia se estableció un impuesto a la capacidad térmica en el año 2000, reemplazando un impuesto sobre producción de electricidad que se había aplicado desde 1984. El impuesto se aumentó considerablemente en 2015 a 7.50 €por MWh y está prevista su eliminación gradual entre 2017 y 2019. Varios Estados miembros, como Finlandia, Hungría, Rumania, Eslovaquia, España y Suecia vinculan toda o parte de la recaudación de los distintos tributos que recaen sobre la energía nuclear, con la gestión de los residuos nucleares, de forma que los ingresos obtenidos de la exigencia de dichos tributos se destinan principalmente a fondos especiales para costear la gestión de los residuos nucleares y/o a cubrir futuros y previsibles costes de desmantelamiento de las centrales nucleares. Véase la figura con la tabla de impuestos y cargas de la energía nuclear en la UE. Cuadro extraído de DELLINGER, F. y SCHRATZENSTALLER, M. *Sustainability-oriented Future EU Funding: A European Nuclear Power Tax*, págs. 22 y 23, y que se adjunta como ANEXO X de esta memoria.



2. LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DE LAS POLÍTICAS MEDIOAMBIENTAL Y ENERGÉTICA

ARTHUR PIGOU²⁰⁹, a principios del siglo XX, fue el primero en formular la utilidad de los tributos con finalidad ambiental. Este autor desarrolló la idea de que los tributos pueden ser un buen instrumento para intentar evitar las actividades que contaminan el medio ambiente, y por ello a los tributos medioambientales también se les denomina impuestos pigouvianos. Este economista pertenecía a la escuela neoclásica del pensamiento económico, corriente que explica la conducta económica a través del concepto de utilidad marginal que obtiene el agente contaminante y que justifica el principio de «quien contamina, paga».

A PIGOU se le reconoce como el padre de los tributos medioambientales o con finalidad ambiental. Este autor propuso crear un gravamen por emisión de contaminantes con la finalidad de alcanzar el nivel óptimo de contaminación mediante la nivelación del tributo al costo marginal externo para cada nivel de producción. Con ello pretendía corregir las distorsiones generadas en el mercado por las externalidades negativas con el cobro de un impuesto para compensar los daños causados²¹⁰.

El impuesto pigouviano es aquel cuyo objetivo último es proteger el medio ambiente y se puede definir como una tasa que el Gobierno impone a las empresas y a los individuos en función del perjuicio que produce su actividad sobre el medio ambiente o el que cause a la ciudadanía con el fin de que los agentes económicos causantes de las externalidades encuentren más rentable tener una actividad menos contaminante y tengan un estímulo económico para invertir en tecnologías más limpias, de ahí que una de las notas que permiten distinguir a este tipo de impuesto sea su finalidad de modificar conductas de los agentes económicos en aras de la protección del medio ambiente.

En 1992, la Organización de las Naciones Unidas incorporó este término económico como uno de sus instrumentos para fomentar el desarrollo ambiental.

Posteriormente, COASE²¹¹, en los años sesenta, expone un planteamiento radicalmente contrario al de PIGOU, fundamentando su razonamiento sobre la base de que la intervención del Estado no resulta necesaria ante las externalidades que puedan producirse, pues cabría admitir los daños ocasionados en el medio ambiente si producen a su vez un beneficio económico mayor a dicho daño. Así, ante un beneficio mayor, la figura del tributo no resultaría necesaria, ya que podría aceptarse la degradación

²⁰⁹ PIGOU, A. C.: *The economics of welfare*. 2002. Disponible en <http://www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEW0.html>.

²¹⁰ CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *La reforma fiscal ecológica*. Comares, 1999, pág. 69.

²¹¹ COASE, R.: "The problem of social cost". *Journal of Laws and Economics*, 1960, vol. 3, núm. 1, págs. 1-44.



ambiental de una determinada zona si con ello se obtenía el sustento económico de esa comunidad. Este autor afirmaba que los impuestos pigouvianos no siempre eran la mejor solución, puesto que el principio de «quien contamina, paga» podría reducirse a la idea de que «el que paga contamina», motivo por el cual debía atenderse al beneficio subyacente en la conducta contaminante.

COASE, ante una actividad contaminante, se planteaba tres posibles reacciones por parte del Estado: exigir un impuesto equivalente al daño causado, reubicar su actividad o bien tolerarla en el caso de que, una vez sopesados la utilidad de la conducta y el daño provocado, la actividad pudiera conllevar un beneficio para la comunidad. Para ponderar estos intereses –contaminación y beneficio económico– COASE enunció su teorema, conforme al cual se establecen los límites a la tolerancia por parte de la sociedad de una conducta contaminante en función del beneficio que reporta. Asimismo, a este autor le debemos la idea de la creación de un mercado entre los agentes económicos contaminantes y contaminados de derechos de contaminación, que conduciría a las situaciones más eficientes.

El modelo de COASE fue el asumido en los últimos acuerdos internacionales sobre la contaminación, a causa de la presión norteamericana y de los países de su órbita, y por las dificultades de establecer tributos de carácter internacional. Asimismo, puede sostenerse que dicho modelo inspiró el Protocolo de Kioto conforme al cual se estableció el RCDE de la Unión. Sin embargo, el modelo pigouviano es la base sobre la que se sustentan las nuevas políticas fiscales que se están desarrollando en el seno de los países de la Unión Europea²¹², con lo que se refuerza la acción protectora, pero estimo que también debe tenerse presente el planteamiento de COASE a la hora de evaluar el coste de todas las acciones que se emprendan.

En 1997, la Comunicación de la Comisión sobre sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único²¹³ impulsó la utilización de los instrumentos fiscales por los Estados miembros, que debían ser diseñados de forma eficaz para conseguir la protección medioambiental, respetando a su vez los principios del derecho comunitario. De forma paralela la Comisión anhelaba la adopción de un marco legislativo a nivel fiscal armonizado, orientado a optimizar los resultados de la política medioambiental europea, si bien entendía que el establecimiento de tributos y gravámenes no era suficiente, por lo que estos deberían acompañarse de otros instrumentos económicos.

Los impuestos y gravámenes ambientales aprobados a tal fin, debían inspirarse en el principio de que «quien contamina, paga», adoptando así el planteamiento pigouviano, para inducir a consumidores y productores a sustituir sus comportamientos más perniciosos por otros más ecológicos. No obstante,

²¹² MUÑOZ VILLARREAL, A.: “Fiscalidad y medio ambiente: estado de la cuestión (I)”. *Anuario jurídico y económico escorialense*, 2013, núm. 46, págs. 63-80.

²¹³ Resolución sobre la Comunicación de la Comisión: Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único. COM (97) 0009 C4-0179/97.



el amplio margen de maniobra que deja a los Estados a la hora de adoptar nuevas medidas fiscales en esta dirección, supone un gran obstáculo a la hora de alcanzar un nivel impositivo adecuado para conseguir su repercusión en el mercado de la forma proyectada.

Bajo este planteamiento aparecen los llamados impuestos medioambientales, que para la Unión Europea son impuestos llamados a reducir los efectos nocivos del cambio climático y a promover un uso sostenible de los recursos naturales y facilitar un uso más eficiente de la energía y unos sistemas energéticos y de transporte más limpios.

Los impuestos ambientales son instrumentos fiscales que las Administraciones públicas utilizan para influir en los consumidores dirigiéndolos hacia la adquisición y utilización de productos menos perjudiciales para el medio ambiente e incentivando la adopción de nuevas pautas de conducta hacia comportamientos más sostenibles y respetuosos con el medio ambiente. Desde un punto de vista más amplio, los organismos internacionales Eurostat, la Comisión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (AIE) definen este tipo de impuestos como “los impuestos ambientales cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tienen un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente”. Incluyen todos los impuestos sobre la energía y el transporte y se excluyen los impuestos del tipo valor añadido²¹⁴.

Estos impuestos recaen principalmente sobre las emisiones de monóxido de nitrógeno y dióxido de nitrógeno; las emisiones de dióxido de azufre (SO₂), las emisiones de sustancias que reducen la capa de ozono; la recogida y tratamiento de residuos contaminantes del agua, la gestión de residuos; el ruido, los productos energéticos, el transporte y sobre el uso y consumo de recursos naturales.

Estos impuestos permiten la aplicación del principio de «quien contamina paga» al internalizarse las externalidades negativas, es decir, al incorporar al precio de los bienes los costes medioambientales que entraña su producción/consumo y suponen un incentivo para que productores y consumidores modifiquen su comportamiento, de modo que sea más respetuoso con el medio ambiente.

2.1. EL PRINCIPIO DE «QUIEN CONTAMINA, PAGA»

El principio de «quien contamina, paga» (*polluter pays principle*) fue formulado en 1992 en la cumbre de Río de Janeiro como una máxima tendente a mejorar la protección del medio ambiente y concienciar a los Estados sobre los efectos negativos del incumplimiento de la normativa

²¹⁴ Base de Datos Pública de Indicadores Ambientales. Disponible en www.mapama.gob.es.



medioambiental y adoptar un modelo de desarrollo sostenible. Los Estados llegaron al convencimiento sobre el beneficio ambiental que puede reportar la aplicación de este principio, y por ello se incorporó al tratado constitutivo de la Comunidad Europea, cuyo art. 174.2 establece que la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo una protección del medio ambiente elevada en toda la Unión Europea, pero salvaguardando las diferencias existentes en sus distintas regiones. Las acciones que emprendan los Estados miembros en el seno de esta política deben estar presididas por los principios de cautela y de acción preventiva, corrección de los daños al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de «quien contamina, paga», que a día de hoy se encuentran recogidos en el art. 191.2 del TFUE.

Organismos como la OCDE y la Comisión Europea se han manifestado defensores de este principio inspirador de instrumentos económicos y medioambientales, recomendando su implantación y el empleo de impuestos sobre los recursos y sobre productos y procesos intensivos en residuos, con el fin de preservar al medio ambiente de los efectos negativos del cambio climático y fomentar un modelo económico basado en la producción y consumo sostenibles.

El principio de que «quien contamina, paga» constituye para los Estados miembros de la OCDE un principio fundamental en la asignación de los costos de las medidas de prevención y lucha contra la contaminación aplicadas por las autoridades públicas de los Estados miembros; y significa que quien contamina debe cargar con los gastos de la aplicación de las medidas de prevención y lucha contra la contaminación, adoptadas para asegurar que el medio ambiente se halle en estado aceptable.

Así, el coste de los bienes y servicios que ocasionan la contaminación, bien sea en la producción y/o en su consumo, deberá incluir el coste que entrañan las medidas de prevención y lucha contra la contaminación. La aplicación uniforme de este principio, mediante la adopción de una base común para las políticas ambientales de los Estados miembros, fomentaría la utilización racional y una mejor asignación de los escasos recursos ambientales y evitaría las distorsiones en el comercio internacional y en las inversiones.

El principio «quien contamina, paga» es una de las grandes máximas de la política ambiental comunitaria y además constituye un principio con contenido de justicia material, pues su aplicación supone que el causante de una agresión al medio ambiente debe asumir la responsabilidad económica que corresponde a su conducta y afrontar el coste de su reparación, ya que esta carga no debe trasladarse a la sociedad en su conjunto a través de los impuestos, sino únicamente debería soportarla el agente contaminante.

Este principio europeo se configura como un auténtico mandato que obliga a internalizar los costes externos de las actividades contaminantes sobre el principio de equivalencia. Para hacer efectivo este principio se puede recurrir a distintos instrumentos jurídicos, pero sin duda el más utilizado y eficaz para ello son los tributos ambientales.



Según el profesor MUÑOZ VILLARREAL, el objetivo que persigue este principio es internalizar los costes medioambientales, para conseguir una asignación más eficiente de los recursos, y desincentivar, *vía aumento de precios, el consumo y por tanto la producción* de aquellos bienes que provocan un gran perjuicio al medio ambiente. Desde su vertiente jurídica, este principio tiene un contenido más amplio, pues su contenido debe responder a las exigencias de equidad y orientarse hacia la función preventiva de la política ambiental. Los principales instrumentos de concreción del principio por parte de los poderes públicos son las normas y tributos. A los objetos de esta tesis deberemos atender a los tributos que, debido a su finalidad extrafiscal, deberán dirigirse a internalizar el coste de los daños ocasionados al medio ambiente por los agentes económicos²¹⁵.

Sobre la base de este principio se aprobó la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales²¹⁶, y que se incorporó a nuestro ordenamiento nacional mediante la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental, que traspone esta directiva tal y como se señala en su exposición de motivos²¹⁷, introduciendo en España un régimen administrativo para la prevención, evitación y reparación de los daños medioambientales de carácter eminentemente objetivo e ilimitado, basado en los principios de «prevención» y de que «quien contamina, paga».

La aplicación de este principio a los tributos encuentra varias dificultades, siendo la más importante las fricciones que se producen con el principio de capacidad económica. Tal y como sostienen los profesores VAQUERA GARCÍA²¹⁸ y HERRERA MOLINA²¹⁹, pues consideran, en palabras de este último autor, que “los principios de capacidad contributiva (propio de los impuestos con fines fiscales) y de equivalencia (general de las tasas y de los impuestos extrafiscales) constituyen dos proyecciones distintas del principio de igualdad”, de forma que en los tributos medioambientales el principio de capacidad económica pasa a colocarse en un segundo plano frente al principio de equivalencia, que permitirá concretar y evaluar el daño ocasionado de las conductas gravadas a fin de reducirlo o bien compensarlo, a través de estas figuras.

²¹⁵ MUÑOZ VILLARREAL, A.: “Fiscalidad y medio ambiente: estado de la cuestión (I)”. *Op. cit.*, págs. 63-80.

²¹⁶ *Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre Responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales*. DOUE L 143/56, de 30 de abril de 2004.

²¹⁷ *Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental*. BOE núm. 255, de 24 de octubre de 2007.

²¹⁸ VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*. Lex Nova, 1999, págs. 162-163.

²¹⁹ HERRERA MOLINA, P. M.: “El principio quien contamina paga”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Aranzadi, 2008, págs. 197 y ss.



El profesor FALCÓN Y TELLA²²⁰ considera que el principio de capacidad económica “no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”. Este autor considera que la admisión de fines extrafiscales en la imposición no supone, sin embargo, aislar a estas figuras de forma absoluta de las exigencias de la capacidad económica, sino que estas exigencias quedan limitadas o matizadas debido a la otra finalidad protectora que persigue el tributo, de modo que la legitimidad constitucional de los impuestos de ordenamiento no permite afirmar que la capacidad contributiva quede al margen del concepto constitucional de tributo, planteamiento que puede derivarse de la STC 37/1987²²¹, que reconoce la legitimidad constitucional de los tributos de ordenamiento o tributos con fines extrafiscales que responden a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de otros fines e intereses públicos que la Constitución proclama o garantiza.

Así lo entiende también la profesora MATA SIERRA²²², que afirma que “en el caso de los tributos que se utilizan como instrumentos de la política ambiental, se presupone como condición de legitimidad la capacidad contaminante, de forma que capacidad económica se liga a la finalidad de la imposición”, pues esta autora estima que el tributo medioambiental “además de basarse en esa capacidad contaminante o esa capacidad de daño al medio ambiente real o potencial, deberá ser especialmente cuidadoso para gravar de forma directa o indirecta una efectiva capacidad económica manifestada a través de una determinada renta, de un patrimonio, o del consumo de recursos naturales”. La autora pone de manifiesto la legitimidad de la capacidad contaminante como fundamento de imposición, reconociendo que dicha capacidad debe reflejar ya sea directa o indirectamente una efectiva capacidad económica.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH²²³ considera que “la apreciación del valor sostenible del bien ambiental en términos de capacidad económica permite fundar la fiscalidad ambiental, desgajada de la economía de mercado y sus indicadores: renta, patrimonio, consumo; y atendiendo a criterios de reparto equitativos, coherentes y razonables que reflejen las posiciones de las personas en la sociedad, con prescindencia de su poder de disposición sobre bienes y servicios... El valor sostenible configura una forma de capacidad económica que no es equivalente al valor de mercado, a la estricta vinculación del

²²⁰ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas tributarias medio-ambientales y la jurisprudencia constitucional”. En J. ESTEVE PARDO (coord.). *Derecho del medio ambiente y administración local*. Civitas, 1995, págs. 671-686.

²²¹ STC 37/1987, de 26 de marzo, (NFJ000269).

²²² MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Aranzadi, 2008, pág. 514.

²²³ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “Los impuestos ambientales en las comunidades autónomas”. *Quincena fiscal*, 2007, núm. 9, pág. 5. a



hecho imponible seleccionable con la renta, patrimonio o consumo de la persona, y que puede aplicarse con base en la sola decisión autónoma del legislador en respeto al principio de igualdad y generalidad tributaria. La contribución al gasto público resulta determinada por la preservación e incremento del valor sostenible del capital ambiental, que no por la mera fuerza económica actual del evento o hecho reputado ambientalmente nocivo o lesivo”. Este autor desvincula la fiscalidad ambiental del concepto tradicional de capacidad económica equivalente a una magnitud económica o valor de mercado, para ligarla a una nueva visión de este concepto relacionada con la necesidad de preservación e incremento del valor sostenible del medio ambiente, concepto que facilitaría el fundamento de cualquier impuesto pigouviano, si bien no puede desconocerse que estos tributos se insertan en la relación tributaria de los contribuyentes con el Estado o entes subcentrales y por tanto la capacidad económica que propone este autor no puede ser ajena a la capacidad económica del sujeto que está llamado a satisfacerla, tal y como reconocen FALCÓN Y TELLA, la profesora MATA SIERRA, o aunque sea en un segundo plano, los profesores VAQUERA GARCÍA y HERRERA MOLINA.

Por otro lado, el profesor PÉREZ DE AYALA esgrime otro de los problemas que conlleva la aplicación del principio «quien contamina, paga» en el ámbito tributario y que está relacionado con la repercusión o posibilidad de trasladar el coste de estos gravámenes dirigidos a la protección del medio ambiente a aquellos que consumen los bienes o servicios que causan el efecto pernicioso para el medio, de forma que en aquellos casos en los que se articule la repercusión del impuesto, el contribuyente que ha realizado el hecho imponible no es quien soporta la carga del tributo, sino quien la traslada al repercutido que en nada ha participado en la realización del hecho imponible²²⁴.

Desde mi punto de vista, el fenómeno de la repercusión no creo que desvirtúe la aplicación del principio «quien contamina, paga», pues en el caso de los impuestos sobre el consumo, respecto de los cuales se produce tal repercusión, contamina el que produce, pero dicha producción está en función del consumo, por lo que en última instancia son los que consumen los que causan esta contaminación. Sin embargo, en estos casos en los que esté prevista la repercusión, a la hora de analizar el cumplimiento de los principios que informan nuestro sistema tributario, y en concreto, respecto del principio de capacidad económica, deberá atenderse a la capacidad económica de los consumidores, que son los verdaderos sujetos pasivos del impuesto.

En el caso de los impuestos que recaen sobre la energía nuclear creados por la Ley 15/2012, su naturaleza es discutible, pues aunque en la propia ley se definen como impuestos directos, dichos impuestos son trasladados a los consumidores de energía eléctrica vía precios, lo cual ha incrementado

²²⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L.: “La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales”. *Noticias de la Unión Europea*, 1995, núm. 122, págs. 93-99.



la factura eléctrica de hogares y empresas españolas y hace nuestra electricidad menos competitiva frente a la proveniente de otros Estados vecinos como Marruecos o Francia, a pesar de que la que nos llega del otro lado del Estrecho de Gibraltar es mucho más pernicioso para el medio ambiente que la producida en nuestras centrales nucleares.

2.2. EL TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE LA POLÍTICA ENERGÉTICA Y MEDIOAMBIENTAL DE LA UE

Al comienzo de la década de los noventa, se produjo una intensificación de la preocupación por el cambio climático y se propugnó por muchos economistas y por la propia Comisión Europea la utilización de «instrumentos económicos», como los impuestos especiales que recaen sobre el consumo de productos energéticos, en el marco de la política de lucha contra este fenómeno.

Así, al mismo tiempo que en otros lugares del mundo, como EE.UU. y Australia, donde se proponía la creación de impuestos sobre la energía, la Comisión Europea presentó, el 30 de junio de 1992, una propuesta de directiva²²⁵ por la que se crearía un impuesto sobre el CO₂ y la energía, que fue objeto de análisis por los profesores HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN²²⁶ y coincidía en buena parte de su estructura con el que la Comisión Europea propuso en 2011 y a la que España se opuso de forma significativa²²⁷. Estos autores concluyeron que este impuesto era respetuoso con los principios de justicia tributaria y poseía un carácter predominantemente extrafiscal, con el que se modernizaría el sistema tributario en su conjunto introduciendo una finalidad ecológica que encuentra respaldo en el principio de solidaridad, fundamento último del deber de contribuir.

La propuesta no llegó a aprobarse, pues la firme oposición de algunos Gobiernos lo impidió. Cuando las decisiones de la Unión Europea en política ambiental afectan a la fiscalidad, se requiere que sean aceptadas por unanimidad, con lo que un único país miembro puede ejercer su poder de veto, lo que conlleva serios problemas para lograr avances en esta materia.

²²⁵ *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía*. COM/92/226 Final, de 30 de junio de 1992. DOUE C 196, de 3 de agosto de 1992.

²²⁶ HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al Impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1994, núm. 83, pág. 495.

²²⁷ COBOS GÓMEZ, J. M.: “Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 2, Aranzadi, 2008, pág. 886.



La principal característica de las disposiciones fiscales de la Unión en lo relativo a la adopción de actos legislativos es el hecho de que el Consejo decide por unanimidad a partir de una propuesta de la Comisión, y se consulta al Parlamento. Las disposiciones adoptadas en el ámbito fiscal incluyen directivas, que aproximan las disposiciones nacionales, y decisiones del Consejo. Convencida firmemente de que mantener la unanimidad para todas las decisiones relativas a la fiscalidad no ayuda a alcanzar el nivel de coordinación fiscal que Europa necesita, la Comisión ha presentado propuestas para pasar a un voto por mayoría cualificada en determinados ámbitos fiscales. La última ha sido *Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE*, presentada el 15 de enero de 2019. La fiscalidad es la última política de la UE en la cual las decisiones se toman exclusivamente por unanimidad. En la UE, y en el mundo en general, han surgido nuevos retos que ponen de manifiesto los límites de la unanimidad en la política fiscal tanto europea como nacional. La Comisión ha abogado por un sistema fiscal europeo más justo y eficiente y propone pasar al voto por mayoría cualificada en determinados temas fiscales. Cuando se aborden cuestiones importantes relacionadas con el mercado único, es necesario que el Consejo pueda adoptar las decisiones por mayoría cualificada más fácilmente y con mayor frecuencia, con una participación equitativa del Parlamento Europeo. Para ello no es necesario modificar los Tratados. Existen las denominadas «cláusulas pasarela» en los tratados vigentes, que nos permiten recurrir al voto por mayoría cualificada en determinados casos –siempre que así lo decida el Consejo Europeo por unanimidad–.

En un momento en que el futuro de la fiscalidad se ha convertido en una cuestión candente para la comunidad internacional, el acuerdo sobre el planteamiento esbozado facilitaría una nueva dinámica y revitalizaría la toma de decisiones en este ámbito. Abordar las dificultades inherentes al marco actual consolidaría la reputación de la UE como líder mundial a la hora de encontrar soluciones realistas a los retos de la política fiscal en el siglo XXI.

La regla de la unanimidad supone un obstáculo a la autonomía financiera de la UE pero, tal y como expone LÓPEZ ESPADAFOR²²⁸, desde una perspectiva teórica podría concebirse como un reforzamiento de la idea de soberanía estatal en el ámbito fiscal incluso en el plano de la creación normativa y, así, a primera vista, pudiera parecer un freno a la integración europea real, que nos colocaría ante el ámbito de simple cooperación entre Estados y no en un ámbito de plena integración supranacional. Sin embargo, en la práctica, esa regla de la unanimidad se erige como garantía de las políticas económicas internas de los distintos Estados miembros frente a tendencias mayoritarias cuya aprobación puede haberse alejado de la solidaridad y pueden a sus intereses nacionales. Esto lleva al autor a afirmar que sin autonomía financiera no existe una verdadera autonomía política. Al no contar la Unión Europea con

²²⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La discutible autonomía financiera de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”. *Quincena fiscal*, 2010, núm. 19, págs. 5 y 13.



una Administración tributaria con unos medios personales similares a aquellos de los que disponen los Estados miembros, son estos los que, a través de su Administración, se ocupan de recaudar los referidos recursos propios de naturaleza tributaria, poniendo posteriormente lo recaudado a disposición de la Unión Europea, puesto que esta no tiene una verdadera autonomía financiera ya que carece de una capacidad real de decisión en materia de ingresos, no solo en materia de gastos.

A esta propuesta le sucedieron varios intentos más que igualmente fracasaron, aunque algunos Estados miembros como Dinamarca, Holanda, Noruega y Suecia ya implantaron un impuesto sobre el carbono en los inicios de los noventa²²⁹.

El establecimiento de un impuesto único es una solución muy compleja que ya apuntó el Premio Nobel de Economía en 2005, el fallecido THOMAS C. SCHELLING, quien, a solicitud del presidente Carter ya en los años ochenta, estudió la cuestión del calentamiento de la Tierra. Este autor consideraba equivocada la estrategia seguida por el Tratado de Kioto²³⁰, pues partió de la vinculatoriedad de los objetivos cuantitativos de reducción del nivel de emisiones de CO₂ cuando en realidad no lo eran y se olvidaron de establecer medidas concretas que pudieran contribuir a reducir dichas emisiones. Por otro lado, el Convenio de Kioto pretendía que países emergentes como China e India asumieran estas obligaciones para compensar la reducción de los países industrializados, lo cual no era un planteamiento realista. Por ello, para SCHELLING, “desde el punto de vista económico, lo más eficaz para disminuir la emisión de CO₂ sería un impuesto que gravara el contenido en carbono de los distintos combustibles (petróleo, gas, carbón...), por impopular que fuera la medida”.

En 2007, la Comisión publicó el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas²³¹, donde se puso de relieve que el recurso a la fiscalidad resulta económicamente más rentable y ventajoso para corregir las deficiencias del mercado que los instrumentos normativos. La Comisión señalaba que la fiscalidad ambiental contribuiría a mejorar las señales de los precios del mercado, pues permite cuantificar los costes externos de las actividades económicas y el valor de los beneficios a obtener en caso de modificar la conducta gravada, de forma que los operadores del mercado pueden planificar y adaptar sus comportamientos en función de dichos costes y en caso de no querer asumirlos pueden sustituir su conducta por otra más respetuosa

²²⁹ PADILLA ROSA, E. y ROCA JUSMET, J.: “Efectos distributivos interterritoriales de las políticas ambientales: el caso de las propuestas de impuesto europeo sobre la energía y el CO₂”. *Cuadernos económicos de ICE*, 2006, núm. 71, págs. 226-227.

²³⁰ SCHELLING, T. C.: “What makes Greenhouse Sense? Time to Rethink the Kyoto Protocol”. *Foreign affairs*, 2002, vol. 81, núm. 3, págs. 1-9.

²³¹ *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas*. COM (2007) 140 final. Bruselas, 28 de marzo de 2007.



con el medio ambiente. Con estos impuestos los agentes del mercado podrían flexibilizar sus objetivos y rebajar los costes globales de cumplimiento, y además contribuirían a la innovación tecnológica en aras de la sostenibilidad, lo cual también tendría un efecto positivo en el empleo.

En esta comunicación, la Comisión afirmaba que la imposición de los productos energéticos permitiría a la UE aumentar sus ingresos de recaudación a la vez que reduciría el impacto negativo en el medio ambiente provocado por el consumo de productos energéticos, ya que este se reduciría a consecuencia de estos impuestos. Sin embargo, los efectos logrados con la Directiva sobre imposición de los productos energéticos son muy limitados debido a su flexibilidad y generalidad, características que impiden que los tributos adoptados en virtud de la misma estén orientados en la dirección necesaria para lograr la mejora en eficiencia energética y consumo de energías bajas en emisiones de acuerdo con la armonización existente de los mismos, por lo que resulta necesario establecer nuevos mecanismos que refuercen este nexo entre la fiscalidad de la energía y los objetivos medioambientales de la UE.

Como una posible solución, la Comunicación ofrece la opción de separar en los niveles mínimos comunitarios de imposición los elementos energéticos de los medioambientales, lo que se traduciría en los sistemas impositivos nacionales en la coexistencia de un impuesto sobre el consumo de energía y un impuesto medioambiental que recayese sobre las emisiones. Para esto sería necesario reforzar la coherencia entre los distintos impuestos energéticos y pulir (o en su caso, introducir) elementos medioambientales en su estructura.

Con este sistema se incentivaría el consumo eficiente y uniforme de energía, eliminando las distorsiones entre los distintos productos energéticos, pues todos los combustibles estarían sujetos a un gravamen uniforme en función de su contenido energético, tal y como ocurre con la electricidad y los combustibles. Sin embargo, y en aras de una mayor protección medioambiental, entraría en juego otro gravamen que atendiese a las diferentes emisiones generadas durante la combustión de dichos elementos, que lógicamente varían en función del tipo de combustible, integrando así el principio «quien contamina paga» en la imposición energética, lo cual favorecería el consumo de energía proveniente de fuentes renovables o bajas en carbono como es el caso de la energía nuclear.

Los profesores LAMELA y MOLINÍ²³² proponen que, ante el creciente deterioro medioambiental mundial y ante la insuficiencia de los recursos destinados a la protección del medio ambiente, es necesario establecer, de forma paulatina, un Impuesto de Desarrollo Sostenible (en adelante, IDS) en el mayor número posible de naciones, que estuviese gestionado en parte por organismos vinculados a las Naciones Unidas, como sería una organización de estrategia territorial mundial de nueva creación. A

²³² LAMELA, A.; MOLINÍ, F.; CAÑADA TORRECILLA, R. y ROMERO A.: “El geoísmo y las directrices mundiales para una mejor gestión del agua”. *Nimbus*, 2006, núm. 17, págs. 91-124.



pesar de la bondad de esta medida, ya tiene detractores pues, como ellos mismos señalan, el impuesto ecológico es percibido por los actores económicos como un permiso para contaminar y que produce un desplazamiento en la responsabilidad de los individuos.

Para la Agencia Europea del Medio Ambiente (en adelante, AEMA)²³³ los impuestos ambientales son instrumentos especialmente eficaces que permiten internalizar en el precio de los bienes, servicios y actividades los costes de los daños en el medio ambiente ocasionados, así como los que resultan necesarios para su reparación. Estos tributos contribuyen a la aplicación del principio de pago por el contaminante «quien contamina, paga» y a la integración de las políticas económica y ambiental. Esta categoría de impuestos incentiva a que consumidores y productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más «eco-eficiente»; fomentan la innovación y el desarrollo tecnológico, y favorecen cambios estructurales. Además, generan recursos que pueden emplearse para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas, para mejorar el gasto en medio ambiente, y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro (política del doble dividendo), a la que me referiré más adelante.

Para esta agencia, hay tres tipos principales de tributos ambientales, según sus principales objetivos programáticos: tasas de cobertura de costes; impuestos incentivos (cuyo fin es promover un cambio de conducta de los productores y/o consumidores); e impuestos ambientales de finalidad fiscal (cuyo fin principal es aumentar la recaudación), aunque es frecuente que encontremos distintas figuras en las que dichos objetivos aparecen mezclados.

El tributo ambiental ha evolucionado desde sus inicios en los años sesenta y setenta en los que se configuraban como tasas de recuperación de costes hasta su integración actual en las llamadas «reformas fiscales verdes», en las que los gravámenes a las conductas más contaminantes o perniciosas para con el medio ambiente sustituyen a otros tributos sobre el trabajo. En España no se ha llevado a cabo aún una reforma fiscal de este tipo, por lo que contamos con tributos ambientales incentivadores de conductas menos contaminantes pero que a su vez contienen una finalidad fiscal, propia de los tributos ambientales durante los ochenta y noventa, por lo que resulta muy necesario el que en España se lleve a cabo una reforma en este sentido para modernizar y adaptar a la realidad actual nuestro sistema impositivo medioambiental.

El tributo ambiental impone a los contribuyentes una obligación pecuniaria en virtud del daño ocasionado, e/o incluso por el riesgo que ocasiona, la realización de determinadas actividades. Sin embargo, no siempre estos tributos recaen sobre una manifestación objetiva de capacidad económica, lo cual genera una serie de conflictos con nuestros principios constitucionales y comunitarios de imposición.

²³³ *El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*. Agencia Europea del Medio Ambiente. Disponible en www.eea.europa.eu.



La OCDE²³⁴ define el «impuesto ecológico» como un “impuesto relacionado con el medio ambiente”, y entiende que es aquel cuya base imponible es una unidad física (o un sustituto de la misma) de algo que tiene un impacto negativo probado sobre el medio ambiente. Estos tributos recaen sobre la contaminación o, en terminología más económica, las externalidades negativas relacionadas con el medio ambiente generadas por actividades humanas (sea por acción o por omisión). Para la OCDE no es necesario que la recaudación esté preasignada o afectada a la financiación de una actividad medioambiental, ya que el impuesto ecológico no se define de modo teleológico ni finalista. Resulta significativa en esta definición la alusión al término “probado”, ya que ello impide la formulación de tributos medioambientales sobre la base de riesgos imprecisos, tal y como han hecho algunas CC.AA o el propio Estado español.

La OCDE considera que estos instrumentos económicos son más ventajosos para la protección ambiental ya que permiten internalizar los costes medioambientales mediante su incorporación a los precios de los productos gravados, lo que influirá negativamente en las decisiones de los consumidores pues optarán por otras opciones con un coste medioambiental menor en la medida de lo posible. Sin embargo, la eficacia de estos impuestos requiere que las bases imponibles sujetas a tributación estén orientadas al comportamiento contaminante; su alcance geográfico de un impuesto medioambiental debe ser tan amplio como el alcance del daño medioambiental de que se trate (lo que exige un alto grado de coordinación fiscal entre las distintas Administraciones territoriales e incluso supranacionales, lo cual nos llevaría a la necesidad de articular un impuesto sobre la contaminación europeo como el contenido en la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía o incluso un impuesto de carácter mundial). El tipo impositivo debe estar proporcionado al daño medioambiental, debe ser uniforme (para no generar situaciones discriminatorias) y debe perseguir unos objetivos reales concretos de forma que la conducta de los agentes económicos pueda adaptarse a dichos propósitos, lo cual exige también que sean diseñados para perdurar a largo plazo. La financiación obtenida puede contribuir a su vez a reducir otros impuestos (doble dividendo). A la hora de implantar este tipo de instrumentos económicos es necesario evaluar su impacto en la competitividad de la economía y evitar que supongan una carga excesiva o se solapen con otras medidas fiscales.

El Reglamento (CE) 800/2008²³⁵ general de exención por categorías define los impuestos medioambientales como aquellos impuestos cuya base imponible tiene un claro efecto negativo en el medio ambiente o que busca gravar ciertas actividades, bienes o servicios, de tal forma que los

²³⁴ México. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD) *Taxation, Environment and Innovation*. Mexico DF, 2013. Disponible en www.oecd.org.

²³⁵ *Reglamento (CE) 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)*. DOUE L-214, de 9 de agosto de 2008.



costos ambientales pueden incluirse en su precio y/o que los consumidores se orienten a llevar a cabo actividades que respeten el medio ambiente.

La fiscalidad ambiental es un instrumento muy valioso en manos de los Estados para la consecución de fines ambientales, pero esta fiscalidad dirigida a proteger el medio ambiente no puede quedar al margen de los principios y conceptos jurídico-tributarios, con la articulación competencial de los Estados, y con las exigencias derivadas de acuerdos internacionales.

En efecto, el Derecho comunitario establece determinados límites a la hora de implantar este tipo de tributos por los Estados miembros, a lo que faculta el art. 176 del TUE. Estos tributos deberán respetar las libertades básicas de la UE, así como la política medioambiental común.

Uno de los límites que se derivan del Derecho originario de la Unión puede resumirse en la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios que graven en mayor intensidad a los productos importados que a los nacionales; se prohíbe también establecer derechos de aduana y medidas de efecto equivalente entendidas como toda carga pecuniaria, por mínima que sea, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera, en la medida que suponen un obstáculo a los intercambios internacionales y finalmente se prohíben las ayudas de Estado. A día de hoy, en la Unión Europea la política económica va perdiendo su papel predominante y se sitúa en igualdad con otros objetivos que han pasado a ser de especial interés para la comunidad, siendo el de la protección del medio ambiente uno de ellos, así, el profesor ORTIZ CALLE²³⁶ considera que sería posible incluso que las libertades básicas del tratado, como la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, pudieran verse limitadas o restringidas ante la adopción de una figura tributaria que sirviera realmente a la protección del medio ambiente.

En un informe elaborado por la consultora PWC²³⁷, se pone de manifiesto que el establecimiento de este tipo de impuestos provoca reacciones populistas o demagógicas que denuncian que es la avidez recaudatoria del Estado la que está detrás de estas medidas y no una verdadera finalidad protectora, reacciones que se acompañan de las quejas de los sectores productivos afectados que denuncian que su establecimiento conlleva pérdida de competitividad.

En este caso los argumentos de estos sectores no están desprovistos de razón, sobre todo cuando los tributos que se imponen no obedecen a una finalidad medioambiental sino a la mera recaudatoria. Este último argumento, también tiene mucho peso en los mercados internacionales, puesto que las

²³⁶ ORTIZ CALLE, E.: “Fiscalidad: Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente”. *Noticias de la Unión Europea*, 2004, núm. 234, pág. 69.

²³⁷ *Fiscalidad Verde en Europa Objetivo 20/20/20*. Informe del Centro de Innovación del Sector Público de la Fundación de PWC e IE Business School. Disponible en www.pwccom/es y www.ie.edu.



empresas del país donde dichos impuestos se establecen resultan perjudicadas, ya que sus costes de operación se elevan frente a los de aquellas otras instaladas en países donde el nivel de la tributación medioambiental es más bajo. Para evitar estas distorsiones en la competencia sería aconsejable la implantación de impuestos a escala mundial, o al menos, a nivel comunitario.

Sin embargo, tampoco es posible sostener este argumento de la industria, pues suele ignorar que, por efectos de la repercusión de estos impuestos, se traslada la carga impositiva al comprador/consumidor, que es quien soporta realmente el peso del tributo, aunque la recaudación se lleve a cabo a través del productor/vendedor.

En estos casos, la operatividad efectiva del impuesto medioambiental depende de la elasticidad relativa de las curvas de oferta y sobre todo de la demanda del producto o servicio sobre el que recae, pues si esta última es rígida, la totalidad del tributo será soportada por el comprador/consumidor ya que no puede sustituir su consumo y optar por otros alternativos. Solo si estamos ante una demanda elástica podrá reducirse la adquisición del producto gravado, y optar por otra alternativa energética, de forma que el impuesto despliegue su efecto negativo real sobre el productor.

Por otro lado, la mayoría de los estudios empíricos²³⁸ concluyen que el establecimiento de impuestos ecológicos ha mejorado la competitividad y favorece la innovación y el desarrollo tecnológico en los sectores directamente afectados, por ello se considera muy acertado el establecimiento de un impuesto uniforme en la UE sobre el CO₂.

Ante la mayor preocupación por el cambio climático, la propia Comisión recomendó la utilización de instrumentos económicos como los Impuestos Especiales, en especial, los que recaían sobre el consumo de productos energéticos y, en concreto, sobre la electricidad, en el marco de la política de lucha contra este fenómeno.

²³⁸ Los impuestos medioambientales impulsan la innovación en tecnologías y procesos ambientalmente más eficientes. El propósito del sistema tributario relacionado con el medio ambiente es alcanzar los objetivos ambientales pero, al concentrarse en los precios del consumo dañino para el medio ambiente, puede influir en el tipo de innovación de demanda del mercado, ya que las determinantes de la innovación al nivel de la empresa se centran en los precios para las empresas. Hicks (1932) describió por primera vez el impacto que esto tiene en el cambio tecnológico mediante su hipótesis de innovación inducida: [Un] cambio en los precios relativos de los factores de producción es en sí mismo un incentivo para la invención, y para la invención de tipo específico, dirigida a economizar el uso de un factor que se ha vuelto relativamente caro. *El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente*. Foro Consultivo Científico y Tecnológico y a la Dirección de Ciencia, Tecnología e Industria de la OCDE, pág. 34.

Por otro lado, la profesora PATÓN GARCÍA en su trabajo “Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo”. *Policy Paper 22*, 2012 (Fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS) afirma que “las reformas fiscales verdes tratan de conjugar objetivos puramente ambientales con objetivos socioeconómicos, como es el incremento en el empleo o una mejora en la eficiencia económica a través de la introducción de nuevos impuestos ambientales o bien el incremento de la recaudación en los impuestos ya existentes”, pág.8.



La Unión Europea ha insistido en la utilización de los impuestos medioambientales como política común y hasta el momento solo se ha logrado en los sectores de la energía y de los consumos específicos a través de la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad²³⁹.

La armonización fiscal tiene su fundamento en el art. 99 del propio Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, en cuya virtud la Comisión encargó la adopción de las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, ya que dicha armonización se estimaba como necesaria para garantizar el establecimiento del mercado interior. Actualmente esta exigencia aparece recogida en el art. 113 del TFUE (art. 93 del anterior Tratado CE), que establece que el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia²⁴⁰.

A pesar de ello, la armonización fiscal de los Impuestos Especiales (o *accisas*, o impuestos sobre consumos específicos) conlleva múltiples dificultades derivadas de sus propias características: diversidad de hechos imponibles, variedad de productos gravados y diversidad de nominaciones adoptadas y cuantificación de las obligaciones tributarias, que originaba un gran distanciamiento entre las respectivas legislaciones estatales, ocasionando una presión fiscal muy distinta soportada por un mismo producto en los diferentes países. Esta es precisamente la razón principal que exige la armonización de las *accisas*, en opinión del profesor CASAS AGUDO²⁴¹, evitando así que unos mismos productos puedan ser gravados en un Estado y no serlo o serlo en menor medida en los demás Estados comunitarios, quedando distorsionados los principios básicos del mercado común, en especial la libertad de circulación de los productos sometidos a las *accisas*. Además, tratándose de impuestos que se repercuten al consumidor final, consiguen un importante montante recaudatorio al que difícilmente están dispuestos a renunciar los Estados miembros, lo cual constituye otra dificultad

²³⁹ 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. DOUE, de 31 de octubre de 2003.

²⁴⁰ Álvarez García, S.: "Incidencia sobre el sistema tributario español de la armonización fiscal comunitaria". En A. I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ (coord.). *Cuaderno Jean Monnet sobre Integración Europea Fiscal y Económica*, 2016, núm. 3, pág. 53.

²⁴¹ CASAS AGUDO, D.: "Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta". *Civitas. Revista Española de Derecho financiero*, 2012, núm. 154, págs. 117 y ss.



en la armonización de estos impuestos, a la que debe añadirse igualmente el hecho de que estos son habitualmente utilizados por aquellos como instrumentos de política social, dadas las características y efectos del consumo de los bienes gravados.

Pero, tal y como sostiene el profesor ORTIZ CALLE²⁴², la armonización fiscal en el Derecho comunitario tiene un papel instrumental que limita las actuaciones de los Estados miembros que obstaculicen las libertades básicas del tratado. En cuanto a la Directiva 2003/96/CE establece unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón en aras del buen funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias, aunque deja a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales. Este amplio margen dificulta la consecución de los objetivos pretendidos, ya que si un Estado decidiera articular una imposición energética desde una perspectiva ecológica, colocaría al Estado en un conflicto de intereses, pues vería mermada su recaudación.

Asimismo, el profesor ORTIZ CALLE considera que el principal problema que plantean los impuestos sobre consumos específicos (al menos algunos de ellos) radica en que, por su estructura jurídica, son impuestos bifrontes, al no recaer solo sobre los bienes destinados al consumo directo, sino también sobre bienes utilizados en el proceso productivo empresarial, como ocurre con la electricidad o el petróleo, lo que dificulta el normal desarrollo del mercado común²⁴³, de ahí la importancia de un tratamiento armonizado.

La necesidad de armonizar los instrumentos fiscales de carácter medioambiental deriva del hecho de que su implantación supone la quiebra de las reglas de la competencia, ya que estos tributos inciden sobre el mercado, pues al perseguir que los procesos de fijación de precios reflejen el valor medioambiental discriminando positivamente las producciones menos nocivas desde el punto de vista ecológico, es necesaria la implantación de una serie de normas armonizadas para que ello no suponga un obstáculo a la libre circulación de mercancías cuando la carga fiscal que recaiga sobre un producto determinado difiera mucho de un Estado a otro.

Así, si un Estado grava ciertas mercancías o su proceso de producción por sus características contaminantes, estará dificultando la entrada de aquellos que provengan de otros Estado miembros en los que no exista un gravamen similar.

²⁴² ORTIZ CALLE, E.: “El ordenamiento comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”. *Noticias de la Unión Europea*, 2007, núm. 268, pág. 109.

²⁴³ ORTIZ CALLE, E.: “Armonización comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad medioambiental (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de junio de 1999, dictada en el asunto C-346/97 y relativa a las cuestiones prejudiciales planteadas en el litigio entre Transwede Airways AB y la Administración tributaria sueca)”. *Noticias de la Unión Europea*, 2000, núm. 189, pág. 91.



Ante las dificultades encontradas para implantar un impuesto europeo sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía, en 2003 se aprobó 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 (en adelante, DIE).

Con esta directiva se pretende establecer una imposición mínima a la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos para resolver los perjuicios que puede conllevar para el mercado interior la falta de disposiciones comunes en el sector de la energía. Para evitar estas distorsiones y conseguir el funcionamiento adecuado del mercado interior a la vez que se alcanzan los objetivos de otras políticas comunitarias, se fija un tipo impositivo mínimo que deben superar los Estados al gravar los productos energéticos, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

La UE promueve la integración de la protección del medio ambiente en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad, y mediante esta directiva se prevé su implantación en la política energética, pues la imposición de los productos energéticos y de la electricidad. En el momento del establecimiento de la DIE, esta se configuraba como uno de los instrumentos más eficaces para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto, y en estos momentos en los que vuelve a ponerse de manifiesto la necesidad de su modificación, se revela como instrumento necesario para la consecución de los objetivos del Acuerdo de París, así como los objetivos de la política medioambiental y energética europea, ya que los precios de la energía son elementos fundamentales en estas políticas y dichos precios vienen determinados parcialmente por la imposición, aunque dichas medidas deberán velar asimismo por la competitividad de la UE.

Los precios de la energía son elementos fundamentales de las políticas comunitarias de la energía, de los transportes y del medio ambiente y dichos precios vienen determinados parcialmente por la imposición, por lo que conviene fijar los niveles mínimos de imposición sin que ello suponga perder la posición competitiva de los diferentes productos energéticos y de la electricidad.

La directiva establece unos niveles mínimos, pero los Estados miembros pueden definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, introduciendo o manteniendo diferentes figuras tributarias sobre los productos energéticos y la electricidad, ya que la flexibilidad que otorga esta directiva es muy amplia, pues incluso permite a los Estados miembros ajustarse a los niveles mínimos comunitarios de imposición mediante la acumulación de todos los impuestos indirectos recaudados sobre estos productos que hayan decidido aplicar (a excepción del IVA). En este punto parte del problema que se plantea en esta tesis quedaría solventado si la Directiva además de este nivel mínimo hubiera fijado un tope máximo, siendo indiferente que se alcance mediante impuestos directos o indirectos, ya que ello permitiría evitar actuaciones de los Estados miembros que perjudican



al mercado, así como también dicha acumulación puede vulnerar derechos protegidos por el acervo comunitario de productores y consumidores.

Como consecuencia de la aprobación de la Directiva 2003/96/CE, en 2005 fue necesaria la adaptación de su regulación a la norma comunitaria mediante la Ley 22/2005²⁴⁴, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea²⁴⁵.

La Directiva 2003/96/CE establece unos supuestos de no sujeción en función de los usos de los productos energéticos y de la electricidad –que desactivan en buena medida su eficacia ambiental– al excluir del ámbito de aplicación de la misma a las industrias más contaminantes²⁴⁶. Así, la directiva prevé que el uso de los productos energéticos y la electricidad con fines profesionales pueda tener un tratamiento fiscal distinto al previsto para su utilización para otras finalidades. Dicha directiva establece principalmente un tratamiento sometido a un marco comunitario para los productos energéticos utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción. Por este motivo, resulta lógico y coherente la exclusión de su ámbito de aplicación el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible, así como los procesos mineralógicos. Por ello, la utilización que se haga de la electricidad para estos usos distintos debe quedar excluida del ámbito de aplicación de la directiva por razones de igualdad.

²⁴⁴ Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. BOE núm. 277, de 19 de noviembre de 2005.

²⁴⁵ En concreto, mediante esta norma se trasponen a nuestro ordenamiento la Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad y la DIE. También se incorpora la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que revisaba las normas de localización en las entregas del gas y la electricidad y establece que la consecución de un auténtico mercado interior de gas y electricidad en la aplicación del IVA tenga un efecto neutro, obliga a la localización de las entregas de gas y electricidad a revendedores en el lugar en el que estos tengan su sede y en el caso de las entregas de estos productos para su consumo se consideran efectuadas allí donde se produzca el consumo efectivo entendiendo como tal el lugar donde se encuentre el contador con el que se efectúe la medición de los bienes adquiridos. Se estableció asimismo un sistema de inversión del sujeto pasivo cuando el proveedor de gas o electricidad no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto y su cliente se encuentra identificado en dicho territorio. Mediante dicha Ley, se fijó como tipo del Impuesto de la Electricidad el 4,864 por cien.

²⁴⁶ CORNEJO PÉREZ, A.: “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”. *Crónica tributaria*, 2004, núm. 111, pág. 107.



La directiva deja en manos de los Estados la decisión acerca de las medidas a adoptar para materializar el principio de neutralidad fiscal, pudiendo optar por establecer el régimen de imposición mínima sin incrementar la presión fiscal global a través del establecimiento de reducciones de la carga fiscal que incide sobre la mano de obra o exenciones de aquellos comportamientos encaminados a la protección del medio ambiente, lo cual hace que los logros no hayan sido tan ambiciosos como se pretendía, y el profesor BORRERO MORO²⁴⁷ concluye que “el sueño albergado por muchos a inicios de los noventa de establecer un tributo ambiental, encaminado a gravar global y armonizadamente la energía, como respuesta jurídica al reto de conseguir un desarrollo sostenible, afectado por los problemas ambientales ocasionados tanto por el efecto invernadero producido por las emisiones contaminantes a la atmósfera, como por el excesivo consumo de fuentes de energía perocederas, se ha ido frustrando en España progresivamente, conforme sus diversas materializaciones jurídicas evidenciaban, por un lado, la incapacidad de la Unión Europea para adoptar normas tributarias exigentes en materia ambiental; y, por el otro, el escaso compromiso del legislador estatal para articular normas tributarias comprometidas cabalmente con el medio dentro del marco normativo constitucional y comunitario”.

Con el mismo resultado que las anteriores propuestas, la Comisión Europea presentó en 2011, una propuesta de modificación de la DIE²⁴⁸ cuya entrada en vigor se preveía para 2013, pero fue retirada en 2015 ante la falta de unanimidad en el Consejo. El objetivo perseguido por la Comisión era modificar la fiscalidad de los productos energéticos de tal modo que se tuviera en cuenta de forma conjunta tanto el contenido energético de las distintas fuentes energéticas como las emisiones de CO₂ que generase su consumo o generación, para lograr una mayor eficiencia energética a la vez que se redujeran las distorsiones de la competencia en el mercado único.

²⁴⁷ El autor atribuye esta frustración a la gran flexibilidad atribuida a los Estados en relación con los plazos para acomodar los niveles nacionales de imposición a los niveles mínimos de imposición comunitaria de los productos energéticos, los escasos supuestos en que los nuevos niveles mínimos comunitarios quedan por encima de dichos niveles nacionales, así como el importante número de exenciones, devoluciones de impuestos, reducciones de tipos y regímenes particulares previstos en relación con el gravamen de los productos energéticos y la electricidad, han configurado un régimen jurídico comunitario sobre la fiscalidad de la energía escasamente exigente, adaptable a las políticas específicas de los Estados miembros. Por otro lado, culpa al legislador estatal por su escaso compromiso con la consecución de un desarrollo sostenible, propugnado como fundamento de las mismas, más allá de las exenciones ambientales, encaminadas a incentivar los consumos de energía menos contaminantes, opinión que comparto, y a pesar de que estas palabras corresponden a un trabajo de 2007 no están desprovistas de actualidad, ya que las reformas ambientales que ha llevado a cabo el legislador estatal reflejan este escaso compromiso con la consecución de un desarrollo sostenible. BORRERO MORO, C. J.: “Un sueño frustrado (La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)”. *Quincena fiscal*, 2007, núm. 3-4, págs. 106 y ss.

²⁴⁸ La Directiva 2003/96/CE sobre la imposición de la energía, adoptada en 2003, pretendía sobre todo prevenir las distorsiones de concurrencia en el sector de la energía en el seno del mercado interior. Establecía unas normas comunes concernientes a los productos sujetos a imposición, el momento de la misma y las exenciones autorizadas, fijando unos umbrales mínimos de imposición o tasas mínimas para los combustibles, los carburantes y la electricidad, basadas esencialmente en la cantidad de energía consumida, pero más allá de esas tasas mínimas, los Estados miembros son libres de fijar sus tasas nacionales según lo crean conveniente.



Pretendía diferenciar así la imposición entre fuentes de energía de carácter general, de naturaleza renovable, y la derivada de combustibles fósiles. Se perseguía con ello establecer un gravamen ligado a las emisiones de dióxido de carbono derivadas de las distintas fuentes de generación, tal y como existe en el sistema sueco, lo cual es plenamente respetuoso y congruente con el principio «quien contamina, paga» ya que el gravamen sería mayor para aquellas fuentes de generación que mayores emisiones produjesen.

La propuesta constituía una intervención importante de la UE en las políticas fiscales nacionales, pero suponía una contribución importante a la realización de la estrategia europea «20-20-20» en materia de reducción de las emisiones de efecto invernadero.

Mediante esta propuesta de directiva se adaptaba la estructura de la tasación de la energía a fin de sostener el objetivo de una economía con baja intensidad de carbono que sea igualmente eficaz en el plano energético y de evitar problemas en el mercado interno. Gracias a la introducción de un elemento ligado al CO₂, la propuesta perseguía el cumplimiento de los compromisos de la UE en materia de lucha contra el cambio climático.

La Comisión proponía que los impuestos sobre la energía se dividieran en dos partes: la primera ligada a las emisiones de CO₂ y la segunda, al contenido energético.

Se propuso una tasa mínima única (20 euros/tonelada de CO₂) para todos los sectores no cubiertos por el sistema de intercambio de cuotas de emisión de la UE. A estos sectores, las familias, los transportes, las pequeñas empresas y la agricultura, también se les impondría un precio del carbono, que no sería aplicable a las fuentes de energía renovable. Además, establecía que dichas tasas mínimas de tributación de la energía aplicables a un determinado producto energético no debían basarse en el volumen consumido, sino en el contenido energético del producto (euro/gigajulio), de forma que cada producto sería tasado en función de la cantidad de energía que permitiese obtener, lo que recompensaría automáticamente la eficacia energética.

La parte de la tasa ligada al CO₂ y la correspondiente a la energía sumarán conjuntamente la tasa de imposición de cada producto energético sometido a tributación. La propuesta deja libertad a los Estados miembros para establecer sus propias tasas e impuestos siempre y cuando superen el umbral mínimo establecido por la UE. Cada Estado puede configurar su propio sistema tributario energético, pero siempre respetando la relación existente entre los niveles mínimos de imposición para las diferentes fuentes de energía (principio de «proporcionalidad» o cláusula de alineación), de forma que los Estados miembros puedan decidir aumentar solo la parte del impuesto ligada al contenido energético por encima de la tasa mínima y no aumentar la parte correspondiente al CO₂, o a la inversa.

La propuesta diferenciaba entre la imposición que debía corresponder a los distintos productos energéticos en función de las emisiones de CO₂ o a los efectos contaminantes provocados por su



consumo (imposición vinculada al CO₂ y la imposición energética basada en el contenido en energía de dichos productos (imposición sobre el consumo energético general). Con esta directiva se pretendía que los impuestos relacionados con el CO₂ complementaran al régimen de comercio de derechos de emisión (RCCDE), pues estos resultaban más efectivos económicamente para los intereses de la UE.

La propuesta distinguía explícitamente entre la imposición energética específicamente ligada a las emisiones de CO₂ o a los efectos contaminantes provocados por el consumo de los productos en cuestión (imposición vinculada al CO₂) y la imposición energética basada en el contenido en energía de los productos (imposición sobre el consumo energético general). Sin embargo, la propuesta consideraba que los impuestos relacionados con el CO₂ como complemento del RCDE de la UE resultaban más convenientes y aconsejables por razones de eficiencia económica.

Según el Comité de Expertos para la reforma de nuestro sistema tributario, en nuestro país la producción de energía eléctrica se ve afectada por, al menos, tres tributos estatales distintos, además de un sinnúmero de figuras impositivas de carácter autonómico, situación que debería corregirse, dado que ninguno de ellos incorpora ningún elemento extrafiscal que justifique su mantenimiento. La creación de un impuesto ligado a las emisiones de CO₂ poco afectaría a la energía eléctrica de origen nuclear, ya que se trata de una energía limpia y tan solo quedaría sujeta a la parte de la imposición sobre el consumo energético general. Sin embargo, al igual que proponen los expertos en España, podría establecerse un impuesto sobre emisiones atmosféricas distintas del CO₂ o podría incluirse como un hecho imponible diferente en el impuesto sobre el CO₂ las emisiones de este tipo.

La OCDE ha instado a España a acometer una reforma de la fiscalidad ambiental, aumentando la presencia de los impuestos ambientales, al igual que la Comisión Europea, dirigida a la armonización y a reducir la carga fiscal lo más posible, en especial en lo que respecta a la energía, debido a su impacto en la competitividad. La OCDE se manifiesta contraria al establecimiento de unos tributos ambientales sobre los productos energéticos que perjudiquen la unidad de mercado o impliquen un mayor coste administrativo o regulatorio de las empresas. Considera conveniente que se eliminen las distorsiones acumuladas que se han producido durante estos años y evitar que estos tributos energéticos se conviertan en meros mecanismos recaudatorios sin una clara o ninguna finalidad ambiental. Los impuestos medioambientales buscan que los agentes económicos modifiquen sus conductas y adopten otras más sostenibles. Con el establecimiento de estos impuestos se pretende que aquellos sujetos que con sus conductas perjudiquen al medio ambiente carguen con el coste de las externalidades provocadas, que deben valorarse razonablemente y de forma justa. La finalidad protectora que persiga el impuesto ambiental debe ser creíble y predecible para incentivar comportamientos coherentes con la protección del medio ambiente.

Según el profesor CALLE SAIZ, la armonización fiscal es “un proceso de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal y debe perseguir, por tanto, la supresión de



aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un mercado común o cualquier otra forma de cooperación económica internacional”²⁴⁹.

Una de las ventajas más importantes de la armonización fiscal es la eliminación de las llamadas distorsiones fiscales. Según FUENTES QUINTANA²⁵⁰, la distorsión fiscal consiste en una “discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales del tráfico. Debe notarse la necesidad de un término de referencia para definir la distorsión; la perturbación de la que se parte o a la que se quiere llegar y que se ve alterada u obstaculizada por la heterogeneidad de los programas de ingresos y gastos públicos”.

De acuerdo con CASAS AGUDO²⁵¹, a la vista del actual marco contextual europeo y de las dificultades de la UE para intervenir en las políticas fiscales de los Estados miembros, la armonización fiscal supone la opción más adecuada para luchar hoy contra las distorsiones fiscales y lograr la aproximación de aquellas. Entre las principales ventajas de este último sistema se han apuntado la equidad internacional y la horizontal interpersonal en el plano europeo, la reducción de la incertidumbre y el fomento del sentimiento de unidad. Sin embargo, como inconveniente tenemos la reticencia de los Estados a ceder soberanía a la Unión Europea y el poder tributario se identifica por la mayoría de los Estados como un exponente importante, si no el más importante de todos, con la soberanía nacional, y sigue subsistiendo el temor a la pérdida de soberanía que se ve alimentado por una de las características del proceso armonizador, su eficacia de traslación irrevocable, que lleva a los Estados miembros a considerar las parcelas de fiscalidad armonizadas como sectores de su soberanía tributaria definitivamente perdidos. Este temor y el escenario de crisis económica no parecen permitir la articulación de medidas comunitarias eficaces ni coordinar adecuadamente las acciones nacionales.

Como parte del objetivo de creación de un mercado integrado de la energía en la UE, no sería muy descabellado, y de hecho hay argumentos para introducir un impuesto europeo a la energía nuclear sobre una base armonizada que vendría justificado por el papel que la UE desempeña en la política nuclear y en el desarrollo de la investigación en este campo, tal y como proponen los profesores DELLINGER y SCHRATZENSTALLER en su trabajo *Sustainability-oriented Future EU Funding: A European Nuclear Power Tax*,²⁵², aunque los posibles ingresos de un impuesto nuclear europeo armonizado son bastante moderados en términos de recaudación y además se irían reduciendo a medida que se vaya abandonando

²⁴⁹ CALLE SAIZ, R.: “La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea”, *Hacienda Pública Española*, 1970, núm. 6-7, pág. 407.

²⁵⁰ FUENTES QUINTANA, E.: “Política fiscal e integración europea”. En AA. VV. *España ante la integración económica europea*. Ariel, 1966, págs. 121 y ss.

²⁵¹ CASAS AGUDO, D.: “Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta”. *Op. cit.*, págs. 7 y ss.

²⁵² DELLINGER F. y SCHRATZENSTALLER, M.: *Op. cit.*



la energía nuclear a medio plazo en algunos Estados miembros como Alemania y Suecia²⁵³. Con su establecimiento se lograría una mayor armonización en el marco regulatorio del desarrollo de la actividad nuclear, concretamente en lo que se refiere a la vida de las centrales, que es una de las reivindicaciones del sector, al igual que existe un marco comunitario uniforme relativo a las disposiciones de seguridad para las centrales eléctricas y para la gestión de residuos radiactivos en Europa.

El establecimiento de este impuesto armonizado a la energía nuclear estaría justificado ante las ganancias imprevistas que obtendrían las empresas productoras de energía nucleoelectrónica en función del alza de los precios del carbono, tal y como se prevé en la actual política de la UE y solucionaría las distorsiones existentes en el mercado interior de la energía, y que la Directiva sobre la imposición de la energía de la UE pretende evitar, ocasionadas por la introducción unilateral de impuestos sobre la energía nuclear en los Estados miembros.

La Directiva 2003/96/CE sobre fiscalidad de la energía de la UE no contiene ninguna orientación sobre fiscalidad de la energía nuclear y tan solo establece unos tipos impositivos mínimos vinculantes para diferentes productos energéticos, incluida la electricidad, respecto a la que se establece un tipo mínimo de 0,1 céntimo por KWh.

A primera vista, esta disposición parece prohibir los impuestos nucleares sobre el combustible, sin embargo, el combustible nuclear no está incluido en el ámbito de aplicación de la prohibición contenida en la directiva, pues no se incluye entre los productos energéticos enumerados en el art. 2 de la DIE. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), en su sentencia en el asunto C-5/14²⁵⁴ ha manifestado que el impuesto alemán sobre el combustible nuclear es compatible con el Derecho de la Unión. El TJUE entendió que es admisible el establecimiento simultáneo de un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica y un impuesto que grave las fuentes de producción de esa energía que no sean productos energéticos en el sentido de la DIE, y en este caso el combustible nuclear no lo es. Tampoco se opone a la Directiva 2008/118/CE²⁵⁵ del Consejo el impuesto alemán sobre el combustible nuclear, que se percibe sobre el uso de dicho combustible para producir comercialmente electricidad.

Un impuesto sobre el combustible nuclear armonizado deberá ir encaminado a incentivar el uso eficiente de combustible nuclear, siendo así un impuesto finalista, claramente ambiental, pero si no se define correctamente puede resultar contrario a la legislación comunitaria y podría tacharse de ayuda de Estado, como puede ocurrir con los impuestos sobre el combustible nuclear creados por la Ley

²⁵³ Véase la figura con la tabla Posibles ingresos de un impuesto nuclear europeo armonizado extraído de DELLINGER F. y SCHRATZENSTALLER, M.: *Op. cit.*, pág. 32, y que se adjunta como ANEXO XI de esta memoria.

²⁵⁴ STJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14 (NFJ066029).

²⁵⁵ 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. DOUE, L 9, de 14 de enero de 2009.



15/2012. Sin embargo, un impuesto sobre los residuos nucleares podría acarrear efectos contrapuestos. Por un lado, podría contribuir al desarrollo de nuevas tecnologías de ciclo de combustible, pero, por otro, podría conllevar también el peligro de que dichos residuos se reutilizaran para evitar el pago del impuesto, eludiendo el principio de «quien contamina, paga», y además tendría el efecto pernicioso de trasladar el coste de la eliminación de estos residuos a las generaciones venideras.

Por ello, DELLINGER y SCHRATZENSTALLER consideran que sería más acertado tomar como posible base impositiva para un impuesto sobre la energía nuclear armonizado la distinta capacidad térmica que poseen los distintos reactores, entendida como la máxima cantidad de electricidad que puede producir funcionando a plena capacidad. Esta magnitud resulta proporcional a la electricidad producida, dependiendo del factor de carga, y a los residuos producidos, por lo que resulta especialmente adecuado y respetuoso con el principio de «quien contamina, paga» establecido por la UE.

Una de las mayores dificultades que plantea el establecimiento de un impuesto europeo a la energía nuclear radica en la fijación del tipo impositivo adecuado debido a que los riesgos que puede entrañar una determinada central pueden ser distintos a los de otras, a pesar de que se extremen los controles y las medidas de salvaguardia por parte del Derecho administrativo de cada Estado miembro y la implementación de las estrictas medidas de seguridad que exige la normativa europea de seguridad nuclear. Aunque lo más aconsejable sería el establecimiento de una tasa impositiva uniforme por KWh de electricidad producida²⁵⁶, cabría la posibilidad de fijar unos tipos impositivos diferenciados, dependiendo de los diferentes riesgos que puedan asociarse cada central, ya que, por ejemplo, los costes potenciales de un accidente pueden ser mayores o menores en función de la densidad de población que exista en el área donde se encuentre la central de energía nuclear, ya que determina cuántas personas tendrán que ser evacuadas en caso de un accidente grave, etc.

A pesar de esta formulación plausible, el aspecto que más dificultad entraña es la determinación de la incidencia regional real del impuesto armonizado sobre la energía nuclear en el presupuesto de la UE,

²⁵⁶ En el trabajo desarrollado por DELLINGER y SCHRATZENSTALLER se sugiere un tipo flexible con tres componentes. El primer componente impositivo sería un impuesto simbólico pigouviano de 1 céntimo por KWh con el objetivo de internalizar el riesgo de accidentes nucleares (en el que se aconseja trasladar parte del coste del seguro obligatorio de las centrales, ya que la energía nuclear no tiene que cargar con los costes totales del seguro contra accidentes nucleares, puesto que puede considerarse una distorsión de la competencia y con el establecimiento de este impuesto se nivelaría el campo de juego entre la energía nuclear y otras industrias). El segundo componente del impuesto a la energía nuclear vendría referido a los beneficios imprevistos debidos al aumento de los precios de las emisiones de carbono y el último componente se hará depender de la ganancia inesperada debido a la posibilidad de ampliar la vida de las centrales nucleares, que actualmente ha propuesto la Comisión Europea en su hoja de ruta de la energía 2050, que quedaría vinculado al proceso de concesión de la licencia. Cada central nuclear que busca obtener una renovación de su licencia debería estar obligada a pagar tasas adicionales del orden de la magnitud de los beneficios inesperados obtenidos por la ampliación de su ciclo de operación.



ya que los ingresos no pueden ser simplemente atribuidos a los Estados miembros donde se encuentran los reactores nucleares y, dependiendo de cómo se gasten los ingresos fiscales, puede ser difícil convencer a los Estados miembros de la UE con grandes cuotas de energía nuclear para renunciar total o parcialmente a los ingresos de un impuesto a la energía nuclear; en particular los Estados miembros que ya gravan este tipo de energía sin que su recaudación quede afectada a actuaciones ambientales o relacionadas con las externalidades que provoca este tipo de generación eléctrica, como ocurre en España.

La protección del medio ambiente es uno de los valores clave de Europa y los instrumentos tributarios son clave para los Estados miembros para abordar el problema del cambio climático y para promover los objetivos ambientales, pero por sí solos resultan insuficientes y deben complementarse con otros instrumentos económicos complementarios²⁵⁷.

Para diseñar una política ambiental es necesario determinar los objetivos relativos a la contaminación y seleccionar los instrumentos para lograr estos objetivos, ya sean tributos u otros instrumentos alternativos de la política ambiental²⁵⁸.

En España, la Administración estatal hasta el momento no ha utilizado la tributación medioambiental como instrumento de actuación en el seno de sus políticas energéticas y medioambientales, lo cual también se debe a que todavía no se ha diseñado una política en la que se conjuguen estos objetivos y por ello, no encontramos ningún impuesto cuyo objetivo fundamental sea modificar los comportamientos contaminantes por otros menos nocivos, ni tampoco existe ninguna figura tributaria encaminada a fomentar un uso energético más eficiente o menos pernicioso para el medio ambiente²⁵⁹. En el último informe sobre España 2018, en lo que respecta a la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos²⁶⁰ de la Comisión, se indica que, en nuestro país, los impuestos medioambientales aún se encuentran por debajo de la media de la UE a pesar de los aumentos de los últimos años.

²⁵⁷ KOSONEN, K. Y NICODÈME, G.: *The role of fiscal instruments in policy*. CESifo Working Paper, 2009, núm. 2.719, págs. 10-12. Disponible en <https://www.econstor.eu>.

²⁵⁸ Véase la figura sobre el esquema del proceso de adopción de un sistema tributario ambiental, extraída de BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Teoría de la imposición ambiental”. En A. GAGO RODRÍGUEZ, y X. LABANDEIRA VILLOT: *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 95, y que se adjunta como ANEXO IX de esta memoria.

²⁵⁹ DURÁN CABRÉ, J. M. y GISPERT BROSA, C.: “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”. Institut d’Economia de Barcelona, 2001, pág. 5.

²⁶⁰ Informe sobre España 2018, con un examen exhaustivo en lo que respecta a la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos que acompaña al documento Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo: Semestre Europeo 2018 de 7 de marzo de 2018: Evaluación de los avances en lo que respecta a las reformas estructurales y la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos, y resultados de los exámenes exhaustivos conforme al Reglamento (UE) n.º 1176/2011. COM (2018) 120 final.



Nuestro legislador no ha seguido ninguna de las recomendaciones de los organismos internacionales (ni de los expertos nacionales) a la vista de los distintos tributos que recaen sobre la energía eléctrica en general, y sobre la energía nucleoelectrónica en particular, ya que en ninguno de ellos vemos que se hayan introducido elementos ambientales que estén dirigidos a modificar las conductas de los agentes productores ni de los consumidores, de forma que difícilmente pueda perseguirse con ellos alcanzar el cumplimiento de los objetivos de la política energética y medioambiental comunitaria.

3. LÍMITES COMUNITARIOS QUE INCIDEN SOBRE LOS IMPUESTOS SOBRE LA ENERGÍA NUCLEAR

3.1. PROHIBICIÓN DE IMPONER GRAVÁMENES INDIRECTOS SOBRE LA ELECTRICIDAD SIN FINALIDAD ESPECÍFICA

En relación con los impuestos creados por la Ley 15/2012, el foco del problema gira sobre la posibilidad de establecer impuestos sobre los productos armonizados con motivo de la existencia de fines específicos, con independencia de su autocalificación jurídica en cuanto a su naturaleza. La protección fiscal interna del medio ambiente puede transgredir el Derecho comunitario, en la medida en que el establecimiento de dichos impuestos puede constituir un tributo interno discriminatorio o una ayuda de Estado.

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, exige que en todos los Estados miembros exista un impuesto sobre la electricidad de estructura semejante a los impuestos sobre consumos específicos, que se devengue al momento de procurarse al consumidor la energía eléctrica.

En España tenemos más de uno, tanto estatales como autonómicos, ya que las CC.AA. han establecido una serie de impuestos que inciden sobre la producción de electricidad, aunque lo hagan gravando la emisión de gases contaminantes, sobre determinadas instalaciones de generación o transporte de electricidad con un impacto considerable en el paisaje o que presentan riesgos cualificados de contaminación, cánones eólicos, etc., todos ellos sobre el fundamento del art. 45 de la CE, que establece que la protección de nuestro medio ambiente es uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas, y del art. 149.1.23 de la CE, que establece que corresponde al Estado la competencia para dictar la legislación básica sobre protección del medio ambiente, de forma que las CC.AA. no pueden inmiscuirse en lo básico, aunque sí pueden establecer normas adicionales de protección.

Tanto la doctrina hacendista como la tributarista conciben los impuestos directos en función de aquellos hechos indicadores de la renta adquirida, los cuales manifiestan de un modo directo, es decir,



inmediato, la capacidad económica para contribuir, estableciéndose sobre la renta, la propiedad o la riqueza de las personas o empresas. Se consideran impuestos directos los que gravan unos hechos, generalmente periódicos, indicadores de la renta adquirida, que manifiestan la capacidad de contribuir tanto en la fase de producción como en la de su obtención, no teniendo atribuido legalmente el contribuyente el derecho ni el deber de repercusión. Por el contrario, se consideran indirectos los que gravan unos hechos instantáneos, indicadores de la renta gastada, que manifiestan la capacidad de contribuir tanto en su forma de consumo como de inversión cuando se produce la circulación de los bienes teniendo atribuido el contribuyente de derecho el derecho y el deber de repercusión, generalmente²⁶¹.

La profesora CÁMARA BARROSO²⁶² considera que la Ley 15/2012 supone un cambio del legislador fiscal nacional respecto a la tributación energética y medioambiental, pues mediante esta ley abandona la imposición indirecta sobre la electricidad, ya que hasta ahora esta se había articulado mediante impuestos indirectos –en particular, los impuestos especiales–, que finalmente acaban encareciendo los precios de los productos que gravan. Mediante esta ley se persigue introducir un interés ambiental en el sistema fiscal con la creación de una serie de «impuestos verdes», de carácter «directo», imitando a los legisladores autonómicos que ya habían establecido algunos tributos en sus territorios dirigidos a preservar el medio ambiente. Para la autora el hecho de que el legislador optase por impuestos directos se debe a que en este caso se quería gravar la fabricación de la electricidad y no su consumo, y por este motivo, se establecían estos impuestos en los que no está previsto el mecanismo de la repercusión.

Esta afirmación permite enlazar el planteamiento contrario, pues si bien formalmente desde el punto de vista tributario no está prevista su repercusión, lo cierto es que, por los mecanismos del mercado, el coste de estos tributos acaba trasladándose al precio del producto, encareciendo el coste de la electricidad, y al final acaban pagándolo los consumidores, por lo que la repercusión acaba produciéndose *de facto*, con lo que deberían someterse a la exigencia de que su establecimiento respondiera a una finalidad específica real y no meramente declarativa, en este caso medioambiental.

Como afirma la profesora MORENO GONZÁLEZ²⁶³, entre los objetivos últimos de la UE se incluye el establecimiento de un mercado interior caracterizado por la supresión de los obstáculos (también fiscales) a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, y donde la competencia no sea distorsionada. En este punto, el establecimiento de los impuestos creados por

²⁶¹ CORRAL GUERRERO, L.: “El impuesto: un enfoque integrador”. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 1995, núm. 5, págs. 81-82.

²⁶² CÁMARA BARROSO, M. C.: “Tributación medioambiental a nivel estatal: antecedentes y situación actual”. En C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (coord.). *Encuentro de Derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español*. Ministerio de Hacienda, 2015. pág. 98.

²⁶³ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”. *Quincena fiscal*, 2013, núm. 22, pág. 4.



la Ley 15/2012, y también los establecidos por las CC.AA., suponen cuanto menos una distorsión fiscal a la libre circulación de la electricidad. Por ello, para evitar que la tributación medioambiental entre en colisión con estos otros objetivos del Derecho de la UE, la comunicación sobre impuestos y gravámenes ambientales de 1997 establecía los criterios orientadores que los Estados miembros deben seguir para adoptar medidas fiscales medioambientales compatibles con el Derecho comunitario.

En dicha comunicación se refieren las siguientes limitaciones al establecimiento de tributos ambientales derivadas del Derecho originario de la UE:

- a) Prohibición de establecer derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente (arts. 28 y 30 TFUE).
- b) Prohibición de establecer tributos internos que discriminen a los producidos en otros Estados miembros (art. 110 TFUE).
- c) Prohibición de restringir cuantitativamente la importación y exportación de mercancías entre Estados miembros o medidas de efecto equivalente (arts. 34, 35 y 36 TFUE).
- d) Prohibición de políticas de transportes desfavorables para los transportistas de otros Estados miembros (art. 92 TFUE).
- e) Prohibición de ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario (arts. 107 a 109 TFUE).

A pesar de que los tratados no establecen una relación jerárquica entre la protección del medio ambiente y otros principios o libertades comunitarios y que los conflictos que puedan surgir entre unos y otros deberían resolverse atendiendo al principio de proporcionalidad, es decir, ponderando los diferentes bienes jurídicos en juego, sin preeminencia de uno sobre otro, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la práctica, resuelve estos conflictos a favor de la consecución del mercado interior²⁶⁴.

En el caso Jordi Besora²⁶⁵, el Tribunal entendió que un impuesto, en este caso el Impuesto sobre las Ventas Minorista de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), de naturaleza indirecta y las

²⁶⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Límites de la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. *Noticias de la Unión Europea*, 2004, núm. 237, pág. 32, y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”. *Op. cit.*, pág. 9.

²⁶⁵ STJUE de 27 de febrero de 2014 asunto C-82/12 (NFJ053503). En esta sentencia, el Tribunal determinó que el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales se opone al IVMDH puesto que no persigue una finalidad específica tal y como es entendida por esta norma, pues aunque dicho impuesto se destine a financiar el ejercicio de las competencias autonómicas de sanidad y de medioambiente, no existe una finalidad dirigida a garantizar la protección de la salud y del medioambiente. En este caso el Tribunal sentencio que no cabía los efectos de esta sentencia en el tiempo y por ello se debía proceder a la devolución de los importes pagados indebidamente por los contribuyentes.



actuaciones en materia de sanidad y de medioambiente desarrolladas por las Comunidades Autónomas exactoras, carecía en si mismo de las finalidades protectoras de la salud y del medioambiente que las CC.AA decían perseguir, y por tanto, al carecer de esta finalidad específica, se trataba de un impuesto meramente recaudatorio, por lo que transgredía la prohibición establecida en el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo (Régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de Impuestos Especiales), que impide que los hidrocarburos, al estar sujetos al impuesto especial establecido por la directiva, puedan estar sujetos a su vez a otros impuestos indirectos si no persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, impide que se establezcan impuestos indirectos que pese a perseguir una finalidad extrafiscal, no respeten la normativa comunitaria del IVA o de los II:EE en la configuración de la base imponible, la liquidación, el devengo o su control.

La razón última de esta prohibición es la necesidad de evitar que mediante el establecimiento de impuestos indirectos suplementarios sin ninguna finalidad extrafiscal que los justifiquen se distorsione el mercado de estos productos objeto de Impuestos Especiales, dificultando los intercambios.

La existencia de esta finalidad específica, según la jurisprudencia del TJUE²⁶⁶, puede ser cualquier otra diferente a la meramente presupuestaria o recaudatoria. Así, esta finalidad es el presupuesto de validez de un tributo indirecto adicional que recaiga sobre los productos a los que se refiere la Directiva 92/12/CEE y, en este caso, el TJUE dictaminó que el aumento de la autonomía de un ente territorial al que se le reconoce potestad tributaria propia es un objetivo puramente presupuestario y no puede ser considerado por si solo, una finalidad específica. Finalidad específica que sí podría haberse apreciado

²⁶⁶ En las SSTJUE de 24 de febrero de 2000, C-434/97 (NFJ008831) y de 10 de marzo de 2005, C-491/03 (NFJ020054) se mantiene la posición de no admitir como finalidad específica la que no posea un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. En la primera de estas sentencias, la referida al asunto C-434/97 el Tribunal consideró que el tributo francés que recaía exclusivamente sobre el consumo de bebidas con un contenido de alcohol superior al 25%, con el fin de destinar su recaudación a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social, cumple los requisitos exigidos por el art. 3.2 de la Directiva sobre los II:EE, pues la cuantificación del mismo resulta ser adecuada para conseguir el objetivo de protección de la salud pública. Al recaer sobre el volumen de la bebida y no sobre el porcentaje de alcohol que ésta contiene, el impuesto grava de manera uniforme aquellas bebidas que tengan un grado de alcohol comprendido entre 25 y 50 % vol. que se hallan entre las más vendidas y además respeta las normas aplicables en relación a los impuestos especiales y el IVA. En el caso de la segunda sentencia, recaída en el asunto C-491/03, estamos ante un impuesto alemán que grava el despacho de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ* efectuado a título oneroso en el marco de una actividad de restauración, y constituye un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de II:EE. En este caso, el Tribunal no entendió que estuviéramos ante un impuesto sobre el volumen de negocios, ya que solo se aplica a una categoría definida de productos: las bebidas alcohólicas. Se trata de un impuesto que grava el despacho efectuado a título oneroso en el marco de una actividad de restauración de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ*. Constituye un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales y por lo tanto no es necesaria la concurrencia de una finalidad específica, pues su validez únicamente está condicionada a la no distorsión del comercio entre los Estados miembros.



en el caso de que el IVMDH tuviera por objeto garantizar la protección de la salud y del medioambiente, por ejemplo, destinando la recaudación obtenida a reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Sin embargo, las CC.AA. afectan la recaudación del IVMDH a los gastos sanitarios en general y no a los gastos ocasionados por el consumo de los hidrocarburos gravados, por lo que no existe el vínculo necesario para considerar que persigue la finalidad específica de protección de la salud y el medio ambiente y, por consiguiente, es contrario al art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE.

Solo a título enunciativo, y con la intención de reflejar esta sobreimposición de la electricidad que los expertos aconsejan corregir en España²⁶⁷, tres CC.AA. (Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León) gravan los daños medioambientales producidos por los parques eólicos, y en los tres casos el Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha avalado estas figuras tributarias a pesar de los distintos problemas que plantean respecto a nuestro Derecho interno (gravan la misma capacidad económica que el IAE y el IBI) y respecto al Derecho comunitario, por cuanto pueden vulnerar las directivas sobre energías renovables, las de imposición energética²⁶⁸. Al respecto, la STJUE de 20 de septiembre de 2017²⁶⁹, sobre el canon eólico castellano-manchego, ha resuelto que dicho canon no se opone a la Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables ni a la Directiva de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta, lo cual es más que discutible y no está libre de posturas encontradas.

Esta misma sentencia es la que aclaró las dudas sobre la posible oposición de este impuesto al ordenamiento de la Unión al TS y no ha planteado ninguna nueva cuestión prejudicial, pero no ha frenado al Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de la Comunidad Valenciana, que ha remitido al TJUE cuatro cuestiones prejudiciales sobre el IVPEE²⁷⁰, que ya había apuntado el TS pero que nunca habían sido trasladadas al Tribunal europeo. En este caso no han sido las centrales nucleares las que estaban detrás de estas cuestiones, sino una mercantil española dedicada a la instalación y producción de energía eléctrica de origen renovable.

²⁶⁷ Véase la figura con la tabla de tributos propios de las CC.AA., extraída de Deloitte. *Imposición ambiental: reflexiones para una futura reforma*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2018 (págs. 113-118), y que se adjunta como ANEXO XII de esta memoria.

²⁶⁸ LAFONT SANDINO, M. S.: “Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 2018, núm. 423.

²⁶⁹ STJUE de 20 de septiembre de 2017, asuntos C215/16, C216/16, C220/16 y C221/16 (acumulados) referidos al canon eólico castellano-manchego (NFJ067815).

²⁷⁰ Auto del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 22 de febrero de 2019 (NFJ072812).



El profesor CASAS AGUDO²⁷¹ concluye, a mi juicio muy acertadamente, que la fiscalidad ambiental debe desarrollarse y evolucionar, en lo que a la producción de energías renovables se refiere, hasta configurar un marco general de beneficios fiscales que permita a los operadores llevar a cabo sus proyectos en un contexto jurídico más coherente y estable, careciendo de todo sentido, mientras que a nivel autonómico se grave con este tipo de impuestos el recurso a unas energías beneficiosas para la sociedad –lo que puede encarecer sus costes de consumo haciéndolas si cabe menos competitivas–. Y sobre todo, parece un dislate la exigencia por las CC.AA. de estos tributos al mismo tiempo que a nivel estatal entre en juego el sistema de primas a la producción de energía en régimen especial, configurando un estímulo financiero público al uso de las energías más respetuosas con el medio ambiente.

La propia Comisión Europea calificó el IVPEE como un impuesto de naturaleza híbrida, resultando indiferente la autocalificación española del impuesto desde el punto de vista de la directiva. Para la Unión Europea, los impuestos especiales son aquellos que se perciben sobre la venta o el uso de productos específicos y, conforme a esta definición, el IVPEE así como los impuestos sobre el combustible nuclear pueden ser calificados como impuestos especiales y, por tanto, indirectos, al recaer sobre un producto armonizado como es la electricidad. Podrían vulnerar la prohibición de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales.

Esta doble o triple carga que tenemos ahora sobre la energía nuclear era un efecto a evitar que la Comisión ya previó en la Propuesta de Directiva de modificación de la Directiva 2003/96/CE en la que advertía (aunque en este caso se refería a expresamente al régimen de comercio de los derechos de emisión) que “la imposición relacionada con el CO₂ no debe aplicarse al consumo directo o indirecto en aquellas instalaciones sujetas al régimen de la Unión... Una doble carga en forma de doble imposición y doble regulación provocaría distorsiones de la competencia, por lo que debe descartarse”.

En la sentencia referida al gravamen alemán, el TJUE consideró que era compatible con el Derecho comunitario aunque el combustible nuclear se utilizase en la producción de electricidad. Y ello porque el art. 14 de la DIE enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco impositivo de los productos energéticos y de la electricidad a la vez que impone a los Estados miembros la obligación de no someter al impuesto establecido en dicha directiva “los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad”, determina con claridad los productos que son objeto de la exención. Por su parte, el art. 2.1 de esta norma define el concepto de «productos energéticos», estableciendo con exhaustividad la lista de los productos comprendidos

²⁷¹ CASAS AGUDO, D.: “Fiscalidad y energía renovables. Especial problemática de la energía eólica”. *Crónica tributaria*, 2013, núm. 146, pág. 78.



en dicha definición, sin que el combustible nuclear que se grava en el impuesto figure en la lista. De esta ausencia, el TJUE infiere que el combustible nuclear gravado en el impuesto litigioso no es un «producto energético» a efectos de la Directiva 2003/96 y, por tanto, tampoco puede ser objeto de la exención establecida en su art. 14.1 a), ni se le puede aplicar por analogía dicha exención²⁷².

Tampoco considera que el impuesto alemán sobre el combustible nuclear vulnere la Directiva 2008/118/CE del Consejo, pues dicho tributo grava el uso por vez primera de elementos combustibles o varillas de combustible en un reactor nuclear a fin de conseguir una reacción en cadena automantenida para la producción comercial de electricidad. El impuesto se calcula aplicando un tipo único sobre la cantidad de combustible nuclear utilizada. La cantidad de electricidad producida por un reactor de central nuclear no está directamente condicionada por la cantidad de combustible nuclear utilizada, sino que puede variar en función de la naturaleza y de las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate, e incluso puede devengarse como consecuencia del inicio de una reacción en cadena automantenida, sin que se produzca necesariamente siquiera ni, en consecuencia, se consuma, una cantidad de electricidad. Así, al no parecer que exista una relación directa e indisoluble²⁷³ entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear, el impuesto tampoco puede considerarse calculado directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta al consumo de ese producto ni se repercute directamente al consumidor del producto sometido al impuesto especial, sino que se percibe del productor de electricidad.

El TJUE tuvo en cuenta la posibilidad de que el consumidor final podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor. Sin embargo, a la vista del análisis realizado por el tribunal remitente, parece que dicho impuesto no puede repercutirse íntegramente al consumidor final de electricidad debido a la naturaleza particular de este producto, que no permite determinar el origen de una cantidad

²⁷² La STJCE de 1 de abril de 2014, asunto C-389/02 (NFJ016291) ya recoge esta interpretación restrictiva de las exenciones, aunque en este caso se refiera a la excepción de la exención en el impuesto sobre hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca). En este caso, el TJCE consideró que la excepción a la exención se circunscribe únicamente a la navegación en embarcaciones privadas de recreo, por lo que el concepto de «navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de la navegación en embarcaciones privadas de recreo» engloba cualquier forma de navegación, con independencia del objeto del trayecto, cuando esta se realice para fines comerciales.

²⁷³ La STJCE de 10 de junio de 1999, recaída en el asunto C-346/97 (NFJ007846), concluyó que un impuesto nacional, que persigue la protección del medio ambiente y grava el tráfico aéreo, que se calcula en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado, grava el consumo de dichos carburantes, pues existe una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas al producirse dicho consumo.



dada del mismo, y al mecanismo de formación del precio de la electricidad vigente en Alemania, caracterizado por que este precio es, en esencia, un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica. Esto lleva al TJUE a concluir que el impuesto en cuestión no grava directa o indirectamente el consumo de la electricidad.

En este punto, esta conclusión no me parece del todo acertada, pues el hecho de que no pueda determinarse la cantidad que se traslada al consumidor vía precio de la electricidad como consecuencia de este impuesto que debe afrontar la compañía eléctrica no puede afirmar, como hace el Tribunal, que dicha repercusión no se produzca, puesto que una cosa es que no se pueda establecer la relación exacta entre el coste de producción de la electricidad y este impuesto y otra cosa muy diferente es que no aparezca incluido en dicho precio (en la proporción que sea por KWh producido), aunque resulte de las negociaciones en Bolsa eléctrica.

Tampoco el TJUE considera que este impuesto vulnere las disposiciones del Tratado Euratom, en concreto su art. 93.1, que obliga a los Estados a abolir entre sí todos los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente, así como cualesquiera restricciones cuantitativas a la importación y exportación, respecto de los bienes y productos comprendidos en dicho tratado relativas al mercado común nuclear. No estima el Tribunal que el tributo alemán pueda ser considerado una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, porque no supone un obstáculo para la circulación de las mercancías²⁷⁴, pues el impuesto alemán se percibe no por el hecho de que el combustible nuclear atraviese una frontera, sino por su uso para producir comercialmente electricidad, sin distinción del origen de ese combustible, no existiendo distinción por lo que respecta al tipo impositivo o al sujeto pasivo del impuesto. Finalmente, tampoco cree el Tribunal que erosione la exención de cualquier impuesto directo contenida en el art. 191 del Tratado Euratom que alcanza a los activos, ingresos y demás bienes de la Comunidad de la Energía Atómica, puesto que el tributo alemán es un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad y no un impuesto directo sobre ese combustible. Tampoco constituye una medida que pueda poner en peligro la realización de los fines del Tratado Euratom a los ojos del Tribunal, lo cual está prohibido en virtud del art. 192.2 de este tratado.

A pesar de que el Tribunal reconoce que dicho tributo conlleva efectivamente encarecer el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad, afirma que este impuesto no puede afectar al abastecimiento de combustible de quienes explotan centrales nucleares puesto que no grava la adquisición de combustible nuclear, sino su uso.

²⁷⁴ Por el contrario, sí consideró el TJUE en su sentencia de 2 de octubre de 2014, en el asunto C-254/13 (NFJ055551), que el gravamen aplicable únicamente a las importaciones en la región flamenca de excedentes de estiércol y de otros abonos constituía una exacción de efecto equivalente pues grava específicamente un producto importado y excluye al producto nacional similar.



En este punto no comparto esta última afirmación, ya que sí considero que este encarecimiento supone una medida que dificulta la consecución de los fines del Tratado Euratom, pues precisamente su objetivo principal no es la adquisición o aprovisionamiento de combustible nuclear sino crear las condiciones para el desarrollo de una potente industria nuclear, fuente de grandes disponibilidades de energía y de una modernización de la tecnología, así como de otras muchas aplicaciones que contribuyan al bienestar de sus pueblos, preceptos que pueden entenderse vulnerados en el caso de los impuestos sobre el combustible nuclear creados por la Ley 15/2012.

3.2. PROHIBICIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO

La Unión Europea se asienta sobre las bases de la defensa del principio de libertad de competencia y del sistema de libre mercado, constituyendo su defensa una de sus políticas más relevantes. La esencia de esta Unión es la realización de un mercado interior en el que las empresas puedan competir en igualdad de condiciones de forma que empresas y productos accedan a este mercado libremente y en igualdad de condiciones y permitan al consumidor elegir la opción más ventajosa. Este principio de libre competencia se establece en el art. 3 del TUE y para preservarlo se proclaman como libertades básicas o fundamentales de esta Unión la libre circulación de los distintos factores de producción, así como las normas que prohíben las ayudas de Estado, en tanto que dichas medidas pueden suponer una clara obstrucción a este sistema de libre mercado que la UE persigue. Las ayudas de Estado son aquellas medidas públicas que conllevan una ventaja para determinadas empresas mejorando su situación patrimonial en detrimento del buen funcionamiento del mercado común y vulnerando así la libre competencia. Es por ello que el art. 107 del TFUE establece la regla general de prohibición de las ayudas estatales declarando su incompatibilidad con el mercado interior y el 108, la obligación de comunicar a la Comisión todo proyecto de ayuda para que sea sometida al control preventivo, si bien se establecen una serie de excepciones a esta prohibición en bloque o por categorías²⁷⁵, o bien mediante decisiones individuales de la Comisión.

Las ayudas públicas²⁷⁶ constituyen, junto a los impuestos, los depósitos reembolsables y las opciones negociables, uno de los instrumentos económicos de política ambiental más ampliamente utilizado. Pueden consistir en incentivos a la inversión; ayudas para medidas horizontales de apoyo y ayudas de funcionamiento en forma de desgravaciones de impuestos, y exacciones medioambientales y subvenciones.

²⁷⁵ Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del TFUE. Texto pertinente a efectos del EEE. DOUE L 187 de 26 de junio de 2014.

²⁷⁶ AMER GÜERRE, A.: "Ayudas públicas en la protección medioambiental en el caso de la gestión de residuos". *Acciones e investigaciones sociales*, 1997, núm. 6, págs. 139-150.



Por otro lado, las subvenciones²⁷⁷ también han sido utilizadas por los Estados miembros con el fin de garantizar un suministro nacional de energía adecuado para la mejora del medio ambiente y para cumplir con las responsabilidades impuestas por los protocolos y tratados internacionales, y, en otras ocasiones, para estimular sectores concretos de la economía o segmentos de la población.

Las ayudas están prohibidas salvo en los supuestos tasados que se contemplan como excepción a la prohibición, entre los que se encuentra la protección medioambiental y en este caso es necesario que se articulen bajo el máximo respeto del principio de «quien contamina, paga», pues las ayudas financieras pueden trasladar costes contaminadores a los contribuyentes.

Las ayudas de Estado se definen, según HERRERA MOLINA²⁷⁸, como una “concesión mediante fondos mediante fondos públicos de un beneficio empresarial con carácter específico que falsee la competencia en el comercio intracomunitario”.

Según MORENO GONZÁLEZ²⁷⁹, el concepto de ayuda estatal tiene carácter objetivo; en principio no atiende a las causas u objetivos perseguidos con la medida tributaria, sino a sus efectos sobre la competencia. Aun cuando las reducciones y exenciones de los impuestos ambientales relativos a determinados sectores o categorías de empresas se considerasen ayudas estatales, tales beneficios fiscales pueden ser compatibles con el mercado interior si son necesarios para todas las categorías de beneficiarios y proporcionales en sus dimensiones, de acuerdo con las directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente.

El art. 107.1 del TFUE dispone que, salvo las excepciones admitidas, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Las características fundamentales que deben observarse para calificar una medida como ayuda de Estado contraria a este precepto son:

- La ayuda ha sido concedida por el Estado o mediante fondos estatales.
- La intervención favorece a determinadas empresas, es decir, confiere una ventaja al beneficiario de forma selectiva. En cuanto a este requisito de la selectividad, la Comisión

²⁷⁷ Las subvenciones a la energía en la Unión Europea: una visión general. Agencia Europea de Medio Ambiente. Disponible en <http://www.mapama.gob.es>.

²⁷⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Ministerio de Medio Ambiente, Marcial Pons, 2000, pág. 152.

²⁷⁹ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”. *Op. cit.*, pág. 29.



distingue tres modalidades: selectividad sectorial, referida a las medidas que pretendan estimular las actividades de las empresas localizadas en un sector de la economía; selectividad horizontal de las que pretendan la potenciación de determinados objetivos económicos que impregnen a ciertas empresas con independencia del sector en que operen; y selectividad regional, para aquellas medidas que participen de un alcance geográfico de aplicación limitado. Estas medidas serán susceptibles de ser calificadas como ayudas de Estado siempre que distorsionen o amenacen con distorsionar la competencia favoreciendo a determinadas empresas o la producción de ciertos bienes; y afecte al comercio entre los Estados miembros, y no hayan sido autorizadas por la Comisión²⁸⁰.

- La ayuda afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.
- Falsea o amenaza con falsear la competencia.

Tal y como afirma la profesora VILLAR EZCURRA²⁸¹, el control de las ayudas de Estado debe concebirse como una limitación a la autonomía del Estado y las CC.AA. en el establecimiento de tributos a la energía y en el uso y diseño de incentivos fiscales, en tanto que pueden contravenir el Derecho de la UE. El art. 107 del TFUE establece la regla general de prohibición de las ayudas estatales declarando su incompatibilidad con el mercado interior y en el 108 la obligación de comunicar a la Comisión todo proyecto de ayuda para que sea sometida al control preventivo. Sin embargo, se establecen una serie de excepciones a esta prohibición en bloque o por categorías o bien mediante decisiones individuales de la Comisión.

Respecto al requisito de que la ayuda debe ser financiada con fondos estatales, en una reciente sentencia, el TJUE²⁸² anula la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (en adelante, TGUE) así como la decisión de la Comisión que consideraron que el régimen de ayudas ejecutado por Alemania en apoyo a la electricidad de fuentes renovables y para grandes consumidores de energía, que consistía en reducciones en el recargo para la financiación de la ayuda a la electricidad procedente de fuentes de energía renovable (en adelante, EEG) [...] en los años 2013 y 2014 para los usuarios con un gran consumo de energía [...] fue ejecutada ilegalmente por Alemania infringiendo el art. 108.3 del TFUE. Sin embargo, en este caso, el Tribunal considera que la Comisión no ha acreditado que las ventajas del régimen de apoyo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables y de gas de

²⁸⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R.: “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las comunidades autónomas”. *Revista española de Derecho europeo*, 2006, núm. 20, pág. 5.

²⁸¹ VILLAR EZCURRA, M.: “Fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico y ayudas de Estado”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2015, núm. 393, pág. 51.

²⁸² STJUE de 28 de marzo de 2019 en el asunto C-405/16 P (NFJ073072).



minería financiado por dicho recargo, ni que el régimen de compensación especial por el que se reduce ese recargo para los grandes consumidores de energía implicaban fondos estatales, implicación requerida para considerar que dicho recargo constituyese una ayuda de Estado. Por tanto, concluye que no existe ventaja financiada mediante fondos estatales, y resuelve anular la decisión controvertida. El recargo EEG supone un aumento del precio de compra de naturaleza privada que los proveedores de electricidad pagan en contrapartida de la condición de «verde» de la electricidad e implica, así, una relación prestación/contrapartida, a diferencia de lo que sucede en el caso de una tasa, que se percibe con carácter obligatorio y sin contrapartida. No concurren las características esenciales de una tasa en la medida en que, en primer término, el recargo EEG no obliga a los proveedores de electricidad a facturar su importe a sus clientes; en segundo término, la repercusión del citado recargo, que los proveedores de electricidad incluyen como parte del precio de venta, no puede exigirse por los cauces del Derecho público, sino únicamente por vía de una acción civil, y, en tercer término, los «ingresos» generados por el mismo recargo se integran en el patrimonio general de los proveedores de electricidad, sin que los órganos e instituciones estatales puedan influir lo más mínimo en la gestión o la utilización de esos fondos.

Aunque el Tratado parece prohibir de plano todas las ayudas de Estado en el art. 107.1 del TFUE, “son incompatibles con el mercado interior –y por lo tanto, en principio están prohibidas– las ayudas otorgadas por los Estados miembros o financiadas con fondos estatales bajo cualquier forma, en las que concurren los siguientes requisitos: que puedan afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros; que falseen o amenacen con falsear la competencia o que favorezcan a determinadas empresas o producciones”. A continuación, en los apartados siguientes se declaran compatibles, o susceptibles de ser declaradas compatibles con el mercado interior, determinadas ayudas y categorías de ayudas públicas que se destinan a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas.

Algunos de estos fines concretos que pueden amparar la excepción a la prohibición serían: favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo, fomentar proyectos importantes de interés común europeo o destinados a remediar graves perturbaciones en la economía de un Estado miembro; facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, o promover la cultura y la conservación del patrimonio. Por otro lado, también deben tenerse en cuenta las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, a propuesta de la Comisión.

El establecimiento del régimen retributivo de las energías renovables constituye una ayuda estatal, ya que genera una ventaja respecto al resto de las empresas generadoras de energía, pero en este caso, de las permitidas por la Comisión, ya que uno de los compromisos de la UE es fomentar el desarrollo de las energías renovables, y así se refleja en la Comunicación de la Comisión sobre las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020.



VILLAR EZCURRA²⁸³ considera que, para evaluar si una ayuda puede considerarse compatible, la Comisión debe sopesar si los efectos positivos de la medida que ayudan a la consecución de un objetivo de interés común (por ejemplo, crecimiento, empleo, cohesión, medio ambiente, etc.); superan los posibles efectos negativos que pudieran ocasionar en el funcionamiento del mercado y la libre competencia

Este análisis se formaliza en lo que se conoce como el criterio «de ponderación global» o de «sopesamiento» y para llevarlo a cabo, la Comisión, en su Comunicación sobre el plan de acción de ayudas estatales, estableció una serie de orientaciones²⁸⁴. Además, para analizar la compatibilidad con la prohibición de las ayudas de Estado contenida en el art. 107 del TFUE, la Comisión ha elaborado las mencionadas Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020²⁸⁵.

A la hora de determinar si una Ayuda de Estado puede ser autorizada, la Comisión debe seguir tres pasos, respondiendo a tres interrogantes sobre los efectos positivos y negativos de la ayuda, y el balance entre ambos tipos de efectos:

- ¿Está bien definido el objetivo de interés común bien perseguido por la ayuda?
- ¿La ayuda proyectada permite alcanzar el objetivo de interés común perseguido? En este punto se debe analizar si la ayuda estatal es el instrumento adecuado para lograr dicho objetivo, si la medida incentiva la modificación del comportamiento de las empresas y su proporcionalidad.
- ¿El efecto negativo sobre la competencia es menor que el beneficio obtenido con dicha medida, siendo el balance global positivo?

La ayuda se considerará compatible siempre que contribuya, al menos indirectamente, a una mejora del nivel de protección ambiental y que las reducciones y exenciones fiscales no minen el objetivo general que se persigue.

El art. 44 del Reglamento general de exención por categorías se refiere a las ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales con arreglo a la DIE y establece que los regímenes

²⁸³ VILLAR EZCURRA, M.: “Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014”. *Quincena fiscal*, 2015, núm. 14, págs. 27-28.

²⁸⁴ Plan de acción de ayudas estatales. Comunicación sobre innovación, COM (2005) 436 final de 21 de septiembre de 2005.

²⁸⁵ *Comunicación de la Comisión. Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020*. DOUE C200, de 28 de junio de 2014.



de ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales que cumplan las condiciones de la DIE serán compatibles con el mercado interior y quedarán exentos de la obligación de notificación siempre que se cumplan las siguientes condiciones: la selección de los beneficiarios de la reducción fiscal se basará en criterios transparentes y objetivos; el importe de la reducción no debe traspasar el importe mínimo de imposición establecido en la Directiva. Las ayudas en forma de reducciones pueden adoptar distintas modalidades como la rebaja del tipo del impuesto aplicable o en una compensación fija o en fórmulas intermedias.

En la UE no existe una definición consensuada de las subvenciones al sector energético, pero la OCDE las define como cualquier medida que mantenga los precios al consumo por debajo de los de mercado, o los precios a los productores por encima de los de mercado, o que reduzca los costes para consumidores y productores. Así, no solo constituyen subvenciones a la energía los pagos directos en metálico que los Estados puedan conceder a los productores o consumidores sino que también pueden ser considerados como tales los mecanismos de apoyo indirectos, incluidas las medidas fiscales que puedan establecer en forma de beneficios, tales como deducciones, bonificaciones e incluso exenciones fiscales o las restricciones comerciales y otras intervenciones estatales sobre los precios percibidos por los productores y cobrados por los consumidores.

En toda Europa se han introducido con éxito tarifas fijas de conexión a red para apoyar a las energías renovables, en particular en Dinamarca, Alemania y España. Los Estados fijan un precio al que las empresas distribuidoras de electricidad del país deben adquirir toda la energía renovable directamente entregada a la red de distribución. Este tipo de medidas dirigidas a favorecer la implantación de las energías renovables podrían admitirse en el caso de que se siguiera el procedimiento de notificación establecido para las ayudas estatales, ya que estarían amparadas por la finalidad de promoción de las energías renovables y la protección del medio ambiente. Siendo este uno de los objetivos más importantes que persigue la Unión Europea, tanto a nivel energético como a nivel medioambiental, se trataría de ayudas de Estado permitidas.

España estableció las primas a las renovables, que se trasladan a los consumidores por la vía de los costes del sistema, lo que hizo aumentar los precios de la electricidad. Actualmente solo se prima la energía eléctrica acogida al régimen especial, que es la producida por las renovables (solar fotovoltaica, solar termoelectrica, eólica; hidráulica de pequeña capacidad o minihidráulica, biomasa; residuos u otras tecnologías renovables, así como la cogeneración, aunque esta última no se considere renovable). Estas medidas de apoyo a las renovables debieron acompañarse de una correcta política fiscal que hubiera permitido corregir las imperfecciones del mercado mediante el establecimiento de verdaderos impuestos energéticos ambientales que internalizasen los costes medioambientales, como la imposición de tasas al CO₂, y que a su vez favoreciesen las fuentes de energía neutras en emisiones.



Es muy difícil evaluar el éxito de los Gobiernos en su forma de vincular los impuestos ambientales con los verdaderos costes y resultados ambientales, pues los Estados establecen mecanismos reglamentarios de apoyo en forma de precios garantizados y cuotas de demanda de fuentes de energía concretas, persiguiendo objetivos de diversa índole, ya sean ambientales, económicos, de empleo o de seguridad energética. Estos mecanismos pueden estar dirigidos a intervenir en la oferta de energía (tarifas de conexión a la red o la licitación competitiva entre las distintas formas de producción energética), estimulando la producción. También pueden afectar a la demanda de energía (obligaciones de compra), aunque en este caso pueden ocasionar un efecto pernicioso para el mercado, ya que pueden provocar una demanda artificial a la que el mercado responde de forma subvencionada y que a la larga puede acarrear la insostenibilidad económica del sistema pues, al no existir un libre mercado, si se eliminan dichas subvenciones puede no ser económicamente viable satisfacer esta demanda o incluso puede ocurrir, debido a los efectos de estas subvenciones, que exista un exceso de oferta que el sistema no puede asumir, tal y como ha ocurrido en España.

En relación con el requisito de la selectividad, deben analizarse los impuestos asimétricos, o tributos que gravan determinados productos, empresas o actividades y que al definir el hecho imponible o el ámbito de aplicación no afectan por igual a empresas que están en relación de competencia (entre los que frecuentemente se encuentran los tributos ambientales), ya que, mediante su establecimiento, el legislador puede transgredir la prohibición de las ayudas estatales, como finalmente el TJUE puede apreciar que ocurre con los tributos creados por la Ley 15/2012.

Los tributos sobre consumos específicos, como puede ser la electricidad, son tributos selectivos, y por ello siempre han estado perseguidos por su posible efecto discriminatorio, ya que discriminan o seleccionan de forma intencionada aquellos productos o sujetos que quedan bajo su objeto, y aunque mayormente la finalidad es recaudatoria, en otras ocasiones pueden establecerse tributos de este tipo al objeto de conseguir el cumplimiento de otros fines. En este tipo de impuestos el sujeto pasivo último es el consumidor del bien o del producto sometido a gravamen, aunque legalmente sea el fabricante de dicho producto el que traslada la carga tributaria al consumidor. La base imponible puede venir determinada en función del valor del bien gravado (*ad valorem*) o en función de las unidades físicas del objeto gravado (específico).

Debido a su estructura y naturaleza, el establecimiento de este tipo de impuestos distorsiona las reglas del mercado, ya que implican una disminución del consumo de los productos gravados por ellos cuando se trata de bienes con productos sustitutivos que no resulten gravados. Si recaen sobre productos cuya demanda es inelástica, por no ser fácilmente sustituibles, pueden ocasionar un efecto perjudicial para las personas con rentas más bajas, siendo así impuestos regresivos, y de no establecerse algún límite, pueden lesionar el principio de capacidad económica o el derecho a la propiedad privada. Sin embargo, las directivas de armonización fiscal solo establecen un mínimo impositivo que deben exigir todos los Estados, siendo libres de aumentarla.



Respecto a este problema, el profesor LÓPEZ ESPADAFOR²⁸⁶ señala que “en materia de imposición indirecta, los impuestos sobre consumos específicos tradicionalmente se han intentado presentar por el legislador, en mayor o menor medida, como extrafiscales, en el sentido de que vienen a provocar una mayor carga fiscal sobre ciertos productos porque el consumo de estos puede resultar nocivo para la sociedad y cuanto mayor sea el peso económico de la carga fiscal sobre tales productos, mayor será el celo del contribuyente por limitar o reducir el consumo de los mismos. A veces, el legislador, amparándose en esa pretendida extrafiscalidad, carga en demasía la fiscalidad de ciertos productos, aun siendo consciente de que por mucho que los cargue fiscalmente –dadas las condiciones de la sociedad actual, construida y dirigida por el Estado, como principal responsable– el ciudadano no puede prescindir de ellos”.

Siendo la electricidad un bien esencial o casi de primera necesidad en la sociedad actual, cobra así mayor sentido el refuerzo de la prohibición por la cual se impide el establecimiento de impuestos indirectos suplementarios sin ninguna finalidad extrafiscal que los justifiquen y que se distorsione el mercado de estos productos objeto de Impuestos Especiales, dificultando los intercambios, tal y como se ha tratado en el epígrafe anterior.

A la vista de la jurisprudencia del TJUE, estas cargas especiales pueden incluirse como una pieza esencial dentro del régimen de las ayudas de Estado²⁸⁷, y por ello dichos impuestos asimétricos deben valorarse teniendo en cuenta la distorsión que su establecimiento provoca en la competencia del sector afectado, así como la finalidad y beneficios que reporta. En este caso, la imposición asimétrica de las empresas productoras de energía eléctrica de energía nuclear comporta una ventaja competitiva para el resto de empresas que producen electricidad mediante otras tecnologías, lo cual determina la existencia de una ayuda de Estado para aquellas empresas que se escapan a dicho gravamen y que compiten en el sector eléctrico.

El TJCE, en su sentencia sobre el asunto C-526/04²⁸⁸, consideró que el establecimiento de un impuesto asimétrico, pues solo afecta a una categoría de operadores económicos, en este caso los laboratorios farmacéuticos, constituye una ayuda prohibida por otorgar una ventaja selectiva a otra categoría de operadores económicos que compiten en ese mismo sector, como son los mayoristas distribuidores, que no están sujetos al pago del referido gravamen. En este caso, el gravamen cuestionado solo recaía sobre las ventas de los laboratorios farmacéuticos a las farmacias, y aunque su finalidad

²⁸⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Lagunas en el Derecho tributario de la Unión Europea”. *Cuadernos de Derecho transnacional*, 2017, vol. 9, núm. 2, pág. 389.

²⁸⁷ ORTIZ CALLE, E.: “Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2016, núm. 403, pág. 122.

²⁸⁸ STJCE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-526/04 (NFJ063348).



era contribuir a la financiación de la Caja Nacional del seguro de enfermedad y de reequilibrar las condiciones de competencia entre los circuitos de distribución de los medicamentos, constituye una ayuda de Estado incompatible con el Tratado.

Así, para que se pueda considerar que un tributo forma parte integrante de una ayuda, el destino del tributo debe estar obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine obligatoriamente a la financiación de la ayuda.

De acuerdo con la profesora MORENO GONZÁLEZ²⁸⁹, el establecimiento de un gravamen específico sobre el medio ambiente, teniendo en cuenta que tanto la OCDE como la AIE y la Comisión Europea consideran que los impuestos que recaen sobre los productos energéticos son medioambientales, puede dar lugar a una ayuda de Estado prohibida si el objetivo medioambiental perseguido no encuentra adecuado reflejo en la estructura del tributo, estableciendo un diferente trato fiscal entre empresas en situación comparable que no obedece a una auténtica lógica ambiental, tal y como podemos “no apreciar” en los tributos de la Ley 15/2012.

El artículo 107.1 del TFUE prohíbe las ayudas que favorezcan a determinadas empresas o producciones, es decir, las ayudas selectivas. Para determinar si existe la nota de selectividad, el TJUE viene sosteniendo en reiterada jurisprudencia²⁹⁰ que es necesario que la medida nacional pueda favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido, sin que influyan en esta

²⁸⁹ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”. *Op. cit.*, pág. 35.

²⁹⁰ En la STJCE de 8 de noviembre de 2001, asunto n.º C-143/99 (NFJ070240) el Tribunal puso de manifiesto que deben ser consideradas como ayudas de Estado en el sentido del art. 92 del Tratado unas medidas nacionales que prevén la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica únicamente en favor de las empresas respecto a las cuales conste que se dedican con carácter principal a la producción de bienes corporales, ya que el concepto de ayuda es más general que el de subvención y comprende las prestaciones positivas y las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y tienen efectos idénticos.

En la STJUE de 15 de noviembre de 2011 sobre los asuntos C-106/09 P y C-107/09 P (acumulados) (NFJ044770) la Comisión Europea, como parte recurrente, expone que el proyecto de la reforma fiscal otorga ventajas selectivas en el ámbito material, a las sociedades extraterritoriales localizadas en Gibraltar. El Tribunal estima que el Tribunal de Primera Instancia en la sentencia recurrida, incurrió en un error de Derecho al considerar que el proyecto de reforma fiscal no confiere ventajas selectivas, en el sentido del art. 87.1 del Tratado CE, , pues que la circunstancia de que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición no es una consecuencia aleatoria del régimen de que se trata, sino la consecuencia ineluctable del hecho de que las bases imponibles estén precisamente concebidas de forma que las sociedades extraterritoriales, que por su naturaleza no tienen empleados ni ocupan locales, no disponen de base imponible con arreglo a lo dispuesto en el proyecto de reforma fiscal..



decisión los motivos que determinan su adopción o la técnica que se utilice, ya que lo que establece el incumplimiento de esta prohibición son los efectos de la misma.

Las medidas fiscales constituyen un instrumento fundamental de intervención estatal en los mercados de la energía. Si un tipo de combustible está exento de ciertos impuestos, en relación con otros combustibles o con otros sectores de la economía, ello supone un estímulo o apoyo por parte del Estado a este tipo de combustible que coloca a dicho producto en una posición más ventajosa. Para determinar la cuantía de estas subvenciones hay que valorar el trato diferencial que conlleva una determinada medida frente a una norma de partida o marco normativo de referencia.

La Comisión, apoyándose en la sentencias del TJUE, ha aclarado y precisado el alcance de las ayudas de Estado, pues la definición que se contiene en el art. 107.1 del TFUE no es lo suficientemente clara ni precisa²⁹¹, siendo especialmente relevantes las aclaraciones relativas a los distintos elementos constitutivos del concepto de ayuda estatal: la existencia de una empresa, la imputabilidad de la medida al Estado, su financiación mediante fondos estatales, la concesión de una ventaja, la selectividad de la medida y su efecto sobre la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros, así como las referidas a la financiación pública de infraestructuras.

A propósito de las aclaraciones contenidas en dicha comunicación, podemos considerar que los distintos impuestos creados por la Ley 15/2012 pueden ser calificados como ayuda estatal, puesto que la concesión de una ventaja directa o indirecta mediante fondos estatales y la imputabilidad de dicha medida al Estado son dos condiciones separadas y acumulativas para que puedan ser calificados como ayuda de Estado. En el caso de los impuestos creados por la Ley 15/2012, el establecimiento por el Estado de estas medidas fiscales supone una ventaja concedida directamente por el legislador a determinados sujetos que, encontrándose en el mismo mercado en el que operan los sujetos pasivos, quedan fuera del ámbito objetivo de dichos tributos, y por tanto obtienen una ventaja económica respecto de aquellos que sí resultan afectados por estos impuestos.

Una ayuda prohibida, a tenor del art. 107.1 del TFUE, es toda ventaja o beneficio económico que se obtiene mediante la intervención estatal, o sus entes territoriales y que no se hubiera logrado en el mercado de no mediar esta. No impide esta consideración los motivos a los que dicha intervención se deba, sino que tan sólo resulta relevante para apreciar la existencia de una ventaja la incidencia favorable provocada en la situación de mercado o financiera de una empresa. Es irrelevante a dicha calificación el hecho de que dicha medida sea o no obligatoria para la empresa o si hubiera podido

²⁹¹ *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el art. 107 apartado 1 del TFUE (2016/C 262/01)*. DOUE C (262), de 19 de julio de 2016, basándose en la interpretación del Tribunal de Justicia y del Tribunal General.



rechazarla, así como la forma en la que dicha medida se articule pues no solo la concesión de ventajas económicas positivas es considerada ayuda estatal, sino que también puede serlo la liberación de cargas económicas.

En este caso, los efectos causados con el establecimiento de estos impuestos creados con la Ley 15/2012 provocan un impacto negativo para las empresas productoras de electricidad en general y más aún para las generadoras de energía nucleolétrica, ya que colocan a la electricidad en una situación de desventaja frente a otros productos energéticos, en los que su aplicación puede ser sustitutiva, y si dichos impuestos no se consideran adecuados para la consecución de la finalidad medioambiental que dicen perseguir, podrían ser calificados como ayuda de Estado.

La ventaja puede ser indirecta, de forma que sean otras empresas las que resulten beneficiadas de una determinada transferencia de fondos públicos a terceros y una misma medida puede tener efectos perjudiciales para el mercado de forma directa e indirecta a un mismo tiempo, así una ayuda directa para las empresas que realizan una determinada actividad puede acarrear indirectamente una ventaja para las empresas que operan en niveles posteriores o accesorios.

Esta sobreimposición de la electricidad puede constituir una desventaja para los productores de bienes que precisan electricidad para su funcionamiento frente a otros que utilizan otro tipo de energía, ya que el elevado precio de la electricidad puede hacer que los consumidores opten por comprar otros productos con fuentes de alimentación alternativa.

Están incluidas en la prohibición del art. 107.1 del TFUE las medidas estatales selectivas que favorecen a «determinadas empresas o producciones», y al objeto de determinar si incurren o no en dicha prohibición hay que distinguir entre selectividad material y regional. Una medida es selectiva materialmente si solo se aplica a determinadas empresas (o grupos empresariales) o a determinados sectores de la economía en un determinado Estado miembro. Se puede acreditar la existencia de esta selectividad material mediante fundamentos de hecho o de Derecho, pues se incurre en esta selectividad cuando existen disposiciones jurídicas que conceden una determinada ventaja a un grupo definido de sujetos, pero también puede apreciarse esta selectividad cuando existen circunstancias de hecho en el mercado que impiden el acceso a estas ventajas a otros agentes.

Los tributos de la Ley 15/2012 son claramente selectivos desde el punto de vista material, pues recaen sobre los productores de energía eléctrica en general y de forma más intensa o incisiva sobre los productores de energía nucleoelectrica e hidráulica. De esta manera, los impuestos conceden una ventaja a aquellos otros productores de energía que no resultan gravados por estos tributos y tienen, por tanto, efectos en los intercambios comerciales entre Estados miembros, falseando así la competencia.



Es relativamente fácil concluir que unas medidas fiscales positivas adoptadas por los Estados miembros que benefician a un determinado sector de actividad definido tienen carácter selectivo, puesto que el trato favorable a este grupo se deduce de la propia medida, pero resulta más complicada esta labor cuando la medida a evaluar tiene un objeto material más amplio, como puede ser el caso de una exención en un determinado impuesto establecida para aquellas empresas que cumplen determinados requisitos.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 15 de marzo de 1994, en el asunto C387/92 Banco Exterior de España²⁹², ya delimitaba un concepto amplio de ayuda, puesto que en el mismo no solo deben entenderse comprendidas las prestaciones positivas como las subvenciones, sino que también abarca las intervenciones que, pudiendo adoptar cualquier fórmula, alivien las cargas o gravámenes que recaen de forma general sobre el presupuesto de una empresa y que, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, comparten su misma naturaleza y tienen efectos idénticos.

Como bien dice la Comisión, a efectos de la prohibición de ayudas de Estado, el Tratado no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos, independientemente de las técnicas utilizadas. Ante una medida que confiere una determinada ventaja a determinadas producciones o actividades se aparta de las normas del sistema de referencia definido por el Estado miembro afectado para dichas empresas, lo cual pudiera ser aceptado si con ello persiguiera un objetivo de interés común, es necesario evaluar si lo hace de forma coherente y lógica con dicho sistema de referencia o, si por el contrario, se ha establecido de forma claramente arbitraria o sesgada para favorecer a determinadas producciones o actividades que se encuentran en una situación comparable, caso en el que no resultaría admisible.

De acuerdo con la profesora VILLAR EZCURRA²⁹³, a la hora de determinar si una determinada medida fiscal puede vulnerar la prohibición de ayudas de Estado hay que distinguir entre impuestos armonizados y no armonizados. En nuestro caso, al venir referidos a la electricidad, se trata de impuestos armonizados, por lo que de partida será necesario verificar si el impuesto que se enjuicia está por debajo o no del mínimo establecido por las normas armonizadoras. Superado este mínimo, será entonces cuando se aplicará el test de los «tres pasos». El primero de ellos consiste en determinar el «nivel general de tributación» que supone el sistema de referencia para los tributos enjuiciados. A la vista de tal sistema de referencia se analiza en segundo lugar la derogación o excepción que supone la medida cuestionada y, por último, se debe buscar si existe una justificación de dicha medida basada en «la naturaleza o economía del sistema».

²⁹² STJCE de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92 (NFJ070239).

²⁹³ VILLAR EZCURRA, M.: “Fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico y ayudas de Estado”. *Op. cit.*, pág. 58.



En el caso de los impuestos, el sistema de referencia se basa en los elementos principales del mismo que conforman su estructura, tales como como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos, de forma que este sistema de referencia en principio, vendría referido al propio impuesto. El marco de referencia puede limitarse territorialmente en el caso de tratarse de medidas establecidas por entidades de carácter regional o local que solo son aplicables en su territorio. En estos casos, la región en cuestión, y no el Estado miembro, constituye el marco geográfico de referencia, y ese será el marco de referencia que deberemos tener en cuenta en el caso de algunos impuestos propios autonómicos de carácter ambiental que pueden plantear problemas con el Derecho comunitario.

Las medidas que favorecen a determinadas empresas o producciones que se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable, compartiendo asimismo el mismo sistema de referencia, son *a priori* selectivas. Serían admisibles aquellas medidas selectivas adoptadas sobre la base de la naturaleza o la economía general de ese sistema, obedeciendo a los principios fundadores o rectores intrínsecos de dicho sistema de referencia o sea necesaria para el funcionamiento y efectividad del mismo, pero no aquellas que obedezcan a objetivos de política externos ajenos al sistema.

En el caso de los impuestos de la Ley 15/2012, el sistema de referencia a tener en cuenta a la hora de determinar si pudiéramos estar ante unos gravámenes coherentes con la protección medioambiental predicada es el de la fiscalidad indirecta por el IVA, los Impuestos Especiales y el Impuesto de la Electricidad y, en el caso de la fiscalidad directa, el sistema de referencia sería el IVPEE, si es que puede considerarse un impuesto directo.

Atendiendo a estos marcos de referencia podemos ver que los tributos que la Ley 15/2012 hace recaer sobre el sector nuclear pueden sobrepasar esta coherencia, ya que las empresas afectadas contribuyen de forma «selectiva» o «arbitraria» a la reducción del déficit de tarifa, que constituye el fin último del establecimiento de estos impuestos, de una forma más intensa que el resto de los agentes que se encuentran bajo su mismo sistema de referencia, lo cual puede constituir una ventaja competitiva que favorece a aquellas otras empresas que se encuentran en una situación comparable que no tienen que pagar estos impuestos. Estas medidas se adoptan sin una finalidad medioambiental, por lo que este «objetivo de interés común» no parece poder alcanzarse con ellas, y estos tributos adquieren una dimensión discriminatoria o selectiva, pues los sujetos sobre los que recaen son los que se ven obligados a contribuir en mayor medida a su reducción.

Sin embargo, no todo tratamiento fiscal favorable es susceptible de ser considerado selectivo, pues si el beneficio fiscal específico responde a la naturaleza o economía del sistema en que se integra no existirá selectividad, y por tanto, dicha medida no podrá constituir una ayuda prohibida. Así, si la medida en cuestión puede fundamentarse en uno de los principios rectores del sistema de referencia y su racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal no



podrá calificarse selectiva. Son selectivas no solo las ventajas concedidas a favor de una sola empresa, sino también las que benefician a ciertas categorías de empresas, a ciertas producciones o actividades dentro de un sector de actividad, las ventajas sectoriales y regionales. Asimismo, tanto la práctica de la Comisión como la jurisprudencia comunitaria defienden que una norma tributaria general puede considerarse selectiva *de facto* si, examinadas las circunstancias del caso, resulta que favorece a determinadas empresas o actividades, o deja un ámbito de discrecionalidad a la Administración en su aplicación, o incluso si favorece ciertas actividades a pesar de que pudieran ser aplicadas a todas las empresas²⁹⁴.

En la STJCE de 8 de noviembre de 2001 en el asunto C-143/99²⁹⁵ se declaró que una medida que esté justificada por la naturaleza o por la economía general del sistema en el que se inscribe no reúne el requisito de selectividad aunque constituya una ventaja para su beneficiario. Así, las medidas nacionales que prevén la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica no constituyen ayudas de Estado cuando se aplican a todas las empresas situadas en el territorio nacional. Este mismo argumento se reproduce en la STJCE de 29 de abril de 2004, en el asunto C-308/01²⁹⁶ en la que el Tribunal sostuvo que, aun suponiendo que el establecimiento del tipo superior del impuesto sobre las primas de seguro implique una ventaja para los operadores que ofrecen contratos sujetos al tipo normal, la aplicación del tipo superior del impuesto a una parte determinada de los contratos de seguro antes sujeta al tipo normal debe considerarse justificada por la naturaleza y la estructura del sistema nacional de tributación de los seguros. Por tanto, el régimen del impuesto sobre las primas de seguro del Reino Unido no puede considerarse constitutivo de una ayuda de Estado en el sentido del art. 87.1 del Tratado CE.

Como ya hemos mencionado en el primer capítulo de esta memoria, Reino Unido, junto con el impulso de las tecnologías renovables, incentiva la producción nuclear de electricidad, para lo que está construyendo la nueva central Hinkley Point C. Los incentivos que para su construcción ofreció el Gobierno británico a las empresas participantes en el proyecto han sido objeto de enjuiciamiento en la STGUE de 12 de julio de 2018²⁹⁷, que negó que constituya una ayuda de Estado prohibida por el art. 107.1 del TFUE la medida del Reino Unido dirigida a incentivar la construcción de nuevas capacidades de producción de energía nuclear y de superar las barreras que se oponen a ello mediante un contrato por diferencias para la construcción y explotación de Hinkley Point C con unas condiciones más

²⁹⁴ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2006, núm. 132, págs. 14, 16 y 21.

²⁹⁵ STJCE de 8 de noviembre de 2001, asunto C-143/99 (NFJ070240).

²⁹⁶ STJCE de 29 de abril de 2004, asunto C-308/01 (NFJ016759).

²⁹⁷ STGUE de 12 de julio de 2018, T356/15 (NFJ073073).



favorables que los contratos por diferencias disponibles para otras tecnologías, ya que dicho contrato no basta por sí mismo para demostrar el carácter desmesurado de los efectos negativos de las medidas controvertidas en relación con los efectos positivos que resultan de ellas. La República de Austria argumentó que la Comisión había ignorado los posibles efectos negativos de la ayuda en el medio ambiente, como el almacenamiento de residuos nucleares, pero el TJUE considera que la Comisión solo debía sopesar las ventajas de las medidas en cuestión y su impacto negativo en el mercado interior, a pesar de que la protección del medio ambiente debe integrarse en la definición y la implementación de las políticas de la UE. El TJUE recuerda que los Estados miembros tienen derecho a elegir entre diferentes fuentes de energía, y no puede cuestionarse la elección hecha por el Reino Unido para otorgar ayudas para la promoción de la energía nuclear a pesar del hecho de que los recursos públicos utilizados para ese proyecto no están disponibles para otros proyectos. Por otro lado, se confirma la aplicación del art. 107 del TFUE a todas las medidas controvertidas, aunque persigan un objetivo contemplado en el Tratado Euratom. En cuanto al concepto de interés común que figura al final del art. 107.3 c) está dirigido a ponderar las ventajas y los inconvenientes de una medida de ayuda y se opone a que se autoricen medidas que alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Al igual que la Comisión reconoce que el objetivo perseguido por el Reino Unido, consistente en el fomento de la energía nuclear, constituye un objetivo de interés «común», no puede deducirse que los objetivos de interés público que pueda perseguir un Estado miembro se limiten a aquellos objetivos comunes al conjunto o a la mayoría de los Estados miembros.

La verdadera importancia de esta sentencia reside en que el TGUE se pronuncia acerca de la aplicación del art. 107 del TFUE a unas medidas relativas al ámbito de la energía nuclear. En este sentido, el Tribunal afirma que, aunque dicho precepto es aplicable a las medidas que afectan al ámbito de la energía nuclear, procede tener en cuenta las disposiciones y los objetivos del Tratado Euratom en cuanto constituyen normas especiales en relación con las disposiciones del TFUE en materia de energía nuclear y, por lo tanto, prevalecen sobre estas últimas en caso de conflicto, por tanto, los objetivos que persigue el Tratado Euratom pueden oponerse a la prohibición de ayudas estatales en cuanto medidas que persiguen un interés común, contemplado en el Tratado Euratom.

Se considera que una medida concedida por el Estado falsea o amenaza falsear la competencia cuando es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario frente a otras empresas con las que compite, y esto es lo que viene ocurriendo con la electricidad en España, que deja de ser competitiva respecto a la producida en Francia o en Marruecos.

Para que una ayuda sea incompatible con el mercado interior debe “afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros” y “falsear o amenazar con falsear la competencia”. Lo determinante no es la causa o el objetivo perseguido con una concreta medida, sino los efectos que



esta ocasiona: el falseamiento o distorsión de la competencia y su influencia sobre los intercambios intracomunitarios. Además, la ventaja concedida debe afectar a un mercado relevante, para lo cual debemos tener en cuenta la *regla de minimis*, que establece el umbral por debajo del cual las ayudas de Estado no están prohibidas, regla que también se aplica a las medidas tributarias. El límite establecido es el de cien mil euros concedidos durante un periodo de tres años a la misma empresa²⁹⁸. En nuestro caso, la carga fiscal que conlleva el establecimiento de los tributos creados por la Ley 15/2012, supera a simple vista esta cantidad mínima.

Es posible que determinadas ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales (independientemente de que consistan en una reducción del tipo de gravamen del impuesto o en una compensación fija o una combinación de ambas posibilidades) que cumplan las condiciones de la DIE se consideren compatibles con el mercado interior y queden exentas de la obligación de notificación siempre que los beneficiarios se seleccionen mediante criterios transparentes y objetivos, y que, al menos paguen el nivel mínimo respectivo de imposición fijado en la directiva.

Por ello, sería admisible cualquier ayuda a la energía nuclear que a través de reducciones de impuestos instrumentara el Gobierno, en primer lugar debido a la importancia de su producción sin emisiones y en segundo lugar por constituir el favorecimiento de la energía nuclear el objetivo del Tratado Euratom del que nuestro país forma parte. Si bien esta ayuda a la energía pudiera ser admisible, en España nos encontramos en la situación opuesta, la energía nuclear recibe un trato desfavorable frente a otras fuentes de generación eléctrica.

Dado que, como ya hemos afirmado, estos tributos aparecen desprovistos de cualquier elemento medioambiental –así como tampoco persiguen tal finalidad extrafiscal– no es posible sostener que pudieran caer dentro de este régimen de exención general. El objetivo de permitir las ayudas estatales concedidas por razones ambientales es conseguir un nivel más elevado de protección del medio ambiente y, en este caso, no existen razones para llevarnos a pensar que dichos tributos consigan este objetivo.

Al objeto de aclarar qué tipo de medidas fiscales o cualquier otras que pudieran venir motivadas o estar dirigidas a la consecución de una actuación de protección medioambiental, la Comisión ha elaborado las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020, que son nuevas normas sobre ayudas públicas en materia de protección del medio ambiente y la energía para ayudar a la entrada en el mercado de las fuentes renovables. Su objetivo es respaldar a los países de la UE para que alcancen los objetivos climáticos para 2020 a la vez que se compensan los falseamientos de la competencia en el mercado provocados por las subvenciones concedidas a las fuentes de energía renovables.

²⁹⁸ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”. *Op. cit.*, pág. 46.



La Comisión, en la Comunicación sobre la modernización de las ayudas estatales de 8 de mayo de 2012²⁹⁹, expuso los tres objetivos que perseguía la modernización del control de las ayudas de Estado: impulsar un crecimiento sostenible, inteligente e integrador en un mercado interior competitivo; concentrar el examen *ex ante* de la Comisión en los asuntos que tengan mayor incidencia sobre el mercado interior reforzando al mismo tiempo la cooperación con los Estados miembros en la aplicación de las normas sobre ayudas estatales y racionalizar las normas y acelerar la toma de decisiones que deberá desembocar en una arquitectura más clara y coherente del control de las ayudas estatales. Con las Directrices de la Comisión de 2014 sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía se otorga un marco de referencia que permite esas ayudas estatales para lograr una mayor protección del medio ambiente. Estas normas tienen por objeto alcanzar los ambiciosos objetivos de la UE en materia de energía y cambio climático con el mínimo coste posible para el contribuyente y sin falseamientos indebidos de la competencia en el mercado único. La Comisión, en estas Directrices, define el «impuesto medioambiental» como toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas respecto al medio ambiente.

Conforme a estas directrices, la Comisión Europea ha llegado a la conclusión ³⁰⁰de que el régimen español de apoyo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia de calor y electricidad y residuos no vulnera las normas sobre ayudas estatales de la UE, pues dichas medidas contribuyen al cumplimiento de los objetivos de la UE en materia de energía y cambio climático, preservando al mismo tiempo la competencia.

²⁹⁹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Modernización de las ayudas estatales en la UE, Bruselas, 8 de mayo de 2012. COM/2012/0209 final.

³⁰⁰ La Comisión ha evaluado el régimen con arreglo a las normas sobre ayudas estatales de la UE, en particular las Directrices de la Comisión de 2014 sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía. En particular, exigen subastas competitivas para el apoyo a la energía procedente de fuentes renovables desde 2017. Estas medidas garantizan que la utilización de fondos públicos sea limitada y no exista sobrecompensación. Sobre esta base, la Comisión ha llegado a la conclusión de que las medidas aumentarán el porcentaje de electricidad generada a partir de fuentes de energía renovables, de conformidad con los objetivos medioambientales de la UE, al tiempo que se reducirá al mínimo el falseamiento de la competencia causado por las ayudas estatales. (Bruselas, 10 de noviembre de 2017 C (2017) 7384 final). En su decisión, la Comisión explica que la mayoría de los arbitrajes contra España han sido iniciados por inversores de otros Estados de la UE, por lo que esta situación es contraria al Derecho de la Unión. Finalmente, la Comunicación de la Comisión (2017/C 442/01) sobre la autorización de las ayudas estatales en el marco de las disposiciones de los arts. 107 y 108 del TFUE en el caso (Ayuda de Estado SA.40348 Producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energías renovables, cogeneración y residuos). DOUE de 22 de diciembre de 2017.



Estas directrices pueden catalogarse jurídicamente como comunicaciones interpretativas, y se ha discutido su efecto vinculante, en concreto respecto a la Comisión a la hora de aplicarlas. El profesor GARDEÑES sostiene que la Comisión está obligada a respetar los criterios contenidos en sus comunicaciones y que podría interponerse ante el Tribunal recurso de anulación contra una decisión de la Comisión en la que se vulneren o no se tengan en cuenta estos criterios, invocando el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima de los administrados frente a la actuación de la Administración. De esta manera, el Tribunal es el encargado de controlar que la Comisión respete los criterios establecidos en esta y otras comunicaciones. Por el contrario, otro sector de la doctrina considera que su vinculatoriedad es solo relativa³⁰¹.

A pesar de las distintas posturas doctrinales acerca de la fuerza vinculante de estas directrices, el TGUE, en su sentencia *Ferriere Nord c/ Comisión*³⁰² de 2004, zanjó esta cuestión afirmando el carácter vinculante para la Comisión de sus propias directrices. Así, la Comisión está vinculada por las directrices y las comunicaciones que adopta en materia de control de las ayudas de Estado en la medida en que no se aparten de las normas del tratado y sean aceptadas por los Estados miembros y los interesados puedan fundadamente acogerse a las mismas. El órgano jurisdiccional deberá comprobar si la Comisión ha respetado las exigencias que ella misma se había impuesto al adoptar la decisión impugnada.

Para determinar si una medida de ayuda queda amparada por las excepciones a la prohibición y pueda considerarse compatible con el mercado interior, la Comisión comprobará si la incidencia positiva de la ayuda sobre un objetivo de interés común supera sus potenciales efectos negativos para el comercio y la competencia. Por ello, es necesario que toda medida supere tres controles: idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

La Comisión considerará una medida de ayuda compatible con el Tratado solo si satisface cada uno de los criterios siguientes: contribuyan de una forma idónea a conseguir un objetivo bien definido de interés común y que dicha intervención pública sea necesaria para obtener ese objetivo o mejora importante que de no establecerse el funcionamiento del mercado no permitiría alcanzar. La medida establecida debe ser proporcional al objetivo que persigue y asimismo sus efectos negativos en el mercado deben ser inferiores a los efectos positivos que se pretende alcanzar respecto al objetivo de interés común, ya sea medioambiental o de otro tipo.

³⁰¹ PÉREZ RIVARES, J. A.: “Los efectos jurídicos de las directrices de la comisión europea en materia de ayudas de Estado”. *Revista electrónica de estudios internacionales*, 2011, núm. 21, págs. 10-13.

³⁰² STGUE de 18 de noviembre de 2004 asunto T-176/01 (NFJ070323).



Respecto a los impuestos armonizados³⁰³, la Comisión admite las ayudas concedidas en forma de reducciones fiscales en la medida en que cumpliendo los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, y que los beneficiarios de las mismas, que deben haber sido elegidos de forma objetiva y transparente, paguen por lo menos el nivel mínimo de imposición aplicable en la Unión establecido por la Directiva aplicable pertinente. Estas ayudas, en principio, deberán ir dirigidas a todos los competidores de un mismo sector o mercado de referencia si se hallan en una situación de hecho similar, y los Estados pueden configurarlas de la forma que estimen pertinente, bien sea reduciendo los tipos de gravamen o fijando una devolución de una cantidad determinada o usando otra fórmula intermedia.

Si la reducción fiscal establecida por un Estado miembro afecta a impuestos medioambientales no armonizados o a impuestos armonizados por debajo de los niveles mínimos que para la Unión establece la Directiva 2003/96/CE, se deberá definir claramente el alcance de la misma y facilitar la información requerida para este tipo de ayudas, pudiendo conceder la ayuda en forma de una devolución fiscal.

El impuesto medioambiental sin reducción conllevará el incremento de los costes de producción, calculados como una proporción del valor bruto añadido para cada sector o categoría de beneficiarios individuales; sin que dicho incremento de los costes de producción pueda repercutirse en los consumidores sin provocar reducciones significativas de las ventas.

La Comisión considerará que la ayuda es necesaria si el impuesto medioambiental entraña un incremento considerable de los costes de producción, y si dicho incremento de los costes al repercutirse sobre los consumidores provocase una reducción considerable de las ventas. En el caso de cumplirse estas tres condiciones la reducción fiscal establecida sobre un tributo medioambiental se considerará necesaria por la Comisión. Una ayuda estatal puede considerarse proporcionada si los beneficiarios de las ayudas pagan como mínimo el 20 % del impuesto medioambiental nacional; o si existe un acuerdo entre el Estado miembro y los beneficiarios de la ayuda a fin de que estos alcancen un determinado objetivo ambiental, cuyo efecto sea equivalente a que aquellos paguen al menos el 20 % del impuesto nacional o el nivel mínimo de imposición aplicable en la UE.

En cuanto a la proporcionalidad no se plantea ningún problema aparente, ya que en ningún caso se establece que ninguna tecnología tribute por un nivel inferior al de la DIE pero sí debe señalarse que no existe ninguna razón medioambiental que justifique su establecimiento. Por tanto, no se ve proporcionalidad alguna puesto que otras formas de energía se ven beneficiadas sin que pueda sopesarse ventaja medioambiental alguna para contrastar su proporcionalidad.

³⁰³ La Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad fija niveles mínimos de imposición.



En estas directrices, la Comisión reitera la posibilidad de implantar un impuesto sobre el carbono aplicado a los productos energéticos utilizados en la producción de electricidad; el proveedor de electricidad es responsable del pago del impuesto. De implantarse un impuesto sobre el carbono estaría directamente relacionado con el RCDE de la Unión.

Los impuestos creados por la Ley 15/2012 pueden considerarse un obstáculo a este impuesto sobre el carbono, ya que suponen una carga que no va vinculada a ningún nivel de contaminación que pretenda reducirse. De acuerdo con una tasa general al carbono que pudiera implantarse, el precio de la electricidad aumentaría si se repercutiera en el consumidor, pero dicha repercusión estaría en función de la mayor contaminación generada en la producción de esta electricidad, factor este que no tiene en cuenta la Ley 15/2012, y la consecuencia de la aplicación de estos tributos es que conlleva un mayor coste de la electricidad sin atender a la contaminación producida en su generación, por lo que pueden llegar a declararse ayudas de Estado y las eléctricas podrían ser indemnizadas, independientemente de que se hayan impugnado o no las liquidaciones correspondientes a dichos impuestos, ya que el art. 108 del TFUE permite la revisión de actos firmes, si se declara su invalidez por ser contrario al Derecho de la Unión.

La profesora NÚÑEZ LOZANO³⁰⁴ considera que las sentencias del TJUE no declaran la invalidez de las normas ni de los actos nacionales, ni tampoco declaran que un acto deba ser revisado, sin embargo, comportan amplias posibilidades en orden a la depuración de los actos administrativos contrarios al Derecho de la Unión, cuya revisión se rige por el Derecho nacional, salvo que el Derecho de la Unión Europea haya regulado la materia, y ha de respetar los principios de equivalencia y de efectividad. En particular, el principio de efectividad es el que determina las posibilidades, más amplias o más reducidas, de alcanzar la declaración de invalidez de un acto contrario al Derecho de la Unión, pues es posible interponer un recurso en un plazo razonable, de modo que no exige que los derechos que directamente derivan del mismo deban ser protegidos, en caso de vulneración por actos nacionales contrarios, mediante mecanismos de revisión de actos firmes. En relación con la recuperación de ayudas de Estado, se ha sugerido el establecimiento de una “*conditio iuris* en la concesión de todas las subvenciones conforme a la cual estas quedarían resueltas en caso de que la Comisión adoptase una Decisión de recuperación” e incluso se ha interpretado que el hoy art. 108 del TFUE incorpora una nueva vía de revisión de actos firmes, “de modo que a las autoridades nacionales únicamente les restaría la competencia de ejecución voluntaria o forzosa”.

³⁰⁴ NÚÑEZ LOZANO, M. C.: “La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales”. En *XII Congreso de la Asociación española de profesores de Derecho Administrativo*, (La Laguna, 2017, febrero), págs. 45-47.



PÉREZ BERNABÉU³⁰⁵, coincidiendo con el planteamiento de NÚÑEZ LOZANO, considera que la infracción del Derecho de la Unión motiva la responsabilidad del Estado legislador, de acuerdo con el art. 340 del TFUE, ya que la STJUE de 26 de enero de 2010³⁰⁶ y la STS de 17 de septiembre de 2010³⁰⁷ supusieron un punto de inflexión al rectificar la jurisprudencia anterior y reconocer, no solo el derecho del contribuyente a ser indemnizado, sino que además aclaró que, para ser acreedor de ese resarcimiento, era del todo indiferente que el contribuyente no hubiera impugnado las actuaciones que traían origen de la norma interna contraria al Derecho europeo. El principal efecto de esta sentencia viene constituido por la equiparación de la violación de las disposiciones comunitarias con el régimen indemnizatorio ya atribuible a las vulneraciones constitucionales, desvirtuando la tesis sostenida por la Agencia Tributaria de que el aquietamiento inicial del contribuyente, al no impugnar sus autoliquidaciones o las liquidaciones administrativas en las que se aplicó aquella perniciosa norma interna, lo privaba de su derecho a reclamar la indemnización una vez declarada formalmente la violación que el Estado le había generado en sus legítimos intereses.

3.3. LIBERTADES BÁSICAS DE LA UE: LIBERTAD DE EMPRESA Y DERECHO DE PROPIEDAD (NO CONFISCATORIEDAD)

El sistema económico de la UE está basado en las libertades de circulación de mercancías (arts. 28 y ss.), de circulación de personas (arts. 45 y ss.), de establecimiento (arts. 49 y ss.), de prestación de servicios (arts. 56 y ss.) y de circulación de capitales (arts. 63 y ss.) reconocidas en el TFUE. En principio, cualquier medida contraria a las libertades de la UE es incompatible con el Tratado y con el Derecho europeo y por ello suponen una serie de límites al poder tributario de los Estados miembros, que a grandes rasgos impiden que los Estados establezcan tributos que conlleven discriminaciones por razón de la nacionalidad de los sujetos pasivos. De esta manera, quedarían al margen del ordenamiento aquellos tributos que contravengan estas libertades básicas, salvo que se apliquen de forma no discriminatoria; estén justificadas por exigencias del interés general; o sean adecuadas para la consecución de una finalidad perseguida por la Unión Europea, como pueden ser los fines de la política ambiental, si bien las restricciones que pudieran producirse deben ser proporcionadas y en ningún caso pueden ir más allá de lo necesario para conseguir estos otros fines.

Para preservar estas libertades, encontramos una serie de límites que los Estados miembros deben respetar a la hora de establecer sus tributos. En primer lugar, encontramos la prohibición de

³⁰⁵ PÉREZ BERNABÉU, B.: “La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario”. *Quincena fiscal*, 2016, núm. 3, págs. 4, 18 y 19.

³⁰⁶ STJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08 (NFJ036742).

³⁰⁷ STS de 17 de septiembre de 2010, recurso 230/2009 (NFJ041328).



establecer derechos de aduana de importación y exportación o cualquier otra medida o exacción de efecto equivalente (art. 30 TFUE), que vedan la posibilidad de que los Estados miembros establezcan derechos de aduana o cualquier carga pecuniaria, por mínima que sea, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera³⁰⁸. Con posterioridad, el TJUE³⁰⁹ rechazó la posibilidad de que dicha prohibición se viese menoscabada ante el establecimiento de tributos, que persiguiendo una finalidad medioambiental, suponga una exacción de efecto equivalente a los tributos aduaneros, ya que “las exacciones de efecto equivalente están prohibidas con independencia de cualquier consideración relativa a la finalidad para la que se hayan establecido así como del destino de los ingresos que producen”.

Otra prohibición que emana del Derecho originario es la que impide el establecimiento de tributos internos discriminatorios (art. 90 TUE) entendidos como aquellos que gravan los productos importados de forma superior a los de origen nacional; así como la establecida en el art. 91 del TUE, que prohíbe que los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros se beneficien de las devoluciones de tributos internos superiores al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente, en aras de la protección de la neutralidad fiscal.

Los tributos ambientales establecidos por un Estado miembro pueden vulnerar esta prohibición en la medida en que dichos impuestos pretenden gravar selectivamente determinados productos o actividades con el fin de reorientar la conducta de los agentes contaminantes, de forma que dichas actuaciones pueden acarrear distorsiones en el mercado, afectando a productores y fabricantes, a la vez que pueden contribuir a la labor de protección del medio ambiente, encontrándonos aquí con la necesidad de ponderar si tal distorsión pudiera verse justificada por esta finalidad medioambiental del tributo. De justificarse una restricción a la importación, exportación o tránsito por razones de protección del medio ambiente, las disposiciones nacionales no serán motivo de objeción, tal y como establece el art. 95.4 del TUE a manera de excepción.

En la STJCE de 2 de abril de 1998, en el asunto C-213/96³¹⁰, el Tribunal afirmó que el impuesto especial sobre la producción de energía eléctrica de Finlandia, cuyo es distinto dependiendo del método de producción de la electricidad, de forma totalmente opuesta a la forma en que resulta gravada en nuestro IVPEE, no era contrario al Derecho comunitario, pues el art. 95 del tratado permite que el tipo de un tributo interno sobre la electricidad varíe según el método de producción de esta y las materias primas utilizadas para dicha producción, en la medida en que esa diferenciación se basa en razones relacionadas

³⁰⁸ STJCE en el asunto C-221/06 de 8 de noviembre de 2007 (NFJ026721).

³⁰⁹ STJUE en el asunto C-65/16 de 19 de octubre de 2017 (NFJ068350).

³¹⁰ STJCE en el asunto C-213/96 de 2 de abril de 1998 (NFJ074722).



con el medio ambiente (cuestión a la que nuestro IVPEE es totalmente ajeno, lo cual resulta crucial, al menos en mi opinión, tratándose de un impuesto que pretende catalogarse como medioambiental). Continúa el Tribunal diciendo que dicho precepto sí resultaría vulnerado si el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a distintas modalidades que den lugar, aunque solo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada por parte del producto importado, siendo irrelevante que la electricidad de origen nacional soporte, en ciertos casos, un gravamen más riguroso que la electricidad importada, pues para verificar si el sistema de que se trata es compatible con el art. 95 del tratado, debe compararse la carga tributaria que soporta la electricidad importada con la carga fiscal más reducida que soporta la electricidad de origen nacional.

Por tanto, y de acuerdo con esta sentencia, es posible que las medidas de protección ambiental internas, en algunos supuestos, puedan estar justificadas a pesar de menoscabar algunas libertades básicas comunitarias. Si ello ocurriese, deberá resolverse el conflicto entre dichos bienes jurídicos mediante los mecanismos que se establecen en el tratado.

Para solventar estas situaciones, el tratado establece como primera medida de solución a este tipo de conflictos el denominado principio de horizontalidad de las políticas medioambientales³¹¹, que impone la obligación de integrar las exigencias de protección ambiental a la ejecución de políticas y acciones de la Comunidad contempladas en el art. 3 del TUE, con el objeto particular de fomentar el desarrollo sostenible. Conforme a dicho principio, que se recoge en el art. 6 del TUE, debe perseguirse el desarrollo sostenible, pero sin vulnerar otros derechos y libertades como son el respeto a la propiedad privada o la libertad de empresa.

El art. 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea reconoce la libertad de empresa de conformidad con el Derecho comunitario y con las legislaciones y prácticas nacionales. Este derecho puede verse limitado por los requisitos que pudiera establecer un Estado miembro siempre que los mismos se justifiquen por razones de orden público, seguridad pública, salud pública o protección del medio ambiente.

En cuanto a la libertad de empresa o libertad de establecimiento, consiste en la posibilidad incondicionada que tienen los ciudadanos de la UE para poder llevar a cabo, en cualquier Estado miembro, actividades no asalariadas para constituir y gestionar empresas y, en especial, para constituir sociedades, y que prohíbe las trabas al libre ejercicio de actividades económicas o profesionales, como fijando las causas por las cuales este derecho puede ser objeto de limitaciones³¹². El TJUE señala

³¹¹ ORTIZ CALLE, E.: “Fiscalidad: Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente”. *Op. cit.*, pág. 66.

³¹² TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Las libertades comunitarias como límite al ejercicio del poder tributario de las regiones”. En G. PATÓN GARCÍA (coord.). *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*. CEF, 2015, pág. 17 versión digital.



la posibilidad de limitar esta libertad por razones de interés general, si bien dichas razones deben ser adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no ir más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo³¹³.

Las limitaciones de gran calado que impidan el desarrollo de una actividad, así como la prohibición general que sustrae una actividad económica del mercado, pueden suponer una transgresión de la libertad de empresa, si estamos ante una decisión arbitraria o no necesaria para la consecución de algún fin previsto. Las empresas propietarias de nuestras centrales vienen denunciando que el establecimiento de los nuevos tributos de la Ley 15/2012 suponen una verdadera traba al desarrollo de su actividad y por lo tanto pueden transgredir esta libertad comunitaria, libertad que asimismo debe vincularse con el apoyo que a la industria nuclear podría derivarse de la pertenencia de España al Tratado Euratom, tal y como ha hecho Reino Unido.

Toda actividad económica presente en el mercado está encaminada a producir bienes o servicios para satisfacer las necesidades de la sociedad con la finalidad de conseguir un beneficio. Si mediante una elevada presión fiscal se elimina el beneficio se está expulsando del mercado dicha actividad.

Esta posible transgresión de la libertad de empresa debe entroncarse necesariamente con la posible vulneración del principio de no confiscatoriedad, como prohibición que se establece en aras de la protección del derecho de la propiedad, ya que precisamente esta es la traba que impide el desarrollo de la actividad nuclear a nuestras empresas eléctricas.

Aunque en el Derecho de la Unión no se reconoce expresamente el principio de no confiscatoriedad, ni tampoco en el Derecho originario de la Unión Europea, podemos encontrar un reconocimiento expreso de los principios materiales de justicia tributaria. Algunos de dichos principios podrían deducirse de la consagración del derecho de propiedad como derecho fundamental en el Derecho originario.

El art. 95 del tratado dicta la prohibición de “gravar directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares”. BORRERO MORO³¹⁴ considera que con ello se están prohibiendo los tributos internos discriminatorios; por lo que la carga fiscal de los miembros deberá estar fundamentada en los principios de no discriminación tributaria y de igualdad de tratamiento.

³¹³ SSTJE en el asunto C-169/07 de 10 de marzo de 2009 (NSJ029041) y en los asuntos acumulados C-171/07 y C-172/07 de 19 de mayo de 2009 (NSJ028323).

³¹⁴ BORRERO MORO, C. J.: “Límites del Derecho comunitario a los tributos ambientales”. *Noticias de la Unión Europea*, 2001, núm. 193, pág. 23.



Asimismo, el profesor FALCÓN Y TELLA³¹⁵ no duda en afirmar que los “principios como la interdicción de la confiscatoriedad, el respeto a la propiedad privada y la libertad de empresa, que figuran en las constituciones de todos los Estados miembros, constituyen también principios básicos del ordenamiento comunitario, que ha de respetar los derechos de los particulares derivados de dichos principios”.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea³¹⁶ reconoce la libertad de empresa y el derecho a la propiedad, respectivamente. En este último se reconoce el derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos, sin que pueda ser privado de los mismos más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general. Se reconoce el derecho a la igualdad ante la ley y se prohíbe toda discriminación. Por otro lado, el derecho a una buena administración implica que las instituciones y órganos de la Unión deberán tratar sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. De esta manera podemos entender que una medida confiscatoria vulneraría tales derechos, y por tanto estaría prohibida.

El art. primero del Protocolo Adicional n.º 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales³¹⁷ establece que “toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes”, disponiéndose a continuación de lo anterior que “nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional”.

La STJCE de 10 de julio de 2003, en los asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00³¹⁸, afirma que los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes

³¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: “La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos”. *Quincena fiscal*, 1991, núm. 17, pág. 6.

³¹⁶ *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea*. DOUE de 18 de 12 de 2000 C 364.

³¹⁷ Resolución de 5 de abril de 1999, de la Secretaría General Técnica, por la que se hacen públicos los textos refundidos del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950; el protocolo adicional al Convenio, hecho en París el 20 de marzo de 1952, y el protocolo número 6, relativo a la abolición de la pena de muerte, hecho en Estrasburgo el 28 de abril de 1983. BOE núm. 108 de 6 de mayo de 1999.

³¹⁸ STJCE de 10 de julio de 2003, en los asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00 (NFJ074607). Igualmente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la protección del derecho de la propiedad, así, por ejemplo, tenemos sus sentencias de 16 de abril de 2002 (NFJ074609) y de 28 de junio de 2011 (NCJ059018) en las que el Tribunal afirma que cualquier afectación al derecho al respeto de los bienes debe procurar un «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la colectividad y las de la protección de los derechos fundamentales del individuo.



a los Estados miembros, y aquellas que se derivan de los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros forman parte. En esta sentencia el Tribunal señala que entre los derechos fundamentales protegidos figura el derecho de propiedad, pero estos derechos fundamentales no constituyen prerrogativas absolutas, sino que deben tomarse en consideración atendiendo a su función dentro de la sociedad, por lo que cabe admitir limitaciones a su ejercicio cuando ello se deba a objetivos de interés general perseguidos por la Comunidad y no supongan una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos, por lo que deberemos preguntarnos si resulta desmesurado y tolerable el establecimiento de los impuestos de la Ley 15/2012.

En palabras del profesor López Espadafor³¹⁹, el Derecho de la Unión Europea consagra el derecho de propiedad privada, aunque no encontremos expresamente contemplado el principio de no confiscatoriedad a través del sistema tributario. Por otro lado, de acuerdo con el TJUE, los principios generales o derechos fundamentales que derivan de las constituciones de los Estados miembros forman parte también del Derecho de aquella. Así, podemos decir que como nuestra Constitución proclama los principios de no confiscatoriedad del sistema tributario y el respeto al derecho de propiedad privada, estos principios quedarían integrados asimismo en el Derecho de la UE. Además, a esto deberemos añadir la consagración del derecho a la propiedad privada en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Este autor define el principio de no confiscatoriedad³²⁰ como el “deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto”.

En otro de sus trabajos³²¹, LÓPEZ ESPADAFOR afirma que el derecho de la propiedad privada se configura en el Derecho comunitario como un límite esencial de la armonización fiscal en materia de tipos de gravamen sobre el consumo. Este planteamiento entronca aquí con la necesidad de contemplar este límite al establecimiento de tributos que recaen sobre la electricidad, como es el caso de los tributos creados por la Ley 15/2012 que, en particular, recaen sobre la energía nucleoelectrónica y que a pesar de haberse configurado como tributos directos recaen sobre este tipo de energía.

En el caso de los impuestos sobre el consumo armonizados a la hora de analizar la prohibición de confiscatoriedad hay que diferenciar la carga fiscal que los Estados miembros añaden a los mínimos

³¹⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El derecho de propiedad ante la armonización fiscal”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2016, núm. 23, pág. 12.

³²⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Lagunas en el Derecho tributario de la Unión Europea”. *Op. cit.*, pág. 383.

³²¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Consideraciones constitucionales sobre la Ley de Impuestos Especiales”. *Quincena fiscal*, 2016, núm. 17, pág. 7.



comunitarios armonizados para poder ver si estamos ante una regulación confiscatoria ocasionada por el poder recaudatorio de los Estados miembros, y así poder delimitar hasta dónde llega la responsabilidad de la Unión Europea y la que corresponde al Estado miembro, cuando nos encontramos ante impuestos sobre el consumo confiscatorios, que vulneran el derecho fundamental comunitario a la propiedad privada.

El profesor LÓPEZ ESPADAFOR, aunque refiriéndose a los carburantes, cuestiona la legitimidad de los impuestos que recaen sobre bienes y servicios necesarios y/o esenciales para la vida diaria de cualquier ciudadano, sea cual sea su nivel económico, a pesar de existir motivos extrafiscales. En el caso de los impuestos establecidos por la Ley 15/2012 nos encontramos ante una situación semejante, pues en última instancia recaen sobre la electricidad, que es un bien del cual la sociedad actual no puede prescindir, y no existe otra alternativa viable técnica y económicamente asequible para los sujetos pasivos, que no podrán adoptar una conducta más sostenible para evitar el pago de estos impuestos, independientemente de su capacidad económica. Por mucho que se eleve la fiscalidad sobre estos productos esenciales, la sociedad no puede prescindir de ellos, por lo que bajo ese expediente de la extrafiscalidad (ya sea cierta o no) existe un abuso fiscal del consumidor por parte del Estado, pues el legislador tributario debe ser consciente de que el contribuyente no puede prescindir de determinados bienes. En estos casos el profesor ESPADAFOR considera necesario plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscalidad³²².

Conforme a dicho planteamiento, los impuestos establecidos por la Ley 15/2012, al trasladarse a los consumidores mediante el precio de la electricidad, podrían vulnerar no solo la capacidad económica de las empresas propietarias de las centrales nucleares, sino que también pueden suponer una amenaza a la propiedad privada de los consumidores.

Es por ello por lo que los legisladores tributarios nacionales y las instituciones comunitarias deben tener en cuenta el límite de la propiedad privada a la hora de gravar estos servicios a los que la sociedad no puede renunciar, para que dichos impuestos no puedan ser calificados como injustos o irracionales. Algunos impuestos indirectos que gravan determinados consumos de productos insustituibles e imprescindibles para nuestro bienestar. En estos casos si la presión fiscal sobre esos productos se incrementa de forma acumulativa, aunque existan razones extrafiscales para ello, esto puede vulnerar la capacidad económica de los consumidores, en especial la de aquellos con rentas más bajas. Hasta el momento no se ha establecido un sistema en el que se module la carga tributaria en función de la capacidad económica del contribuyente, lo cual podría articularse asignando un mínimo existencial en el consumo de dichos productos que estuviera gravado con unos tipos moderados, y establecer otros tipos más elevados para consumos superiores. De esta manera se fomentaría el

³²² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Lagunas en el Derecho tributario de la Unión Europea”. *Op. cit.*, pág. 390.



consumo eficiente de estos productos y se evitarían los costes adicionales de capacidad para cubrir altos niveles de demanda tal y como ocurre en el mercado de la electricidad.

Esta misma transgresión puede ser invocada por nuestras centrales, ya que la extrafiscalidad que en teoría se proclama no puede quedar al margen de los principios de justicia tributaria consagrados en el art. 31.1 de la Constitución, que deben entrar en juego para evitar que la extrafiscalidad nos lleve a situaciones de tributación desproporcionada, y sobre todo evitar que la extrafiscalidad se evoque o utilice para dar cabida a la exigencia de tributos confiscatorios que no respeten los principios generales de nuestro sistema tributario. Ningún impuesto, aunque sea extrafiscal puede ser confiscatorio. Los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución no deben desconocerse por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad³²³, máxime cuando esta pretendida finalidad no pueda apreciarse de forma clara, tal y como podría apreciarse en la Ley 15/2012, donde el legislador trata de justificar la mayor carga fiscal que se establece sobre la electricidad bajo la perspectiva de la protección medioambiental, pero ninguna nota característica de los impuestos medioambientales se observa en los impuestos que se establecen mediante esta norma, ya que la base imponible de ninguno de ellos se hace depender, por ejemplo, de las verdaderas emisiones de CO₂ que esos sujetos emiten con la conducta gravada.

HERNÁNDEZ GUIJARRO³²⁴ sostiene que la capacidad económica es la condición indispensable para que exista el tributo, es decir, solo en la medida en que se ponga de manifiesto esa capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible de un tributo será posible exigir al obligado tributario su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Pero no toda capacidad económica es susceptible de ser sometida a tributación, pues deben ser aplicados de forma justa los principios de generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad, para no incurrir en vicios como la arbitrariedad, la discriminación o el exceso en la determinación de la deuda tributaria.

La necesaria interdependencia de todos ellos se pone de relieve en la STC 27/1981³²⁵, en la que el TC afirmó que los principios jurídicos “no son compartimentos estancos sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho” y que “el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”. La igualdad va unida al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, y no puede reconducirse únicamente a los términos del art. 14 de la Constitución,

³²³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El derecho de propiedad ante la armonización fiscal”. *Op. cit.*, pág. 16.

³²⁴ HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “La justicia tributaria en el ordenamiento plural”. *Revista Boliviana de Derecho*, 2016, núm. 21, pág. 164.

³²⁵ STC 27/1981, de 20 de julio de 1981 (NFJ000001).



especialmente cuando existe una finalidad extrafiscal que motiva la implantación de un tributo, ya que en este caso es inevitable una cierta desigualdad cualitativa para entender cumplido este principio.

En este caso debe entrar en juego el principio de progresividad referido al conjunto del sistema tributario o progresividad global. Conforme a tal principio, los impuestos creados por la Ley 15/2012 no pueden justificarse de forma alguna, ya que en el caso de las centrales nucleares su exigencia supone una carga impositiva que en nada lo respeta, pues inciden sobre una misma capacidad económica que se encuentra ya gravada por otras figuras tributarias, lo que hace que la carga fiscal que estos operadores soportan no pueda entenderse admisible bajo las exigencias de este principio, que debe predicarse de nuestro sistema tributario y que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

Por otro lado, también refleja la interdicción de la confiscatoriedad la mención contenida en el art. 3.4 de la Directiva 2005/89/CE: “Los Estados miembros velarán por que ninguna medida adoptada de conformidad con la presente directiva sea discriminatoria o suponga una carga excesiva para los agentes del mercado [entre los que el art. 3.1 incluye a los generadores de electricidad], incluidos los nuevos participantes en el mercado y las empresas con cuotas de mercado pequeñas”.

En este sentido, el exceso de una carga no solo debe observarse desde el punto de vista económico, sino también del estrictamente jurídico, pues los impuestos de la Ley 15/2012 podrían no respetar esta prohibición, ya que al sumarse al resto de tributos existentes, pueden constituir la imposición de una carga excesiva sobre la industria de la producción de electricidad nuclear e hidráulica en España y, por tanto, pueden vulnerar la normativa energética europea, obstaculizando la creación del mercado eléctrico interior. Además, debilita la seguridad del abastecimiento en el territorio comunitario, aumentando el riesgo de que se incremente la dependencia energética comunitaria (la tecnología nuclear proporciona electricidad de base fiable, limpia en emisiones y con bajo coste variable, y al gravarla en exceso, la está desincentivando, dificultando la consecución de un mix energético más limpio y basado en fuentes autóctonas para disminuir la dependencia de importaciones). Asimismo, perjudica la competencia efectiva y la competitividad de los precios energéticos de la UE..

Finalmente, quisiera acabar este apartado aludiendo al derecho a una buena administración, que la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge en su art. 41; es el derecho que toda persona tiene a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable, y prohíbe actuaciones arbitrarias de los Estados miembros. En este caso, el establecimiento de los tributos que vamos analizar en el capítulo siguiente de la memoria pueden ser el resultado de una actuación arbitraria de nuestro legislativo si se llega a apreciar que su establecimiento no es coherente con el sistema tributario de referencia y no obedecen a ninguna finalidad de política energética ambiental comunitaria o si no resultan adecuadas y/o proporcionadas a la consecución de tal fin.



4. LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE Y LÍMITES CONSTITUCIONALES QUE CONSTRIÑEN A LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

Al objeto de esta protección del medio ambiente, el tributo puede considerarse un instrumento económico adecuado para la defensa y conservación del mismo. Se trata de instrumentos que se encuentran a medio camino entre las medidas preventivas y las resarcitorias, pues los tributos se exigen sobre las conductas contaminantes (función resarcitoria) pero, al mismo tiempo deben promover un cambio de conducta que reduzca la contaminación (función preventiva).

4.1. LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN NUESTRO TEXTO CONSTITUCIONAL

Aunque la Constitución no define el medio ambiente, la mayoría de la doctrina entiende que asume un concepto del medio ambiente intermedio en el que quedarían englobados el aire, el agua, el suelo, la flora y la fauna (medio ambiente natural) sin que parezca incluir al medio ambiente artificial (patrimonio histórico y urbanismo). Algunos autores defienden un concepto más amplio que sí incluye el medio ambiente artificial o uno más estricto en el que solo quedarían incluidos el aire, el agua y el suelo.

Nuestra Constitución española reconoce el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, así como la obligación de reparar el daño causado para aquellos que lo causen, incorporando de esta forma el efecto resarcitorio del principio «quien contamina, paga». Correlativamente a este derecho se impone el deber de conservar el medio ambiente en las debidas condiciones, siendo aquí el principio de la solidaridad el que ampara y justifica la adopción de medidas preventivas. La protección del medio ambiente puede poner de manifiesto la necesidad de cambiar estructuras productivas para garantizar una utilización más racional de los recursos naturales, por lo que es necesaria la coordinación de las políticas fiscales, medioambientales y económicas.

Los profesores HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN³²⁶ consideran que el derecho a un medio ambiente adecuado y saludable puede reducirse al derecho a la “calidad de vida”.

La Constitución, en su art. 149.1.23, establece que corresponde al Estado la legislación básica sobre protección del medio ambiente, y se reconoce a las CC.AA. la facultad de establecer normas adicionales de protección que desarrollen la normativa básica estatal, pudiendo además las

³²⁶ HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al Impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”. *Op. cit.*, pág. 466.



Administraciones autonómicas asumir la gestión de la protección de medio ambiente en sus territorios, abriendo así la puerta al establecimiento de nuevos tributos medioambientales.

La protección del medio ambiente es una cuestión de interés general, por lo que se permite la injerencia por parte del legislador en la esfera individual de los particulares para limitar tanto los derechos de propiedad como la libertad de empresa y la libre circulación de bienes, como consecuencia del mandato de velar por la utilización racional de los recursos naturales que la Constitución impone a los poderes públicos³²⁷.

Al objeto de esta protección del medio ambiente, el tributo se perfila como un instrumento económico adecuado para la defensa y conservación del mismo. Los tributos se configuran como instrumentos económicos intermedios entre las medidas preventivas y las resarcitorias, puesto que serán exigidos por la realización de actividades contaminantes (función resarcitoria) pero, al mismo tiempo estos tributos deben incentivar la reducción de la contaminación (función preventiva) y deben tener la capacidad de modificar las conductas contaminantes de los agentes afectados por otras que sean menos nocivas. La inclusión de la protección del medio ambiente dentro de los principios rectores de la política social y económica supone el reconocimiento legal de la posibilidad de utilizar los tributos con finalidades extrafiscales orientadas a dicho objetivo³²⁸.

El tributo es un instrumento válido para la consecución de los objetivos de protección medioambiental recogidos en el art.45 CE, cuando resulten adecuados a tal fin e incorporen mecanismos que incentiven comportamientos ecológicamente correctos por parte de los obligados tributarios.

Para el profesor JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, no es suficiente que un tributo no basta con que satisfaga un fin de carácter medioambiental a través de la afectación recaudatoria a usos medioambientales para considerar que tiene tal carácter, sino que debe tener un efecto protector e incentivar que los agentes económicos afectados modifiquen sus conductas nocivas para el medio ambiente, internalizando el coste que acarrea la corrección del impacto provocado por sus actividades³²⁹.

³²⁷ De acuerdo con la STC 37/1987, la referencia a la «función social» como elemento estructural del derecho a la propiedad privada o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido pone de manifiesto que la Constitución configura y protege este derecho como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir. Por ello el «contenido esencial» de la propiedad privada no puede hacerse desde una consideración subjetiva exclusivamente, sino que también debe atender a su función social, como parte integrante del dicho derecho.

³²⁸ LÓPEZ DÍAZ, A.: “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. Y CC.LL”. *Dereito*, 2013, vol. 22, núm. extra 1, pág. 233.

³²⁹ JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J.: *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Comares, 1998, pág. 136.



Existen distintas clasificaciones de los tributos ambientales, pero una clasificación generalmente aceptada por la doctrina española y extranjera es aquella que los etiqueta en función del objeto imponible y que se resume de la siguiente forma:

- a) Exacciones establecidas por las emisiones, residuos y vertidos.
- b) Tributos sobre productos cuyo consumo produce consecuencias negativas para el medio ambiente.
- c) Impuestos sobre actividades e instalaciones contaminantes.
- d) Figuras tributarias sobre servicios, actividades administrativas u obras públicas ambientales.
- e) Impuestos sobre la explotación de factores naturales.
- f) Gravámenes que recaen sobre el patrimonio inmobiliario.

GAGO RODRÍGUEZ y LABANDEIRA VILLOT³³⁰ definen el tributo ambiental como aquel que está vinculado al problema ambiental que se quiere acometer, tiene capacidad para modificar las conductas de los sujetos contaminantes en un sentido beneficioso para el medio natural y es efectivo tanto en términos ambientales como en términos fiscales.

Estos autores establecen otra clasificación de los tributos ambientales en función de su finalidad:

- Tributos «redistributivos» o de recuperación de costes.
- Tributos «incentivadores» o de modificación de conductas.
- Tributos «de finalidad fiscal» o meramente recaudatorios.

La Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT)³³¹ valoró la posibilidad de introducir el principio de beneficio y el de «quien contamina, paga», no expresamente aludidos en el texto actualmente vigente debido a que no son manifestaciones de la capacidad contributiva. Por ello, la Comisión consideraba conveniente que la LGT pusiera de manifiesto que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, pueden servir como instrumentos

³³⁰ GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: *La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales*. Mundi Prensa, 1999.

³³¹ Ministerio De Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. (IEF) *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid, 2001, pág. 35.



de política económica o a cualquier otra finalidad dentro del marco de las competencias del ente que los establezca. En concreto, se propuso incluir un art. 2 bis que aludiese a los tributos medioambientales, propuesta que al final no vio la luz, por considerarse innecesario, pues la STC 289/2000³³² consideró la capacidad para afectar el medio ambiente «como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE». Sin embargo, aquella Comisión recomendaba la necesidad de recoger en LGT la exigencia de la doble competencia (tributaria y material) para establecer tributos de ordenamiento, al servicio de la política económica o de cualquier otra: agraria, social, medioambiental, etc.

A pesar de la importante colaboración que el tributo ofrece para la consecución de los fines medioambientales, todavía a día de hoy España carece de un verdadero sistema tributario ambiental y ello puede explicarse por varias razones, como el temor a la pérdida de competitividad de nuestras empresas, la inflación, los costes políticos que conlleva el establecimiento de impuestos y la escasa efectividad ambiental de los impuestos sobre los productos energéticos debido a la baja elasticidad de la demanda, ya que se trata de productos indispensables para la sociedad actual.

4.2. EXTRAFISCALIDAD

La extrafiscalidad podemos definirla como aquellos elementos de una medida tributaria que va más allá, o es diferente, o se añade a la mera utilización de los tributos con fines recaudatorios para el sostenimiento del gasto público. Esta posibilidad del uso de los tributos se recoge expresamente en la Ley 58/2003³³³.

La STC 37/1987 dio carta de validez constitucional a los tributos de ordenamiento o tributos con fines extrafiscales que respondan a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o contribuyan a satisfacer otros intereses públicos que la Constitución proclama o garantiza.

La extrafiscalidad es una característica que ha adoptado el sistema tributario como respuesta a la complejidad de las relaciones socioeconómicas actuales. Sobre dicha cualidad de algunos tributos se han manifestado algunos autores. Según afirma VARONA ALABERN, “aunque la extrafiscalidad no es

³³² STC 289/2000 de 30 de noviembre de 2000 (NFJ010001) por la que se declara la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente balear, dado que recae sobre el patrimonio inmobiliario e incide, por tanto, sobre la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo en la prohibición prevista en el art. 6.3 de la LOFCA.

³³³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, *General Tributaria*. BOE, núm. 302 de 18 de diciembre de 2003. Su art. 2 establece que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.



un fenómeno nuevo, se puede afirmar que ha irrumpido en nuestro país con especial fuerza durante las dos últimas décadas”. Según este autor son dos razones las que han provocado principalmente este fenómeno: la mayor sensibilidad social ante el deterioro del medioambiente y la mayor complejidad de nuestras relaciones socioeconómicas, que exige diseñar nuevas figuras jurídicas con cierto grado de multifuncionalidad³³⁴. Para este autor, el impuesto extrafiscal incorpora una finalidad incentivadora de determinados comportamientos más respetuosos con el medio ambiente a la vez que desincentiva o disuade de otros comportamientos más nocivos.

Según GARCÍA DE ENTERRÍA, la extrafiscalidad es concebida como “una excepción a la clásica definición de la capacidad económica como límite cualitativo a la soberanía del legislador tributario, que determinaría la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no tomase como hecho imponible algún dato o elemento revelador de tal capacidad económica”³³⁵. Mediante el establecimiento de tributos extrafiscales se persigue la modificación de las conductas de los ciudadanos y/o agentes económicos que provocan externalidades cuya reducción o corrección conlleva un gasto público para el Estado, de forma que dicho fin justifica estos tributos en los que la capacidad económica queda desplazada por este objetivo extrafiscal.

MARTÍNEZ LAGO³³⁶ considera que los fines no fiscales de los tributos y los fines meramente recaudatorios están conectados en cada figura tributaria, de forma que “cualquier tributo que se establece por el legislador, aparte de perseguir la obtención de ingresos para el ente público, provoca siempre, ya sea directa o indirectamente, otros efectos que no corresponden al puro fin fiscal o recaudatorio”.

Según el profesor ORTIZ CALLE³³⁷, la diferencia entre un tributo fiscal de otro extrafiscal dirigido a la protección medioambiental, radica en que el primero tiene como objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo debe perseguir, esencial o prioritariamente, modificar comportamientos. Para este fin el impuesto extrafiscal debe incorporar en su estructura instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica “como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida o incluso debida utilización del medio ambiente, manifestación concreta del principio «*quien contamina paga*»”.

³³⁴ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons. 2009, pág. 11.

³³⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas, 1988, págs. 20-21.

³³⁶ MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1988, núm. 60, págs. 607.

³³⁷ ORTIZ CALLE, E.: “Extrafiscalidad y constitución en la imposición energético-ambiental”. En M. L. GONZÁLEZ CUÉLLAR y E. ORTIZ CALLE (dirs.). *La fiscalidad del sector eléctrico*. Tirant lo Blanch, 2017, págs. 89-90.



Los tributos medioambientales, sin dejar de ser recaudatorios, persiguen una finalidad superior, la protección del medio ambiente. Ante este nuevo tipo de tributos se plantean distintas fricciones con los principios clásicos del sistema tributario, que ha llevado a algún sector de la doctrina a afirmar su no sujeción a los principios de justicia tributaria que imperan en el resto de tributos. Mientras que SAINZ DE BUJANDA estima que “no es posible subordinar o destruir la justicia tributaria en aras de otras posibles manifestaciones de la justicia que pueden operar en el seno del ordenamiento jurídico: será, por el contrario, necesario armonizar esas distintas manifestaciones de la justicia a través de una coordinación de los fines fundamentales de la política económica con el postulado de la justicia tributaria, en tanto que nuestro ordenamiento constitucional no renuncia, y no es verosímil, que esa renuncia pueda producirse jamás a la consecución de esta última”³³⁸. Otros autores como ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA³³⁹, sostienen que a los tributos con fines no-financieros no les son aplicables los principios del art. 31.1 de la CE, porque solo se aplican a los impuestos.

Dicho planteamiento también ha sido secundado por los profesores CHICO DE LA CÁMARA³⁴⁰ y HERRERA MOLINA³⁴¹, que afirman que no comparten las propuestas tendentes a cuantificar las tasas de carácter medioambiental según criterios de capacidad económica, pues se corre el riesgo en convertir tales tasas en impuestos rudimentarios que no se ajustan con claridad al principio de capacidad económica ni al de equivalencia. Para ambos autores, la capacidad económica solo opera como límite externo a la configuración de las tasas, para garantizar el mínimo existencial. En la medida en que la capacidad económica se predica del sistema tributario (art. 31.1 CE), pese a que tal principio resulte inoperante para determinar la cuantía de las tasas, tal mandato exige que los impuestos constituyan el principal recurso del ordenamiento tributario, y que las tasas y contribuciones especiales restrinjan su importancia a un papel residual, hecho que la doctrina alemana denomina principio de la financiación preponderante mediante impuestos.

Por el contrario, el profesor VICENTE DE LA CASA³⁴² mantiene una postura contraria, pues considera que mientras sean tributos deben respetar estos principios aunque no sean impuestos, porque las tasas y las contribuciones especiales también buscan sostener los gastos públicos.

³³⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría de la exención tributaria”. En *Hacienda y Derecho*. Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, 1963.

³³⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los tributos con fines no financieros”. En J. L. GARCÍA DELGADO y J. M. SERRANO SANZ (COORDS.). *Economía española, cultura y sociedad: homenaje a Juan Velarde*. Tomo II. Eudema, 1992, págs. 87, 91 y 114.

³⁴⁰ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales”. *Quincena fiscal*, 2004, núm. 2, págs. 21-22.

³⁴¹ HERRERA MOLINA, P. M.: “La irrelevancia constitucional de tributo”. *Quincena fiscal*, 2004, núm. 2, págs. 14-15, versión electrónica.

³⁴² DE VICENTE DE LA CASA, F.: “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”. *Cónica tributaria*, 2012, núm. 144, pág. 150.



Los impuestos medioambientales suelen estar afectados a financiar determinadas actuaciones medioambientales, lo cual supone también una quiebra del principio de generalidad del gasto público. Así, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA considera que estos tributos son impuestos de ordenamiento económico que operan como mecanismos de ajuste del mercado de determinados bienes y servicios, que por la vía de la compensación, de igualación, o de mera adición en los mercados persiguen corregir sus fallos, rescatando o neutralizando los efectos que aquellos generen.³⁴³

LEJEUNE VALCÁRCEL³⁴⁴ propuso que los impuestos medioambientales debían mantener el concepto tradicional de impuesto, ya que de lo contrario sería necesario adoptar a nivel constitucional un concepto de impuesto en el que la finalidad recaudatoria desapareciera como característica del mismo o, al menos, como característica esencial. Desde una posición intermedia, considera que dichos impuestos, sin renunciar al concepto tradicional de impuesto, resaltarán su papel jurídico de instrumento de cobertura del gasto público como institución perfectamente integrada en el resto del ordenamiento jurídico y por tanto subordinada a los valores constitucionales de justicia tributaria.

CASADO OLLERO³⁴⁵, también desde una posición intermedia, afirma que sería admisible que los tributos, además de su finalidad recaudatoria, sirvan a otros fines, como los medioambientales: Dicha finalidad extrafiscal podría modular los elementos característicos del tributo pero no hasta tal punto de desnaturalizarlo, dejándolo irreconocible como instituto financiero constitucional.

Así, podemos concebir el tributo medioambiental como una prestación patrimonial coactiva establecida por los distintos poderes públicos mediante ley, cuyo fin no es únicamente el estrictamente fiscal, sino que está orientado a la consecución de los fines de la política medioambiental, respetando el principio de capacidad económica y el resto de principios de justicia tributaria. A pesar del sometimiento a estos principios, la capacidad económica puede verse erosionada o desplazada por la finalidad extrafiscal, pero el impuesto medioambiental no puede ignorar del todo este principio, pues podría llegar a ser a confiscatorio.

En este sentido se ha manifestado el profesor FALCÓN Y TELLA³⁴⁶ al afirmar que “la admisión de fines extrafiscales en la imposición no supone, sin embargo, desconocer absolutamente las exigencias

³⁴³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos de ordenamiento económico”. *Hacienda Pública Española*, 1981, núm. 71, pág. 24.

³⁴⁴ LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”. En AA.VV. *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1980, pág. 173.

³⁴⁵ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública*, 1991, vol. 41, núm. 213, pág. 473.

³⁴⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas tributarias medio-ambientales y la jurisprudencia constitucional”. *Op. cit.*, pág. 216.



de la capacidad económica, sino únicamente limitarlas o matizarlas en función de otras finalidades, de modo que la legitimidad constitucional de los impuestos de ordenamiento no permite afirmar que la capacidad contributiva quede al margen del concepto constitucional de tributo”.

Se ha criticado que la utilización de estos instrumentos económicos pueda convertirse en una licencia para contaminar. No obstante, en contra de dicha afirmación, puede decirse que el objetivo principal de estos impuestos es que perjudicar el medio ambiente se convierta en una opción más cara para el agente contaminador, que la contaminación se convierta en un hecho gravoso y que los agentes económicos obtengan un incentivo a disminuir la contaminación por su propia conveniencia económica. De esta forma, el tributo aparece como un incentivo para la protección ambiental³⁴⁷.

Entre los impuestos medioambientales distinguimos entre aquellos cuya finalidad es la mera desincentivación de la actividad contaminante y aquellos con finalidad recaudatoria para obtener ingresos destinados a financiar los gastos necesarios para la reducción o eliminación de la contaminación que determinadas actividades provocan³⁴⁸. El profesor BORRERO MORO define el tributo ambiental como “la imposición de una carga tributaria sobre aquellos actos, hechos o actividades, económicos o realizados desde elementos patrimoniales, que degradan el medio y en función de la degradación ambiental provocada”³⁴⁹.

Por medio de estos tributos medioambientales se trata, o bien de estimular la reducción de la contaminación o bien, si esta ya se ha producido, de proceder a una redistribución imputando al contaminador los costes por él originados. En este sentido, la equidad en materia ambiental se identifica con el principio «quien contamina, paga», que se erige así en uno de los principios constitucionales informadores de la fiscalidad ambiental³⁵⁰.

En relación con el principio de igualdad, ORTIZ CALLE³⁵¹, siguiendo las palabras de HERRERA MOLINA³⁵², considera que para que resulte justificada la lesión del principio de capacidad económica que se produce en los tributos extrafiscales al ceder frente el derecho constitucional a disfrutar de un

³⁴⁷ LÓPEZ DÍAZ, A.: “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. Y CC.LL”. *Op. cit.*, pág. 219.

³⁴⁸ ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “Los tributos ecológicos de las comunidades autónomas”. *Revista de estudios regionales*, 1993, núm. 37, pág. 24.

³⁴⁹ BORRERO MORO, C.: “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1999, núm. 102, págs. 26.

³⁵⁰ GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las comunidades autónomas. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Castilla y León*. Actas del 7.º Congreso de Economía Regional de Castilla y León, 2000, pág. 11.

³⁵¹ ORTIZ CALLE, E.: “Extrafiscalidad y constitución en la imposición energético-ambiental”. *Op. cit.*, págs. 92-93.

³⁵² HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons, 1998, pág. 156.



medio ambiente adecuado, es necesario que esta desviación de la capacidad económica sea idónea y necesaria para conseguir el fin de ordenación.

Los tributos medioambientales cumplen una función redistributiva de los costes ambientales mediante el principio «quien contamina, paga», y dicha función puede entrar en conflicto con el principio de capacidad económica, ya que los tributos ambientales, así como cualquier otro, están sometidos a los principios constitucionales de justicia tributaria. En estos casos, la capacidad económica queda desplazada por la finalidad extrafiscal, y en este caso la adecuación a estos principios habría que observarla atendiendo a la idoneidad del tributo extrafiscal para la consecución del fin delimitado, la necesidad del mismo (que debe estar a su vez condicionado por el principio de lesión mínima) y la proporcionalidad de dicha medida, entendida esta como la necesidad de que la lesión del principio de capacidad económica sea inferior a los beneficios que la medida extrafiscal reporta³⁵³.

El Tribunal Constitucional (en adelante, TC) hace su primera alusión a los efectos extrafiscales en su STC 27/1981, en la que se afirma que el uso del sistema tributario puede ayudar a realizar la política económica que reclame en cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales. Posteriormente, el TC ha venido admitiendo la legitimidad constitucional de los tributos de ordenamiento o tributos con fines extrafiscales que respondan a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o contribuyan a satisfacer otros intereses públicos que la Constitución proclama o garantiza. Y el hecho de que los fines extrafiscales no aparezcan recogidos –salvo la redistribución de la renta– en el mismo precepto constitucional que consagra el deber de contribuir no constituye ningún obstáculo para que, a través de la ordenación de los tributos y, en especial, a través de los impuestos, se persigan objetivos de política social y económica³⁵⁴.

El TC reconoce la doble función recaudatoria y finalista³⁵⁵ del Impuesto sobre Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas, pues en este caso el consumo de bebidas alcohólicas resulta contraproducente para la sociedad, por lo que el impuesto desanima tales consumos no deseados, de forma que, junto a la función meramente recaudatoria, el impuesto tiene una finalidad extrafiscal como instrumento al servicio de la política sanitaria.

Siendo legítima y constitucionalmente admisible la extrafiscalidad de los tributos debe tenerse presente, como bien dice el profesor CASADO OLLERO³⁵⁶, que la garantía institucional del tributo

³⁵³ ORTIZ CALLE, E.: “El ordenamiento comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”. *Op. cit.*, págs. 116-117.

³⁵⁴ STC 19/1987 de 17 de febrero de 1987 (NFJ000249).

³⁵⁵ STC 197/1992 de 19 de noviembre de 1992 (NFJ002160).

³⁵⁶ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”. *Op. cit.*, págs. 470-471.



exige que los fines extrafiscales que con él se persigan no acaben desnaturalizando la función típica, y asimismo caracterizadora, de este instituto jurídico.

Según el profesor ALONSO GONZÁLEZ, la concepción imperante del impuesto medioambiental se encuentra a medio camino de la extrafiscalidad pura, que en el caso de llegar a su último término haría desaparecer las conductas perniciosas para el medio ambiente y con ello desaparecería el potencial recaudatorio del impuesto, y una extrafiscalidad entendida como abono de un cierto peaje, con un fin indemnizatorio o resarcitorio, que debe satisfacer el agente que causa los perjuicios para poder seguir causándolos³⁵⁷. Coincidiendo con este autor considero que los tributos existentes en nuestro sistema se encuentran más cercanos a este último concepto de peaje retributivo e indemnizatorio, ya que los impuestos medioambientales que se han establecido en España no incorporan medidas dirigidas a la eliminación de las conductas perjudiciales para el medio ambiente, sino tan sólo pueden considerarse como meros instrumentos resarcitorios por los daños ocasionados con la actividad desplegada por los agentes llamados a satisfacerlos en el mejor de los casos, y por ello debe avanzarse en la configuración de un verdadero sistema tributario ambiental.

A la vista de estas posiciones doctrinales tan encontradas, en mi opinión, los tributos extrafiscales deben estar claramente orientados a la consecución de la finalidad que dicen perseguir. Si en nuestro caso se trata de una finalidad ambiental, su estructura debe incorporar elementos ambientales y aquellas conductas que resulten más perjudiciales para el logro de su objetivo deben ser las que resulten más gravadas, de forma que el tipo debe tener plena concordancia con el grado de perjuicio ocasionado. En cuanto a la capacidad económica, esta no puede quedar al margen del tributo de forma absoluta, ya que el tributo en cuestión debe incardinarse dentro de nuestro sistema tributario, de forma que su «lesión» deberá estar justificada conforme al control de idoneidad, proporcionalidad y necesidad que dicho tributo supone para la consecución de la protección ambiental en nuestro caso.

De esta manera será posible establecer un tributo que se aparte del principio de capacidad económica para conseguir una finalidad extrafiscal, siempre que dicha medida sea necesaria e idónea para la consecución del fin perseguido. Además, la carga fiscal que conlleve dicha medida para el sujeto obligado deberá ser proporcional al daño causado por este y a la efectividad del tributo a conseguir. Bajo este prisma creo que deben analizarse los tributos de la Ley 15/2012, tal y como veremos en la parte tercera de esta memoria, ya que es esencial en este punto, en mi opinión, esclarecer si nos encontramos ante verdaderos tributos extrafiscales dirigidos a la protección medioambiental.

La extrafiscalidad debe ofrecer al contribuyente una alternativa de mejora, a través de incentivos fiscales que trasladen la finalidad extrafiscal de promoción de la protección del medio ambiente. El

³⁵⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”. En J. ESTEVE PARDO (coord.). *Derecho del medio ambiente y Administración local*. Civitas, 1996, pág. 233.



sujeto contaminante debe valorar las distintas alternativas y llegar al convencimiento de que para él la vía más cara a seguir es la de continuar contaminando, por lo que si modifica su comportamiento esa opción sería más rentable, y por ello estudiaría la manera de modificar sus conductas, bien en los consumos bien en las técnicas de producción, hasta situar la actividad fuera del ámbito de actuación del impuesto o, como mínimo, reducir su base imponible al adoptar comportamientos menos dañinos con el medio ambiente, que por lógica deberían ser gravados en menor intensidad.

Las medidas extrafiscales deben analizarse para comprobar su idoneidad, proporcionalidad y necesidad. Si bien cualquier impuesto medioambiental podría considerarse necesario a la vista de la ineludible actuación que se requiere para preservar el derecho a un medio ambiente de calidad, sopesando los beneficios que a dicho fin reporta el impuesto y los perjuicios que pudiera acarrear respecto a otros bienes protegidos como pueden ser la capacidad económica, la libertad de empresa o la seguridad energética. El fin perseguido debe ser necesario como también debe ser necesaria la implantación de dicha medida para su consecución, y por descontado debe ser un fin realista. Finalmente, siendo el tributo extrafiscal adecuado y necesario, debe respetar o cumplir el requisito de la proporcionalidad, conforme al cual la consecuencia o perjuicio ocasionado por su establecimiento debe guardar una proporción en función del beneficio a conseguir a la vez que la carga que conlleve para los sujetos afectados debe ser proporcional a las externalidades por ellos provocados.

En este caso, el cúmulo de tributos añadidos que se han establecido sobre la actividad nuclear bajo la etiqueta de tributos extrafiscales tanto por el Estado como por las CC.AA. carecen de este efecto modificador o estimulante ya que ninguna alternativa ofrecen a las eléctricas a la hora de modificar sus conductas, que por otro lado aparecen fuertemente regladas y perfectamente adaptadas, sometidas a las directrices marcadas por el CSN, por lo que es muy difícil mantener este carácter extrafiscal como fundamento de los mismos.

4.3. CAPACIDAD ECONÓMICA

La utilización del sistema tributario para fines extrafiscales tiene que respetar el principio constitucional de capacidad económica y los demás principios constitucionales aplicables en materia tributaria³⁵⁸.

Admitida la función extrafiscal de los tributos y la admisibilidad constitucional de los tributos con fines extrafiscales como instrumento especialmente idóneo para dar cumplimiento al mandato

³⁵⁸ JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J.: *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Op. cit., pág. 81.



constitucional de los principios rectores de la política social y económica, y su importancia como instrumento económico de ordenación por antonomasia de las políticas medioambientales de los Estados, es necesario limitar la utilización del expediente de la extrafiscalidad tributaria, en especial desde el prisma de los principios de justicia fiscal, y en especial de la capacidad económica.

En virtud del principio de capacidad económica, según HERNÁNDEZ GUIJARRO, los tributos ambientales deben procurar, que quien más contamine soporte mayor carga fiscal, que deberá fijarse de forma proporcional al daño causado por estas conductas, modulando el gravamen exigible en función de dicha carga contaminante. El pago de estos tributos reposa sobre el principio «quien contamina, paga» y el principio de capacidad económica debe determinar en qué proporcionalidad o medida deben hacerlo. Para este autor el principio de capacidad económica desempeña un papel fundamental en la regulación de los tributos ya que además de tratarse de un principio general de nuestro sistema tributario, constituye un parámetro de medida del resto de los principios de justicia tributaria³⁵⁹.

El art. 31.1 de la CE establece la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. En este precepto se recogen los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscatoriedad).

Se admite el establecimiento de impuestos con fines no fiscales siempre y cuando respeten los principios de legalidad y, sobre todo, el de justicia fiscal, ya que, de no ser así, serán cualquier otra cosa menos impuestos³⁶⁰. Tal y como afirma CASADO OLLERO³⁶¹, la utilización de tributos con finalidad extrafiscal –protectora del medio ambiente–, está condicionada por el reparto competencial que la Constitución establece entre el Estado y las comunidades autónomas, de forma que solo podrán utilizar tributos no fiscales para el logro de aquellas competencias que la Constitución y, en su caso, los Estatutos les atribuyen. El autor sostiene que³⁶² “el hecho de que tales fines se persigan directamente por el tributo, esto es, sin recorrer el *iter* normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización”. Sin embargo, este autor afirma también

³⁵⁹ HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “El principio constitucional de capacidad económica en las tasas. Un estudio de la jurisprudencia”. *Revista Boliviana de Derecho*, 2017, núm. 23, pág. 424.

³⁶⁰ Con estas palabras, el profesor YEBRA MARTUL-ORTEGA, en su “Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, considera que los tributos medioambientales están plenamente sometidos a los principios de nuestro ordenamiento tributario.

³⁶¹ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”. *Op. cit.*, págs. 136 y ss.

³⁶² *Ibid.*, pág. 115.



que el contenido de la capacidad económica no puede extraerse únicamente del art. 31 de la CE, sino que debe completarse por su conexión con el cuadro de valores superiores del ordenamiento jurídico, en especial, el principio de solidaridad y el de efectiva igualdad en el tratamiento, cuya concreción es reflejo de la justicia tributaria. Respecto a este concepto de justicia tributaria, el profesor CALVO ORTEGA³⁶³ considera que se ve transgredido cuando se lesiona la competitividad de las empresas de manera que incida desfavorablemente en su capacidad de competencia en el mercado. Así, al respecto de los tributos medioambientales, este autor considera que el Estado, a la hora de utilizar los tributos para tal fin, debe ser especialmente cuidadoso con el respeto a la justicia tributaria, pues es necesario que la justificación de la imposición venga debida y suficientemente motivada y además respete las reglas comunitarias referidas a la prohibición de ayudas de Estado.

La profesora SOLER ROCH³⁶⁴ considera que el principio de capacidad económica es el principio básico de justicia sobre el que reposa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero en el caso de los tributos medioambientales este principio se difumina o desdibuja para dar paso a otros parámetros que permitan la consecución de la finalidad extrafiscal de estos tributos, que en el caso de los tributos medioambientales es la defensa del medio ambiente como fin constitucionalmente protegido. Al objeto de tal finalidad, estos impuestos persiguen evitar o reducir el riesgo de daño medioambiental o su reparación en el caso de que llegue a producirse. Por ello se considera acertado que, en función de dicho riesgo o daño, determinadas conductas de los agentes económicos y de los ciudadanos queden sujetas a dichos impuestos bajo el principio «quien contamina, paga».

Como sostiene esta autora, el principio de capacidad económica permanece ajeno a esta finalidad protectora del medio ambiente, ya que este fin no va unido a la idea de riqueza, pues a pesar de que el agente contaminante pueda obtener o no un beneficio económico, el hecho de contaminar no es indicativo alguno de capacidad económica. De esta manera se puede afirmar que el fundamento sobre el que se asientan los tributos medioambientales es la capacidad de contaminar, que a su vez se enmarca en una determinada actuación o circunstancia que produce el riesgo o daño ambiental, ya que se contamina porque se producen, se poseen o se consumen determinados bienes o servicios.

Por tanto, con independencia de la forma en que se formulen, dichos tributos medioambientales no tienen una naturaleza contributiva sino reparadora, y ello con independencia de que su recaudación quede o no afectada a la cobertura de gastos de protección medioambiental.

³⁶³ CALVO ORTEGA, R.: “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Aranzadi, 2008, págs. 112 y 120.

³⁶⁴ SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Aranzadi, 2008, págs. 85-101.



Estas afirmaciones pueden extraerse asimismo de la STC 289/2000, referida al Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de las Islas Baleares, en la que sostuvo que el gravamen era inconstitucional, pues se había establecido con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente. El tributo no grava de forma directa la actividad contaminante, sino la titularidad de unas instalaciones, y por tanto, se trata de un impuesto con una aparente finalidad protectora del medio ambiente, que no establece instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, incurriendo así en la prohibición establecida por el art. 6.3 Ley Orgánica 8/1980³⁶⁵, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades autónomas (en adelante, LOFCA), al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI. El Tribunal puso de manifiesto que la capacidad para incidir en el medioambiente es una manifestación a tener en cuenta conjuntamente con la capacidad contributiva, de forma que en los tributos ambientales la capacidad económica no puede ser ajena a la capacidad contaminante o para incidir en el medio ambiente.

Previamente, la STC 221/1992³⁶⁶ había manifestado que el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas sobre la particular regulación de cada figura tributaria. Asimismo, considera el TC que es constitucionalmente admisible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución. Por ello, la cuestión fundamental que debe comprobarse es si el legislador ha rebasado los límites que le impone el texto constitucional, representados en este caso por el principio de capacidad económica.

El profesor SÁNCHEZ PEDROCHE³⁶⁷ señala que “[...] el consumo o disfrute de recursos medioambientales constituye un índice cualificado de capacidad económica que debe acompañarse y, en su caso, añadirse a aquellos otros utilizados tradicionalmente para el reparto de las cargas públicas”.

La capacidad para incidir en el medio ambiente se conecta con el principio de igualdad tributaria, pues si todos tienen derecho a disfrutar del medio ambiente y dicho fin no se alcanza por la actuación de un agente económico, es perfectamente legítimo que dicho agente soporte una mayor carga fiscal que el resto, pues de lo contrario se vulneraría el principio de igualdad si el resto de sujetos contribuyesen en igual medida cuando no se han beneficiado de los recursos naturales ni los han afectado, lo cual se ve

³⁶⁵ Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades autónomas. BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

³⁶⁶ STC 221/1992 de 11 de diciembre de 1992 (NFJ002247).

³⁶⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “La tributación medioambiental. ¿Solo un tema de moda?”. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública*, 1996, vol. 46, núm. 242, pág. 844.



reforzado asimismo por la solidaridad en el reparto de los gastos públicos. Si una persona se beneficia de los recursos naturales provocando un impacto negativo, su deber de solidaridad la obliga a corresponder a la sociedad, en este caso, soportando una carga fiscal adicional, a modo de retribución por el uso, consumo o incidencia que su actuación haya podido ocasionar al medio ambiente. Pero esta carga adicional debe verse limitada por los principios de nuestro ordenamiento, y en este punto la capacidad económica incorpora unos límites máximos y mínimos al establecimiento de tributos, extrafiscales o no. El límite mínimo vendría representado por la necesidad de gravar manifestaciones de capacidad económica, y el límite máximo coincidiría con la prohibición de los tributos confiscatorios³⁶⁸.

El profesor HERRERA MOLINA³⁶⁹ diferencia tres fases en las que dicho principio despliega su eficacia: la determinación de la capacidad objetiva (principio del neto objetivo), de la capacidad subjetiva (principio del neto subjetivo) y de la intensidad del gravamen (principio de progresividad y prohibición de gravámenes confiscatorios). Para este autor, el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica posee un triple fundamento: su estructura se basa en la igualdad; su contenido es reflejo de la obligación individual a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y por tanto del principio de solidaridad, y finalmente deriva del mandato constitucional de la función social de la propiedad³⁷⁰. El profesor sostiene que la capacidad económica a la que se refiere la Constitución está modulada por las condiciones individuales del contribuyente y esta, en los tributos medioambientales, queda desplazada por la idoneidad del establecimiento del tributo con fines extrafiscales³⁷¹. HERRERA MOLINA³⁷² considera que los impuestos que utilizan como índice de capacidad económica el deterioro del medio ambiente como consecuencia de actividades productivas o las emisiones, vertidos y producción de residuos como manifestación indirecta de la producción o el consumo, reflejan una concepción tan laxa del principio de capacidad económica que lo vacía casi por completo de contenido, por lo que dicha concepción debe ser rechazada radicalmente.

Algunos autores consideran que el principio de capacidad económica no es un verdadero principio del sistema tributario, sino tan solo un instrumento para lograr la igualdad y la progresividad que constituyen los verdaderos fines de nuestro sistema.

³⁶⁸ LÓPEZ DÍAZ, A.: “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. Y CC.LL”. *Op. cit.*, pág. 234.

³⁶⁹ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. *Op. cit.*, págs. 116-120.

³⁷⁰ *Ibid.*, pág. 99.

³⁷¹ HERRERA MOLINA, P. M.: “La irrelevancia constitucional de tributo”. *Op. cit.*, págs. 14-15.

³⁷² HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. *Op. cit.*, págs. 159-162.



Para PALAO TABOADA³⁷³, el principio de capacidad económica no sería sino una concreta manifestación, en materia tributaria, del principio de igualdad, de ahí que considerase innecesaria su recepción en los textos constitucionales, y solo cabe predicarlo respecto de todo el sistema tributario y no respecto de cada uno de los tributos que lo componen.

PÉREZ DE AYALA³⁷⁴ considera la capacidad económica como presupuesto lógico o conceptual para elaborar las diversas modalidades de la justicia fiscal: progresividad, igualdad y no confiscatoriedad.

El profesor VARONA ALABERN³⁷⁵ manifiesta que, en la medida en que el principio de capacidad económica pierde protagonismo en la extrafiscalidad, el principio de igualdad deberá tomar como criterio de contraste la finalidad extrafiscal, ya que la diferencia de la carga fiscal entre los obligados tributarios no vendrá dada tanto (ni solo) por la diversidad de capacidades económicas como por la diferencia de cumplimiento de la finalidad extrafiscal. Así, una desigualdad de cargas tributarias que no se justifique atendiendo exclusivamente al principio de capacidad económica, puede quedar suficientemente fundamentada en la distinta posición que ocupan los sujetos respecto del objetivo extrafiscal perseguido por el impuesto. De esta forma, un impuesto que grave actividades económicas contaminantes puede conllevar que dos sujetos cuyas actividades generen la misma riqueza no paguen lo mismo si uno contamina más que el otro. El autor considera que en los impuestos extrafiscales hay que integrar el fin perseguido en el principio de igualdad, el cual incorporará como criterio de contraste el objetivo extrafiscal, también protegido por la Constitución.

En mi opinión, la función más importante de este principio es la de actuar como límite cuantitativo de la obligación a contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, ya que conforme a este principio nadie deberá contribuir al fisco si no dispone de un mínimo de recursos³⁷⁶, y por otro lado constituye un límite máximo para evitar que la tributación pueda llegar a ser confiscatoria. En la medida en que en los tributos extrafiscales este principio de capacidad económica queda desplazado por la finalidad protectora del medio ambiente, y este fin no va unido a la idea de riqueza, los tributos medioambientales deben sustentarse en la capacidad de contaminar, y en función de dicha capacidad

³⁷³ PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”. En AA. VV. *Estudios en Homenaje a Federico de Castro*. Vol. II, Tecnos, 1976, págs. 442 y ss.

³⁷⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*. Tomo I, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I, Plaza Universitaria Salamanca, 1994, pág. 159.

³⁷⁵ VARONA ALABERN, J. E.: “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2007, núm. 135, págs. 27 y ss.

³⁷⁶ GARCÍA FRÍAS, M. A.: “El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán”. *Revista de información fiscal*, 1994, núm. 3, págs. 17-57.



deberá actuar el tributo, de forma que a mayor capacidad contaminante o daño medioambiental producido, mayor deberá ser la carga fiscal que el sujeto soporte. Tal y como he puesto de manifiesto en el apartado anterior, la capacidad económica es el punto contrapuesto de la finalidad medioambiental perseguida, de forma que la capacidad contaminante gravada deberá guardar una relación proporcional con la lesión de la capacidad económica que dicha medida tributaria conlleva y, por supuesto, dicha medida deberá ser idónea, necesaria y proporcional. Además, considero que dicha carga fiscal no debería sobrepasar el límite cuantitativo de la obligación a contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas derivadas de los principios generales tributarios que inspiran el sistema tributario en el que se insertan dichos tributos medioambientales.

En este punto, conviene tener en cuenta la posibilidad de gravar una riqueza potencial. Aunque el TC admitió la posibilidad de gravar rentas potenciales³⁷⁷ derivadas de la titularidad de bienes inmuebles no arrendados, advirtiendo que la renta imputada por bienes inmuebles idénticos debe ser la misma, de forma que no resulta admisible establecer criterios diferentes de cuantificación ante manifestaciones de capacidad económica semejantes.

Es por tanto que el legislador se encuentra sometido al respeto del principio de capacidad económica como principio de justicia tributaria a la hora de establecer un gravamen sobre rentas potenciales o presuntas, concepto que respecto a los tributos medioambientales cobra especial significado, ya que una misma riqueza real o potencial puede recibir distinto trato fiscal sin que por ello se vulnere el principio de igualdad.

La STC 209/1988³⁷⁸ señaló que la tributación sobre la renta debe ordenarse en función de la capacidad económica de los sujetos pasivos del impuesto, adoptando aquí este principio la función de preservar la igualdad (art. 31.1 CE), en referencia a la tributación de la unidad familiar en el IRPF. En este sentido se pronunció en la STC 45/1989³⁷⁹ considera constitucionalmente inaceptable incrementar de manera claramente discriminatoria al obligar a los cónyuges que integraban la unidad familiar a suscribir conjuntamente una declaración única.

En relación con esta sentencia debe ponerse de manifiesto que en ocasiones se alude a los beneficios de las empresas eléctricas en general, sin tener en cuenta la personalidad jurídica de las sociedades que llevan a cabo la generación nuclear, por ello, y atendiendo a la singularidad del sujeto pasivo a la hora de determinar su capacidad económica, deberemos aislar los datos económicos de las

³⁷⁷ STC 295/2006, de 11 de octubre de 2006 (NFJ024032).

³⁷⁸ STC 209/1988, de 10 de noviembre de 1988 (NFJ000463).

³⁷⁹ STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989 (NFJ000499).



divisiones encargadas de esta actividad, a pesar de que formen parte de un grupo de entidades mayor que obtengan beneficios por la realización de otro tipo de actividades distintas a la generación de electricidad de origen nuclear. En el caso de nuestras empresas eléctricas propietarias de las centrales nucleares, estas también desarrollan su actividad en otros sectores energéticos, especialmente en el de las tecnologías renovables, como divisiones diferentes y de ninguna manera cabe tener en cuenta a la hora de examinar el cumplimiento de los principios informadores de nuestro sistema tributario los beneficios que en dichas áreas pudieran obtener.

El Tribunal Constitucional en la STC 150/1990³⁸⁰ sostuvo que el principio de capacidad económica está conectado con la no confiscatoriedad. En esta sentencia, el Tribunal señaló las dificultades doctrinales acerca del significado de este principio. El TC expone que algunos autores identifican el principio de no confiscatoriedad con el de capacidad contributiva, de forma que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; es decir sería confiscatorio todo aquel tributo que no gravase una verdadera manifestación de capacidad contributiva o la gravase en exceso. Otros autores consideran que la no confiscatoriedad es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario. Así, el principio de capacidad económica es el sustento que fundamenta la obligación de contribuir a los gastos públicos, dentro de los límites que establece la prohibición de confiscatoriedad, que puede definirse como la prohibición de no agotar la riqueza imponible con motivo del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. El Tribunal no aportó mucha luz acerca de los límites que entraña este principio, pero si considero acertado el voto particular emitido por el Magistrado RODRÍGUEZ PIÑEIRO, que apuntó la necesidad de establecer un límite objetivo que permita determinar la vulneración de la prohibición de la confiscatoriedad, bien a través de recargos, límites que podrían ser igualmente aplicables en los casos de acumulación de impuestos, puesto que como dice este Magistrado si la capacidad económica del ciudadano para pagar tributos es limitada también debe limitarse y reducirse la posibilidad de imponer recargos sobre un impuesto estatal, o incluso establecer tributos adicionales sobre una misma capacidad económica.

La STC 186/1993³⁸¹, además de admitir el establecimiento de un gravamen sobre una renta potencial, en este caso el impuesto extremeño sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, que no tiene fin recaudatorio sino que persigue fomentar el aprovechamiento dando a la tierra el fin social que le corresponde, aborda el tema de la incompatibilidad entre tributos autonómicos y del Estado. El TC considera que dicha incompatibilidad atañe al hecho imponible, en

³⁸⁰ STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990 (NFJ004014).

³⁸¹ STC 186/1993, de 7 de junio de 1993 (NFJ002924).



el sentido de que aquellos no pueden recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Ahora bien, no cabe confundir el «hecho imponible» con «la materia imponible»; por ello, sobre una misma materia impositiva, el legislador puede hacer recaer distintos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias distintas que afecten a distintas circunstancias o aspectos de esa misma materia imponible.

Finalmente, en la STC 182/1997³⁸², en la que el Tribunal recuerda su STC 27/1981, el TC mantiene que el deber de todos de contribuir con los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la CE, debe ser considerado en el marco global de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Conforme al planteamiento del profesor PÉREZ DE AYALA, considero que el principio de capacidad económica es el presupuesto de la exigencia del deber de contribuir, supone un límite a la potestad normativa del legislador y constituye el medio para conseguir un sistema tributario justo a través de su puesta en valor junto con el resto de principios de nuestro sistema tributario (igualdad, proporcionalidad, justicia y bien común).

Finalmente, coincidiendo con la postura del profesor CHECA GONZÁLEZ³⁸³, estimo que los tributos deberían establecerse sobre manifestaciones de riqueza que sean reales y solo potenciales o presuntas. En esta línea, el profesor HERRERA MOLINA³⁸⁴ señala también que la capacidad económica debe identificarse con la riqueza disponible, por lo que resulta más que discutible la posibilidad de gravar rentas presuntas que aún no se han materializado, posibilidad que desnaturaliza el principio de capacidad económica.

RODRÍGUEZ BEREJO³⁸⁵ considera que el principio de capacidad económica es una concreción autónoma del principio de proporcionalidad inherente al Estado de Derecho y que deriva directamente de la idea de justicia que se proyecta en el ámbito tributario como límite y garantía del derecho de propiedad (art. 33 CE) y de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38 CE)

³⁸² STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997 (NFJ005623).

³⁸³ CHECA GONZÁLEZ, C.: “El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo”. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1987, núm. 6, pág. 119.

³⁸⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. *Op. cit.*, pág. 162.

³⁸⁵ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2009, núm. 142, págs. 1 y 16, versión electrónica.



constitucionalmente reconocidos, que podrían verse afectados por el poder fiscal del Estado. Por ello, el Estado, a la hora de intervenir sobre estos bienes constitucionalmente protegidos, en la medida en que la propiedad es una condición y garantía de las libertades personales y contribuye a la autonomía individual y al libre desarrollo de la personalidad que proclama el art. 10 de la CE, no puede ir más allá de lo que es necesario y proporcionado para la protección de otros bienes, derechos o intereses también constitucionalmente protegidos, tales como el interés público ínsito en el deber de solidaridad social y económica de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, o la protección del medio ambiente, o cualquier otra finalidad extrafiscal.

Esta definición que sostiene el autor no permite admitir que determinados impuestos, ya sean medioambientales o no, vacíen de contenido el principio de capacidad económica, tal y como parece hacerlo el Auto del TC 71/2008³⁸⁶ referido a la tasa sobre el juego, en el que el TC parece entender el principio de capacidad económica como una norma que opera frente al legislador como criterio y límite dirigido únicamente a preservar la justicia, racionalidad y coherencia del sistema tributario en su conjunto y, por tanto, solo aplicable a aquellas figuras impositivas que ocupan una posición troncal dentro de la estructura del sistema fiscal, no a fijar la medida de la contribución de cada uno al sostenimiento de los gastos públicos. Considera el profesor RODRÍGUEZ BEREJO que el propio TC está despojando al precepto constitucional de su vertiente subjetiva y garantista respecto de la tributación de cada contribuyente frente a toda figura impositiva, como concreta medida de la igualdad en la determinación de la carga tributaria que debe soportar; cuya modulación de acuerdo con su capacidad económica (en función de la intensidad en la realización del hecho imponible) solo sería predicable, según dicha doctrina, en aquellos tributos “que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir”, como serían los grandes impuestos generales sobre la renta, el patrimonio y el gasto o consumo.

Así, considera el autor³⁸⁷ que el principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes. Por un lado, es la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo, de forma que puede decirse que es la aptitud para contribuir. Por otra parte, el principio de capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el

³⁸⁶ ATC 71/2008, de 26 de febrero de 2008 (NFJ043198).

³⁸⁷ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución. Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Revista española de Derecho constitucional*, 1992, núm. 36, pág. 43.



hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo, tomando como presupuesto de hecho circunstancias que sean indicativas o reveladoras directa o indirectamente de capacidad económica, ya sea potencia o real, pero siempre es necesario que esta exista, de acuerdo con la STC 37/1987.

Para este autor, la capacidad económica es la aptitud para contribuir en la medida de la capacidad que se tenga y por ello debe reflejarse en los elementos de cuantificación de todo tributo. Además, RODRÍGUEZ BEREJO conecta el principio de capacidad económica con el de no confiscatoriedad, que aparece como un límite referido también a cada uno de los tributos en particular que integran dicho sistema, sin que ello signifique una reiteración inútil o una repetición tautológica de cuanto ya se desprende del principio de capacidad económica, y por ello considera que la decisión del Auto del TC 71/2008 sobre la no conculcación de este principio no resulta acertada, ya que, conforme ha venido sosteniendo, entiende que su vulneración solo se produce cuando un determinado gravamen agota la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de toda imposición, y por tanto solo ocurriría si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

Los tributos medioambientales deben gravar una riqueza real no siendo admisible la imposición sobre bienes patrimoniales³⁸⁸, pues la capacidad económica derivada de su titularidad no justifica por sí misma el establecimiento de tributos ambientales por el riesgo que ocasionan o la incidencia negativa que su funcionamiento supone³⁸⁹.

Como bien dice el profesor BORRERO MORO³⁹⁰, la fiscalidad estatal de la energía debe concebirse como conjunto de medidas jurídico-tributarias dirigidas directamente a conseguir un desarrollo sostenible, sin apartarse del resto de razones que la justifican y fundamentan. Estas medidas jurídico-tributarias, integradas en la fiscalidad ambiental sobre la energía, no pueden perseguir únicamente gravar manifestaciones de riqueza meramente expresivas de capacidad económica, sino gravar dichas manifestaciones de capacidad económica en tanto que asociadas a la generación de costes sociales degradadores del medio.

³⁸⁸ CAZORLA PRIETO, L. M.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Aranzadi, 2008, pág. 69.

³⁸⁹ HERRERA MOLINA, P. M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y GRAU RUIZ, M. A.: “Tributos sobre el riesgo (especial referencia al sector energético)”. En R. FALCÓN Y TELA (coord.). *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006, págs. 339-355.

³⁹⁰ BORRERO MORO, C. J.: “Un sueño frustrado (La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)”. *Quincena fiscal*, 2007, núm. 3-4, pág. 2.



4.4. CONFISCATORIEDAD

El principio de no confiscatoriedad nos sitúa en el gravamen máximo que un tributo puede llegar a alcanzar sin anular la capacidad económica que persigue gravar³⁹¹. En la STC 150/1990³⁹² se afirma que “la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE) supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, de aquí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”.

En este caso, la no confiscatoriedad debería analizarse en su conjunto respecto a la presión fiscal del sector, de acuerdo con el principio de progresividad, ya que la confluencia de todos ellos está llevando al límite la viabilidad económica de la actividad nuclear de las centrales y, de momento, parece que no podemos prescindir de ellas, tal y como hemos visto en el último epígrafe del capítulo anterior. La interpretación del principio de no confiscatoriedad referida al sistema tributario en su conjunto ha sido defendida por una parte de la doctrina, como es el caso de PALAO TABOADA, frente a la postura tradicional que lo refería a los distintos tributos³⁹³.

En el mismo sentido que este último autor, MARTÍNEZ LAGO³⁹⁴ considera que la prohibición de confiscatoriedad alude al límite superior de la capacidad económica, operando como garantía de no extralimitación del grado máximo de tributación; y resulta referible por esto a cada figura tributaria en particular y al sistema tributario en su conjunto. En esta misma línea de pensamiento, el profesor PÉREZ DE AYALA³⁹⁵ afirma que “la capacidad económica se manifiesta de cuatro formas: renta, patrimonio, consumo o gasto y tráfico de bienes. Cuando una misma manifestación de capacidad económica sirve de base para estructurar varios tributos, se puede producir una plurimposición, que solo será contraria a la Constitución, según el TC, y en el caso de que los hechos imposables de los tributos sean distintos, si la acumulación de impuestos a satisfacer por la economía individual de un contribuyente no le permitiera un nivel de vida digno y económicamente estimulante, a pesar de no reducir sus

³⁹¹ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”. *Op. cit.*, págs. 470-471.

³⁹² STC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014).

³⁹³ PALAO TABOADA, C.: “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario” En AA. VV. *La Hacienda pública en la Constitución española*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pág. 319.

³⁹⁴ MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”. *Op. cit.*, pág. 636.

³⁹⁵ PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Las cargas públicas: principios para su distribución”. *Hacienda pública española*, 1979, núm. 59, pág. 110.



actividades productoras de riqueza”. A la vista de esta afirmación, la denuncia de las eléctricas sobre la confiscatoriedad de la fiscalidad nuclear no parece descabellada.

El profesor LÓPEZ ESPADAFOR³⁹⁶ define el principio de no confiscatoriedad como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que ocasionen una tributación irracional que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto. El profesor LASARTE ÁLVAREZ³⁹⁷ considera que el principio de no confiscatoriedad supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad. Mediante este principio se trata de impedir que ante el establecimiento, que puede ser calificado como patológico, de distintas prestaciones patrimoniales coactivas, sin atender a la progresividad se atente contra la capacidad económica. SÁNCHEZ SERRANO³⁹⁸ señala que “en una interpretación sistemática de la Constitución, es manifiesta asimismo la conexión del principio de no confiscatoriedad tributaria con el derecho a la propiedad privada, constitucionalmente reconocido dos artículos más adelante”. Indica este autor que “la interdicción de confiscatoriedad del artículo 31.1 de la CE no hace sino sumar a los principios de justicia tributaria una garantía de la propiedad privada, adicional a su vez a las ya establecidas en el art. 33 de la CE.” Finalmente, CAZORLA PRIETO³⁹⁹ estima que la regla de la no confiscatoriedad “es un claro ejemplo de la relación de los principios constitucionales-tributarios con otros derechos o principios consagrados constitucionalmente, en particular con el derecho a la propiedad privada proclamado en el art. 33 de la CE”. En el caso de los tributos establecidos por la Ley 15/2012, estos pueden resultar confiscatorios ya que además de vulnerar el principio de capacidad económica suponen la concatenación irracional de diversos impuestos sobre la actividad nuclear hasta el punto de impedir su normal desarrollo.

En este mismo sentido, ORTIZ CALLE⁴⁰⁰ estima que cabe concluir que la mayor imposición que recae sobre la energía nuclear, en comparación con otras fuentes de energía, es muy probable que tenga alcance confiscatorio e infrinja los principios de capacidad económica y de igualdad. Esta conclusión se sustenta en la ausencia de justificación constitucional para la acumulación de los impuestos que recaen sobre ella. Además, si de los tributos establecidos mediante la Ley 15/2012 se derivase la no

³⁹⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”. *Crónica tributaria*, 2012, núm. 145, pág. 151.

³⁹⁷ ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pág. 22.

³⁹⁸ SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Principios de justicia tributaria”. En F. J. LASARTE ÁLVAREZ (coord.). *Manual general de Derecho financiero. Parte general*. Comares, 1999, pág. 91.

³⁹⁹ CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho financiero y tributario (parte general)*. Aranzadi, 2000, pág. 112.

⁴⁰⁰ ORTIZ CALLE, E.: “La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario y la imposición sobre la energía nuclear”. *Crónica tributaria*, 2018, núm. 168, pág. 212.



viabilidad económica de las centrales, se vulneraría el art. 33 de la CE. Si la viabilidad subsistiera y esos impuestos tuvieran una finalidad extrafiscal o de ordenación –o cuanto menos retributiva–, se debería respetar el principio de proporcionalidad también en relación con la rentabilidad empresarial del patrimonio empresarial afecto a las centrales.

Este autor, a los pocos meses de la entrada en vigor de la Ley 15/2012⁴⁰¹, ya alertaba del solapamiento que suponían los dos nuevos impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el ordenamiento constitucional, ya que su implantación recaía sobre el mismo hecho imponible que las tasas de Enresa, no contenían ninguna nota que pudiera denotar extrafiscalidad alguna y, dada la selectividad en los sujetos pasivos sobre los que se hacía recaer y la afectación genérica de su recaudación a financiar gastos ambientales, podría vulnerar los principios de igualdad y universalidad presupuestaria. Al mismo tiempo, en dicho trabajo también se recogían los posibles problemas que dichos tributos suponían respecto al Derecho comunitario.

Analizar el sistema tributario en su conjunto para determinar el efecto confiscatorio para un contribuyente resulta tremendamente complejo, y nuestro Tribunal en ningún momento se ha decantado por fijar un límite cuantitativo tal y como hizo el Tribunal Constitucional alemán en un pronunciamiento muy “audaz” que fijó un límite máximo del 50 por 100 admisible para la imposición sobre el patrimonio y la renta, sentencia comentada por el profesor HERRERA MOLINA⁴⁰². Sin embargo, dicho límite establecido por el tribunal alemán fue abandonado en sentencias posteriores, que a la hora de determinar si nos encontramos ante un impuesto confiscatorio, siguen un nuevo planteamiento que se basa en el efecto estrangulador de la medida, de forma que un impuesto se considera confiscatorio si la carga fiscal que conlleva supone un deterioro tal para el sujeto obligado en función de sus circunstancias económicas que se produce un efecto de estrangulamiento (*erdrosselnde Wirkung*) similar al de la confiscación de la propiedad⁴⁰³.

Nuestro TC, hasta el momento, no se ha pronunciado nunca de forma clara sobre los límites del principio de la no confiscatoriedad. Tan solo en su STC 150/1990 estableció como límite cuantitativo un tipo medio de gravamen del 100 % de la renta refiriéndose al IRPF, lo cual a los efectos de esclarecer dichos límites aporta bastante poco.

⁴⁰¹ ORTIZ CALLE, E.: “Los impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el ordenamiento constitucional”. *Noticias de la Unión Europea*, 2012, núm. 326, págs. 101-111.

⁴⁰² HERRERA MOLINA, P. M.: “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 % de sus ingresos”. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1996, núm. 2, págs. 1.033-1.049.

⁴⁰³ ORTIZ CALLE, E.: “STJCE 5.4.2001, G. van de Water/Staatssecretaris van Financiën, As. C-325/99: Impuestos especiales, devengo”. *Crónica tributaria*, 2001, núm. 101, pág. 220.



El profesor TEJERIZO LÓPEZ⁴⁰⁴ considera que el carácter confiscatorio de los tributos no puede apreciarse, salvo casos extremos, de manera general, sino que es necesario que se examine cada caso concreto. Por ello, el TC nunca ha declarado inconstitucional un impuesto por vulnerar el principio de no confiscatoriedad y no parece previsible que lo haga en el futuro, pues apreciar que una figura tributaria agota la riqueza imponible es extremadamente difícil, ya que ello es muy difícil de achacar a un solo tributo, excepto en un caso de flagrante «evidencia aritmética» que denotaría una gran incompetencia del legislador.

Por ello, resulta más conveniente aceptar que la exigencia derivada del principio de no confiscatoriedad se concreta en obligar a no agotar la riqueza imponible como consecuencia de la suma de cargas fiscales, y no limitar su aplicación a cada tributo individualmente considerado. Creo más acertado sostener que este principio se refiere al sistema tributario en general, porque en este caso parece evidente que la confiscación solo se alcanzaría con la suma de los tributos, con lo que la supresión o atenuación de algunos de ellos supondría la sanación de todo el sistema.

Por otro lado, también puede vulnerar este principio constitucional, en palabras del profesor GARCÍA DORADO⁴⁰⁵, la incorrecta cuantificación de la riqueza imponible debido a su deficiente determinación de la capacidad económica que manifiesta, por lo que resulta necesaria una acertada elección de los hechos imposables como índices de capacidad contributiva, que la base imponible sea adecuada como elemento de cuantificación del hecho imponible y que el tipo aplicable que nos proporciona la cuantía del gravamen sea el idóneo y proporcional al daño causado por el sujeto pasivo.

En lo que se refiere a la cuantificación de la base imponible de los tributos medioambientales, debe tenerse en cuenta las magnitudes ecológicas que representan las unidades de contaminación, de forma que el aumento o reducción de las mismas conlleve el correlativo aumento o disminución de la carga fiscal. En este punto aparece la dificultad de la medición de las emisiones atmosféricas, así como de los efectos negativos que producen los residuos. Asimismo, presenta una enorme dificultad medir el coste de reparación de la degradación del medio, por ello la capacidad económica del sujeto pasivo contaminador es un límite que debe ser respetado por el legislador mediante las figuras del mínimo exento y de la no confiscatoriedad.

LÓPEZ ESPADAFOR sostiene que determinar si un sistema tributario en su conjunto es confiscatorio o si atenta contra la capacidad contributiva global del sujeto puede resultar difícil, pero para analizar estos problemas es necesario partir de la conformidad con los principios constitucionales de justicia tributaria de cada figura impositiva en particular. Solo en el caso de que los distintos impuestos que

⁴⁰⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el derecho tributario español”. (Nápoles, 2017, septiembre). Disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com>.

⁴⁰⁵ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Dykinson, 2002, págs. 155-156.



componen el sistema respeten los principios de justicia tributaria establecidos de forma individual, será necesario analizar si siguen respetando dichos principios establecidos en la Constitución cuando son aplicados de forma conjunta sobre una misma manifestación de capacidad económica como ocurre en los casos de plurimposición sobre un mismo objeto de gravamen.

También considera necesario proyectar el principio de confiscatoriedad sobre el conjunto del sistema tributario VICENTE DE LA CASA⁴⁰⁶, autor que define la confiscatoriedad como la privación de los bienes que pueden sufrir un contribuyente, como consecuencia de la aplicación desmesurada y anormal de los tributos. Esta consecuencia puede llegar a producirse bien por la aplicación de un solo tributo de cuantía desmesurada cuya exigencia obliga al contribuyente a sacrificar todo o gran parte de la riqueza gravada, o bien, puede venir ocasionada por la aplicación de un conjunto de tributos que recaen sobre una misma capacidad económica. Así, puede que cada uno de los gravámenes individualmente considerados no sea confiscatorio, pero puede ocurrir que el efecto de conjunto de varios de ellos sí tenga tal carácter.

De acuerdo con LÓPEZ ESPADAFOR, al analizar la no confiscatoriedad del conjunto del sistema, una vez comprobado que cada figura tributaria aisladamente considerada responda aparentemente al principio de capacidad económica, es necesario acudir a la racionalidad y justicia que debe predicarse de nuestro sistema impositivo, además del respeto a la propiedad privada en materia tributaria. Si en este sistema tributario en su conjunto encontramos irracionales acumulaciones de impuestos, podría conllevar que los sujetos pasivos afectados se vieran obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por encima del nivel que les corresponde de acuerdo con su capacidad económica global, llegando a límites confiscatorios⁴⁰⁷.

Sobre esta posible confiscatoriedad derivada de la acumulación de tributos, MIRANDA PÉREZ considera que la prohibición de confiscatoriedad constituye un límite al ejercicio del poder tributario. No solo resulta conveniente, sino también necesario, establecer un tope a la acumulación cuando esta ocasiona una colisión y el menoscabo de otros derechos constitucionalmente protegidos. Solamente así se conseguiría fijar el límite a la carga fiscal subjetiva, esto es, a la relación entre los impuestos a pagar y la renta personal.

Esto es precisamente lo que se denuncia por parte de las empresas propietarias de nuestras centrales, que se encuentran expuestas a una irracional acumulación de impuestos que les suponen una contribución a los gastos públicos superior a la que debería corresponderles en función de su capacidad económica global.

⁴⁰⁶ DE VICENTE DE LA CASA, F.: “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”. *Op. cit.*, pág. 171.

⁴⁰⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El derecho de propiedad ante la armonización fiscal”. *Op. cit.*, pág. 24.



La creación de tributación ambiental no puede desconocer este principio y por ello es necesario que su articulación dentro del sistema tributario tenga en cuenta las otras figuras impositivas que lo integran. Si bien puede admitirse la posibilidad de que un tributo extrafiscal grave la misma capacidad económica que ya aparece gravada por otro tributo (salvando la limitación que la LOFCA hace respecto a los hechos imponible y gravados por el Estado o las Haciendas locales), es necesario que en primer lugar la lesión del principio de capacidad económica sea inferior al beneficio que se pretende obtener con la finalidad extrafiscal, lo cual exige necesariamente que exista. Por ello, también cabría entender que produce un efecto confiscatorio el establecimiento de un tributo extrafiscal cuando la satisfacción de la finalidad perseguida no sea proporcional a la lesión de la capacidad económica que dicho tributo entraña, así como también podría apreciarse confiscatoriedad cuando los bienes y servicios recibidos por el ciudadano a cambio de los tributos no se correspondan con dichas cargas. De esta forma, el profesor SIMÓN ACOSTA⁴⁰⁸ recoge el planteamiento de LASARTE ÁLVAREZ, que vincula dicho principio al gasto público, y sostiene que sería confiscatoria la exacción con que se satisfacen necesidades particulares de quien ocupa el poder mediante decisiones de gasto ocultadas, formal o sustancialmente, al Parlamento.

Esta afirmación permite llevarnos a pensar que en los casos en que los tributos se establezcan sobre una capacidad económica ya gravada por otras figuras tributarias, sin una finalidad específica, como parece que ocurre en el caso de los tributos creados por la Ley 15/2012, cuyo único fin es la reducción del déficit tarifario, vulneran los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad, a pesar de que el TC no lo ha estimado así, como se verá más adelante.

La situación resulta aún más grave a mi entender, ya que, además de vulnerar el principio de capacidad económica, dichos impuestos se han establecido sin tener en cuenta el resto de los tributos que soporta la industria nuclear, desatendiendo a la racionalidad y justicia que debe predicarse de nuestro sistema impositivo, además del respeto a la propiedad privada en materia tributaria. Esto nos puede conducir a afirmar que dichos impuestos vulneran el principio de confiscatoriedad, ya que han estrangulado al sector nuclear hasta el punto de no ser viable económicamente, y, tal y como apunta Foro Nuclear, reclama una reducción de la «alta carga impositiva» y que se establezcan mecanismos de mercado para garantizar la viabilidad económica del sector, que se encuentra en pérdidas⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸ SIMÓN ACOSTA, E. A.: “Principios de moderación y no confiscatoriedad. Una visión desde la perspectiva de los derechos humanos”. *Rivista trimestrale di Diritto tributario*, 2017, núm. 2, pág. 22.

⁴⁰⁹ “El sector nuclear avisa del incremento de costes y CO₂ de un cierre anticipado y pide menos impuestos para su viabilidad”. *Ecodiario.es*, 23 de mayo de 2018. Disponible en <https://ecodiario.economista.es/sociedad/noticias/9156800/05/18/el-sector-nuclear-avisa-del-incremento-de-costes-y-co2-de-un-cierre-anticipado-y-pide-menos-impuestos-para-su-viabilidad.html>.



A pesar del posible establecimiento de tributos medioambientales sobre la base de actuaciones económicas contaminantes, la carga tributaria de un gravamen ambiental debe tener en cuenta el resto de tributos soportados por el mismo sujeto contribuyente aunado a los incentivos y los beneficios fiscales, siendo necesaria una mayor coordinación fiscal entre los entes públicos para evitar así desequilibrios en el mercado y conflictos derivados de superposición de competencias tributarias⁴¹⁰.

VARONA ALABERN⁴¹¹ considera que “el principio de no confiscatoriedad constituye un límite al principio de progresividad y se deduce, no del principio de igualdad, sino del derecho a la propiedad privada –un tributo muy elevado erosionaría de tal modo la propiedad que podría acabar vaciando de contenido este derecho– y del principio de capacidad económica –impuestos muy altos anularían la fuente misma de riqueza–”.

De igual manera, el profesor CHICO DE LA CÁMARA⁴¹² concluye que la protección del medio ambiente no constituye un valor absoluto que justifique la no sujeción a los principios de justicia tributaria, por lo que debe estar sujeta a estos límites. El bien ambiental tiene un carácter relativo que debe ceder cuando el gravamen del tributo extrafiscal alcance límites confiscatorios. El límite de la no confiscatoriedad tiene su fundamento en el derecho a la propiedad privada del art. 33 de la CE, por lo que la política medioambiental que establezca tributos extrafiscales debe respetar este límite.

En este punto resulta necesario tener en cuenta no solo los distintos impuestos que soporta el sector nuclear pues, debido a las características de esta actividad, el Derecho administrativo impone una serie de obligaciones económicas, tales como seguros y licencias, que inciden sobre su capacidad económica y que precisamente se imponen con el fin de reducir los riesgos que gravan los impuestos extrafiscales relacionados con la energía nuclear.

Al hilo de la no confiscatoriedad, cabe hacer una llamada al valor racionalidad ya que, tal y como afirma LÓPEZ ESPADAFOR⁴¹³, el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria se puede definir “como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto, al provocar

⁴¹⁰ BORRERO MORO, C. J.: “El principio de igualdad y la tributación ambiental: impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1997, núm. 7, pág. 38.

⁴¹¹ VARONA ALABERN, J. E.: “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”. *Op. cit.*, pág. 29.

⁴¹² CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Aranzadi, 2008, págs. 179-180.

⁴¹³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2009, núm. 141, págs. 5 y ss.



una tributación irracional”. Así, la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito fiscal, reconociéndose de esta forma la estrecha relación entre la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario con el respeto al derecho a la propiedad privada.

Lo que quiero resaltar aquí del trabajo de este autor es la valoración del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta. El autor analiza la incidencia de la imposición sobre la titularidad o propiedad de los bienes, pero, sobre todo, la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada como confiscatoria. De esta forma, el hecho de establecer una cascada de tributos sobre un determinado bien como puede ser la electricidad puede llegar a ser considerado confiscatorio y, por ello, el Estado debe limitar este tipo de imposición, tanto por el mandato que supone la propia Constitución como por el que se deriva de la propia normativa comunitaria que persigue el crecimiento cuantitativo desmedido de tipos de gravamen de los impuestos sobre el consumo.

LÓPEZ ESPADAFOR continúa afirmando que, en materia de imposición sobre el consumo, los impuestos sobre consumos específicos tradicionalmente se han intentado presentar por el legislador, en mayor o menor medida, como extrafiscales, por el hecho de recaer sobre productos cuyo consumo puede resultar nocivo para la sociedad de forma que cuanto mayor sea la carga fiscal sobre tales productos, el contribuyente percibirá un mayor incentivo para limitar o reducir el consumo de los mismos. Sin embargo, esto no ocurre así cuando recaen sobre ciertos productos de los que el ciudadano no puede prescindir, a pesar de la extrafiscalidad que pudiera justificar el establecimiento de los tributos aplicados.

Esto es lo que ocurre con la electricidad que, tal y como ha sostenido el Defensor del Pueblo, se trata de un bien esencial e imprescindible en la sociedad actual y por tanto ha pedido públicamente un IVA reducido para este bien⁴¹⁴.

4.5. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El principio de progresividad también se desprende del artículo 31 CE y mediante su establecimiento se potencia el protagonismo del principio de capacidad económica, pues refuerza el carácter redistributivo del sistema tributario, siendo así un principio complementario del principio

⁴¹⁴ “El Defensor del Pueblo pide un IVA reducido para la electricidad”. *El periódico de la energía*, 18 de marzo de 2018. Disponible en <https://elperiodicodelaenergia.com/el-defensor-del-pueblo-pide-un-iva-reducido-para-la-electricidad/>.



de igualdad. Este principio es predicable de todo del sistema impositivo en general, pues se refiere a la totalidad de la situación económica del sujeto pasivo, pero en el caso concreto de los tributos extrafiscales, tal y como pone de manifiesto el profesor CAZORLA PRIETO ⁴¹⁵. este principio permite integrar en su estructura el principio quien contamina paga, pues mediante la progresividad la deuda tributaria aumentará conforme mayor sea la capacidad de contaminación, y por tanto, pagará más el sujeto que más contamine.

Los tributos medioambientales deberían integrar este principio de progresividad estableciendo tipos mayores para aquellos consumos de bienes o servicios con mayor incidencia ambiental, así como dicha progresividad deberá incrementarse conforme dichos consumos se alejen del nivel deseable, si es que con el establecimiento de estos tributos queremos modificar las conductas de los agentes contaminantes. La progresividad no está reñida con la proporcionalidad y en el caso de los daños medioambientales menos aún, puesto que la proporcionalidad deberá establecerse respecto al daño provocado por los sujetos pasivos, pero la tarifa del impuesto deberá necesariamente incrementarse de forma progresiva en función de la magnitud de dicho daño, ya que el coste que debe internalizar el agente debe ser mayor cuanto mayor sea su capacidad contaminante.

Así, en los impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera, el tipo impositivo se eleva conforme lo hacen los valores de contaminación y en el caso de los gravámenes sobre residuos el tipo establecido debería oscilar de forma creciente en la justa proporción que se determine, consiguiendo así su carácter progresivo en función del aumento de la cantidad de residuos, con independencia de que dicha progresividad se determine en función del peso de los mismos o de su volumen, o en función de la peligrosidad o riesgo contaminante que se asocie a cada tipo de residuo.

A la luz de este principio pueden derivarse diversas críticas respecto a los impuestos establecidos por la Ley 15/2012, pues en ningún momento se han observado sus exigencias y que en el caso de los tributos medioambientales pueden ayudar a conseguir una mayor eficacia en su función protectora, pues un mayor daño al medio ambiente debe ir acompañado de una mayor tributación. En estos tributos se ha establecido en todos los casos un tipo único, lo que viene a corroborar la escasa presencia de un verdadero fin medioambiental en dichas figuras, pues conforme a dicho principio las distintas tecnologías productoras de electricidad deberían estar sujetas a distintos tipos impositivos en el IVPEE y además dichos tipos deberían alcanzar cuotas mayores en el caso de las más contaminantes y sin embargo no ocurre así. Tampoco se atiende a ningún elemento que pueda modular la carga tributaria en el caso de los impuestos sobre el combustible nuclear, en función del volumen o peligrosidad de

⁴¹⁵ CAZORLA PRIETO, L. M.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”. *Op. cit.*, pág. 73.



los residuos (que por otro lado cabe reiterar se encuentra controlada y ya gravada por la tasa Enresa, lo cual deja pocas opciones para que este principio de la progresividad al servicio de la sostenibilidad entre en juego en el caso de los tributos que sobre el combustible nuclear establece la Ley 15/2012.

4.6. PRINCIPIOS DE SOLIDARIDAD E IGUALDAD

El principio de solidaridad es el que fundamenta el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas⁴¹⁶. El profesor PECES BARBA estimaba que el valor solidaridad fundamenta ciertos derechos, entre los que se encuentra el relativo al medio ambiente⁴¹⁷, considerando la solidaridad como principio inspirador de los derechos de la tercera generación. “Y en estos mismos tiempos que vivimos las exigencias de la solidaridad y los límites a la sociedad de bienestar que convierte al hombre en un lugar para el consumo, vaciándole su contenido humano y haciéndole presa del afán de poseer o dominar, propiedad de sus propiedades, como decía Mounier, alumbran nuevos derechos de los consumidores a no ser manipulados, [...] al aire limpio y al agua limpia, al medio ambiente, etc.”⁴¹⁸.

El principio de igualdad tributaria se proclama como valor superior del ordenamiento jurídico, como principio y como derecho fundamental⁴¹⁹, que persigue garantizar un trato igualitario y evitar discriminaciones injustificadas ante la ley⁴²⁰. En el ámbito tributario, el criterio de comparación entre distintas situaciones de hecho lo encontramos en la capacidad económica. Aunque la extrafiscalidad permite otorgar un trato desigual a distintos sujetos en función del objetivo perseguido, esta licencia no puede entenderse como absoluta y por tanto el legislador no puede ignorar por completo el principio de capacidad económica salvo que esté debidamente justificado.

La STC 76/1990⁴²¹ nos recuerda la doctrina del TC acerca de este principio, que puede resumirse en los siguientes puntos: Una desigualdad de trato en la ley vulnera el art. 14 de la CE, cuando carece de una justificación objetiva y razonable; cuando ante iguales supuestos de hecho se prevean consecuencias jurídicas dispares utilizando elementos diferenciadores de forma arbitraria o sin ningún fundamento

⁴¹⁶ DE LUCAS MARTÍN, J.: “El principio de solidaridad como fundamento del derecho al medio ambiente”, *Revista de Derecho ambiental*, 1994, núm. 12, págs. 51-70.

⁴¹⁷ PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.: *Curso de derechos fundamentales (I). Teoría general*. Eudema, 1991, págs. 238 y ss.

⁴¹⁸ ARA PINILLA, I.: *Las transformaciones de los derechos humanos*. Tecnos, 1990, pág. 159.

⁴¹⁹ MATA SIERRA, M. T.: *El principio de igualdad tributaria*. Aranzadi, 2009, págs. 21-208.

⁴²⁰ PALAO TABOADA, C.: “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2004, núm. 124, págs. 767-783.

⁴²¹ STC 76/1990, de 26 de abril de 1990 (NFJ000802).



racional; constituyendo desigualdades artificiosas o injustificadas; y cuando una diferencia de trato, aunque persiga un fin lícito ocasione consecuencias jurídicas que no sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin. Aparece así la necesidad de abordar el juicio de proporcionalidad para evitar resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Este trato desigual del sujeto pasivo contaminador permitido en nuestro sistema tributario debe respetar los principios de generalidad, solidaridad e igualdad, de forma que dicho trato desigual se encuentre debidamente justificado y todos aquellos sujetos que realicen una actividad contaminadora deberán ser gravados en función de la magnitud del daño que causen al medio ambiente, como expresión del principio «quien contamina, paga».

Por tanto, la desigualdad generada mediante el establecimiento de los impuestos de la Ley 15/2012, afecta negativamente en primer lugar a todos los productores de energía eléctrica, puesto que son colocados en desventaja respecto a otros productores de energía que pueden ser sustitutivos de dicha energía eléctrica en el mercado (por ejemplo, una calefacción eléctrica y una calefacción de gasoil) puede no ser ni adecuada ni proporcional al fin perseguido por estas medidas. Además, en este caso se produce una desventaja para el medio ambiente que superaría la posible protección ambiental que pudiera existir en la creación de estos tributos, pues es infinitamente más contaminante la calefacción que consume gasoil que una eléctrica, y en especial también es mayor y desproporcionada la lesión de la capacidad económica de los productores de energía nucleoelectrica que la posible acción protectora que pudiera albergarse en estas figuras tributarias, y por ello no creo que los dos tributos adicionales sobre el combustible nuclear sin finalidad medioambiental que lo justifique deban ser ni comunitaria ni constitucionalmente admisibles.

El principio de generalidad aparece así ligado al principio de igualdad pues, tal y como afirma el profesor MENÉNDEZ MORENO⁴²², refleja el deber indiscriminado de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, atendiendo a la respectiva capacidad económica de cada uno. Este principio se configura como un límite a la libertad de configuración del sistema tributario, de forma de forma que a la hora de establecer un tributo se debe tener en cuenta la dimensión subjetiva y objetiva de lo gravado, porque solo así se dará adecuado cumplimiento de las exigencias de los mencionados principios de generalidad, igualdad y capacidad económica. Según este autor, la carga fiscal sobre el consumo y las empresas productoras de electricidad es un claro ejemplo de lesión a este principio. Tampoco respeta este principio la mayoría de los impuestos propios autonómicos que, con una pretendida finalidad ambiental y un verdadero afán recaudatorio, carecen de toda lógica económica o jurídica, así como

⁴²² MENÉNDEZ MORENO, A.: “¿Cumple alguna función el principio de generalidad en nuestro ordenamiento tributario?”. *Quincena fiscal*, 2018, núm. 21, págs. 1-10, versión electrónica.



también es cuestionable su conformidad al principio de solidaridad establecido en el art. 138 de nuestra Constitución y a la regulación comunitaria de las ayudas de Estado. Por tanto, cabe concluir que el conjunto de tributos que el Estado y las comunidades autónomas han establecido conlleva un efecto discriminatorio en la contribución de «todos» al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual lesiona el principio de generalidad, verdadero pórtico de la justicia tributaria sin el cual ningún tributo es capaz de materializarla.

Así, la STC 27/1981 afirmó que el uso del sistema tributario debe ser ponderado y, aunque haciendo referencia a la prohibición de creación de tributos mediante la Ley de Presupuestos, dicho sistema debe ser justo y a la vez debe estar inspirado en los principios de igualdad y progresividad. El deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos queda limitado mediante el art. 31.1 de la CE, en concreto por el principio de capacidad económica.

Es necesario que en materia de fiscalidad ambiental se articule una mayor coordinación, cooperación y colaboración entre las CC.AA., lo cual contribuiría a mejorar nuestro sistema tributario en términos de generalidad, pero para ello es necesario que también se articulen mecanismos de coordinación y colaboración entre CC.AA. en materia ambiental ya que, como bien dice SÁNCHEZ LAMELAS⁴²³, el medio ambiente no tiene fronteras y por lo tanto carece de sentido que ante situaciones que exceden del ámbito autonómico se requieran soluciones que den una adecuada satisfacción a las necesidades de protección del medio ambiente y lo que es peor, no debería permitirse que ante una misma circunstancia que lesione este bien jurídico las CC.AA. articulen mecanismos de protección diferentes.

5. LÍMITES DEL BLOQUE CONSTITUCIONAL Y DEL DERECHO COMUNITARIO A LOS IMPUESTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS QUE RECAEN SOBRE LA ENERGÍA NUCLEAR

Otro problema que subyace en la fiscalidad energética de España es la proliferación de distintos impuestos ambientales autonómicos, ya que la Constitución española les faculta para ello.

Las CC.AA. tienen capacidad para la creación de tributos propios de acuerdo con lo previsto en los arts. 133.2 y 157.1 b) de la CE y el art. 6.1 de la LOFCA. Con el reconocimiento de su autonomía financiera, las CC.AA. pueden establecer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales,

⁴²³ SÁNCHEZ LAMELAS, A.: “La evaluación de impacto ambiental de actividades ‘transfronterizas’ en el estado autonómico: la necesidad de articular mecanismos de coordinación y colaboración entre comunidades autónomas en materia de medio ambiente”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2014, núm. 28, págs. 1-2.



así como recargos sobre impuestos estatales. Ahora bien, dichas competencias están limitadas por el propio sistema de competencias que articula la propia Constitución, así como por los arts. 6.2 y 3 y el art. 9 de la LOFCA, que establecen límites a la potestad tributaria autonómica en relación con el sistema tributario estatal y local impidiendo que las CC.AA. puedan crear tributos propios sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o por los tributos locales, así como los derivados de principios como el de territorialidad y el de libre circulación de personas, mercancías y servicios.

La Constitución atribuye al Estado la competencia exclusiva respecto a la legislación básica sobre protección de medio ambiente y (art. 149.1.23 CE) y la de fijar las bases del régimen energético (art. 149.1.25 CE). Al mismo tiempo se reconoce a las CC.AA. la competencia en la gestión de protección del medio ambiente (art. 148.1.9 CE) y la posibilidad de establecer normas adicionales de protección respetando la legislación básica del Estado (art. 149.1.23 CE).

El hecho de que la protección del medio ambiente sea una competencia compartida, y las propias limitaciones a las que está sometida la autonomía financiera de las CC.AA., provoca que en muchas ocasiones las Administraciones autonómicas hayan tensionado dichos límites y prohibiciones amparándose en motivos medioambientales a la hora de crear impuestos propios, sin que realmente puedan considerarse como tales, pues no existe ese fin extrafiscal. En este contexto, las CC.AA. han conceptualizado como gravámenes medioambientales tributos que no tienen tal naturaleza y cuya finalidad es obtener ingresos públicos y no la de incidir positivamente en el medio ambiente⁴²⁴.

5.1. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD

Las comunidades autónomas están dotadas de autonomía financiera que se concreta en la atribución de competencias normativas y de gestión en materia financiera, pero se trata de un poder limitado y, por ende, no puede oponerse al principio de unidad que es donde verdaderamente alcanza su pleno sentido. De este modo, junto a los límites y exigencias constitucionales que lo limitan, existen otros límites específicos, como el principio de coordinación con la Hacienda estatal, el principio de unidad, el principio de solidaridad, el principio de neutralidad, o los principios de territorialidad y prohibición de duplicidad en la imposición. Son los límites intrínsecos del poder financiero de las comunidades autónomas⁴²⁵.

⁴²⁴ PEREA SOLANO, B; ZATARAIN DE VALLE, A.; CAÑIZARES PACHECO, E. y MONREAL LASHERAS, A.: “Los instrumentos fiscales en el sector eléctrico”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Aranzadi, 2013, pág. 115.

⁴²⁵ LUCHENA MOZO, G. M.: “Fiscalidad de la energía”. *Op. cit.*, pág. 57.



Por otra parte, la libertad de empresa reconocida en el art. 38 de la CE⁴²⁶, así como la libertad de circulación y establecimiento (art. 139 CE) constituyen dos límites más a tener a cuenta por las CC.AA. a la hora de articular nuevos tributos propios.

Los tributos propios de las comunidades autónomas, ya sean extrafiscales o no, plantean numerosos problemas, pues tanto la Constitución como la LOFCA dejan un estrecho margen de actuación a las CC.AA. para su configuración. A pesar de ello, como afirma el profesor ZORNOZA PÉREZ⁴²⁷, no es posible reconocer a las CC.AA. que se les haya concedido el denominado «derecho de inventar impuestos» (*Steuererfindungsrecht*), pues tal y como afirma el profesor SÁNCHEZ SERRANO⁴²⁸, dicho poder de crear impuestos es seguidamente sometido a los estrictos límites de la LOFCA, que impide que las CC.AA. puedan establecer tributos propios, ya sean extrafiscales o no, que recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado (art. 6.2) y a su vez también les está vedado hacerlo si recaen sobre hechos imposables gravados por los tributos locales (art. 6.3).

El profesor GARCÍA NOVOA⁴²⁹ **considera que estos límites establecidos por la LOFCA han ocasionado que no contemos con un verdadero sistema autonómico de tributos, sino una serie inconexa de figuras de la más variada procedencia y de difícil justificación y dudosa legitimidad en algunos casos.**

Para evitar que haciendo uso de dicha capacidad de crear impuestos las CC.AA. puedan configurar figuras tributarias que se solapen con las ya aprobadas por las corporaciones locales o el Estado, la LOFCA establece estos límites o reglas, así como los principios y el régimen jurídico del poder tributario propio de las CC.AA., cuya finalidad es impedir esa doble imposición jurídica, cuyo fundamento último reside en el principio de no confiscatoriedad, tal y como afirma el profesor ESCRIBANO LÓPEZ⁴³⁰. Sin embargo, como apunta este autor, no es posible hablar de doble imposición, ni de solapamiento ni de vulneración del principio de capacidad económica, en el caso de existir doble

⁴²⁶ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “La aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales a los impuestos autonómicos sobre el sector eléctrico”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Aranzadi, 2013, págs. 755-756.

⁴²⁷ ZORNOZA PÉREZ, J.: “Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas”. *Documentación administrativa*, 1992-1993, núm. 232-233, págs. 480-481.

⁴²⁸ SÁNCHEZ SERRANO, L.: “El poder tributario de las comunidades autónomas”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1981, núm. 29, pág. 99.

⁴²⁹ GARCÍA NOVOA, C.: “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”. *Noticias de la Unión Europea*, 2007, núm. 274, pág. 54.

⁴³⁰ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Los tributos propios autonómicos y la prohibición de doble imposición”. En F. A. VEGA BORREGO (coord.). *La distribución del poder financiero en España. Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*. Madrid: Marcial Pons, 2014, págs. 304-311.



imposición cuando uno de los tributos coincidentes posea un fin fiscal exclusivamente y el otro persiga una finalidad extrafiscal, tal y como ha puesto de manifiesto el TC en su jurisprudencia, de la que puede extraerse la doctrina que afirma que es constitucionalmente admisible que el Estado y las CC.AA, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, respetando el principio de capacidad económica o de pago, respondan al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos constitucionalmente protegidos o reconocidos.

Para solucionar los problemas que respecto al ámbito de competencia material y territorial de las CC.AA. que estos tributos propios plantean, ZORNOZA PÉREZ⁴³¹ considera que deben tenerse en cuenta no solo las disposiciones relativas al reparto de competencias financieras, sino los preceptos generales de la Constitución sobre el reparto de las competencias legislativas generales. Así, los tributos con fines no fiscales de las CC.AA. solo pueden recaer sobre sectores de actividad en los que únicamente pueden intervenir si tienen atribuida constitucionalmente la correspondiente competencia material, y no es suficiente que la comunidad autónoma se ampare en la distribución del poder tributario, pues esta distribución no se efectúa de forma independiente respecto del reparto de dichas competencias materiales en el art. 133 de la CE. En sentido contrario, la atribución al Estado de una determinada competencia material no basta para excluir la actuación del poder tributario de las CC.AA. sobre todas las actividades relacionadas con la misma, porque, de admitirse, estaríamos negando la sustantividad propia de la categoría del poder tributario como título competencial autónomo e independiente de cualquier otro. Es necesario que los impuestos establecidos por las CC.AA. con fines no fiscales y, en consecuencia, con fines de ordenación de sectores de actividad, recaigan sobre ámbitos en los que tengan atribuida constitucionalmente la correspondiente competencia material.

La STC 49/1995⁴³² señaló que la Lotería Nacional es competencia del Estado como comprendida en el título Hacienda General del art. 149.1.14 de la CE, el cual no puede entenderse circunscrito a los ingresos tributarios, pues comprende también estos otros que organiza, genera y gestiona el Estado mediante un monopolio fiscal. Mientras que el TC entiende que con la sola sujeción (aunque no resulte gravado el supuesto de hecho por haberse reconocido al mismo un beneficio fiscal) sería suficiente para que no les estuviera permitido a las CC.AA. gravar tales hechos impositivos ya «ocupados» por el Estado, por mucho que no supongan recaudación alguna para este. Algunos autores, como LUCAS DURÁN,⁴³³ sostienen que el gravamen debe ser *efectivo*, no bastando para que opere la prohibición

⁴³¹ ZORNOZA PÉREZ, J.: “Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas”. *Op. cit.*, pág. 483.

⁴³² STC 49/1995, de 16 de febrero de 1995 (NFJ066629).

⁴³³ LUCAS DURÁN, M.: “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”. *Quincena fiscal*, 2014, núm. 5, pág. 35.



de exacción para las CC.AA., según los dictados del art. 6.2 de la LOFCA con la mera sujeción sin conllevar recaudación alguna para el Estado.

Conforme a ello, solo pueden admitirse tributos autonómicos en los que las CC.AA. tengan atribuidas ambas competencias, territorial y material (teoría de la doble competencia)⁴³⁴, tal y como pone de manifiesto la STC 37/1987⁴³⁵. Las CC.AA., para poder establecer un tributo extrafiscal, deben ostentar las competencias tributaria y material sobre las que se proyecte el tributo de que se trate. Si bien las CC.AA. tienen atribuida la competencia en materia de medio ambiente, esta no es suficiente si el tributo establecido se proyecta sobre una materia en la que no tiene competencia, aunque pudiera existir una finalidad extrafiscal detrás del tributo autonómico. Siendo compartidas la gran mayoría de las competencias entre el Estado y las CC.AA., es difícil determinar cuándo una comunidad autónoma, haciendo uso de su autonomía tributaria en materia de protección de medio ambiente, invade una competencia estatal. En estos casos, ORTIZ CALLE⁴³⁶ mantiene que el límite radica en la incompatibilidad con la política estatal determinada en esa materia, de forma que no sería admisible un tributo cuyo fin extrafiscal no sea compatible con la política llevada a cabo por el legislador material en el sector afectado por el tributo.

En consonancia con esta precisión del profesor ORTIZ CALLE, entiendo que no cabe admitir el establecimiento de tributos autonómicos que comprometan la configuración de nuestro mix energético, ya que la determinación de las bases del mismo únicamente corresponde al Estado. No creo que pueda admitirse bajo el pretexto de la extrafiscalidad tal injerencia, y sobre todo cuando tal finalidad extrafiscal en el caso de los tributos autonómicos con pretendida finalidad medioambiental resulta muy tenue, y en ocasiones, inexistente. Estimo que esta usurpación de competencias se ha producido en el caso del impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos⁴³⁷ que entró en vigor el 1 de abril de 2017 con pretendida finalidad extrafiscal. En este caso, el Parlamento catalán invadía la competencia exclusiva del Estado para fijar las bases del régimen energético, lo cual no está libre de discusiones doctrinales, pero que en lo que respecta a la energía nuclear podemos concluir que solo al Estado corresponde la determinación del peso de la energía producida en las centrales nucleares en el balance de la producción eléctrica

⁴³⁴ PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1995, núm. 88, pág. 630.

⁴³⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. *Op. cit.*, págs. 185 y ss.

⁴³⁶ ORTIZ CALLE, E.: “Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado II”. *Impuestos*, 1999, núm. 1, pág. 82.

⁴³⁷ *Ley 5/2017, de 28 de marzo, de Medidas fiscales, administrativas, financieras y del Sector Público*. DOGC de 30 de marzo de 2017.



nacional, el ejercicio de las potestades autorizadora, inspectora y sancionadora dirigida a salvaguardar los criterios de planificación eléctrica, paralización de la construcción de centrales en construcción y el establecimiento de las compensaciones económicas correspondientes y la regulación del ciclo del combustible nuclear dirigida a garantizar el suministro de combustible a las centrales. Este tributo ha sido recientemente anulado por la STC 43/2019⁴³⁸, de 27 de marzo, por coincidir el hecho imponible del tributo estatal sobre el combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, lo cual resulta contrario a lo dispuesto en el art. 6.2 de la LOFCA, pero sin incidir el TC sobre el asunto de la falta de competencia material (tema que sí ha sido tratado por la reciente STC 87/2019, de 20 de junio,⁴³⁹ que declara que son inconstitucionales y nulos parte de artículos o apartados o incisos de artículos impugnados de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático). Aunque el TC no lo dijo, creo que la Ley catalana, en lo que respecta a la energía nuclear, había sobrepasado el límite de la competencia del Estado, ya que esta medida puede afectar al peso de la energía producida en las centrales nucleares en el balance de la producción eléctrica nacional. A estas sentencias me referiré con mayor detenimiento en el próximo capítulo al analizar este gravamen catalán, pero debemos recordar aquí que es necesario que los impuestos establecidos por las CC.AA. con fines no fiscales y, en consecuencia, con fines de ordenación de sectores de actividad recaigan sobre ámbitos en los que tengan atribuida constitucionalmente la correspondiente competencia material.

La STC 49/1995⁴⁴⁰ expresamente recoge que la potestad tributaria de las CC.AA no posee un carácter absoluto, sino que está sometida a ciertos límites, como son los derivados del reparto de competencias entre el Estado y las CC.AA, que no son incompatibles con el reconocimiento constitucional del poder tributario de las CC.AA. Así, esta potestad tributaria aparece subordinada a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles recogidos en el art. 156.1 de la C.E, así como las limitaciones aplicables a los impuestos propios de las CC.AA que resultan de los arts. 157.2 C.E. y 6 , 9 o 12.2 de la LOFCA. El fin último de estas limitaciones es evitar que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, coordinación que proclama el art. 156.1 CE, y por ello este principio debe alcanzar un papel protagonista a la hora de evaluar la constitucionalidad de los impuestos propios creados por las CC.AA.

Al respecto, el profesor RODRÍGUEZ BEREJO⁴⁴¹ ya señaló que era necesaria la ordenación de las distintas figuras tributarias existentes, que han de integrarse y constituir un sistema racional, coherente

⁴³⁸ STC 43/2019, de 27 de marzo de 2019 (NCJ063973).

⁴³⁹ STC 87/2019, de 20 de junio de 2019 (NFJ074076).

⁴⁴⁰ STC 49/1995, de 16 de febrero de 1995 (NFJ066629).

⁴⁴¹ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 2005, núm. 13, pág. 241.



y estructurado lógicamente según criterios que aseguren la participación de todos en el sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica y permitan la consecución de la justicia a través de la redistribución de la renta y de la riqueza que se realiza mediante el sistema tributario que contenga “una dosis inevitable de homogeneidad y de unidad respecto de su aplicación en todo el territorio nacional”. Esta necesidad exige mejorar la armonización y coordinación del poder tributario de las CC.AA. a la hora de configurar sus tributos propios, pues deben garantizarse la unidad y la coherencia del sistema tributario (art. 149.1.14.^a CE), instrumento esencial de la política económica del Gobierno y de la distribución de la renta y de la riqueza, como para evitar, por otra parte, el riesgo de fenómenos de sobreimposición o de exceso de imposición que pudieran contravenir los principios tributarios del art. 31.1 de la CE, en particular la interdicción del alcance confiscatorio del sistema tributario.

Como consecuencia de la reforma de la LOFCA operada por la Ley orgánica 3/2009⁴⁴², la sustitución de la locución «materia» por «hecho» imponible, referida a la prohibición de crear tributos que recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado o hechos imponibles gravados por los tributos locales y el ámbito de actuación de las CC.AA. para crear tributos ambientales han aumentado considerablemente, ya que, antes de la reforma, la limitación se cernía sobre la materia imponible, concepto mucho más amplio que el de hecho imponible. Por ello, basta con la modificación de cualquier elemento del hecho imponible para que se convirtiera en un nuevo impuesto sin contradecir la normativa, de lo que surge un gran riesgo de sobre imposición de una misma materia⁴⁴³. El profesor ESCRIBANO LÓPEZ⁴⁴⁴ se refiere a los efectos de estos límites de la LOFCA en la tributación medioambiental, donde un mismo objeto de riqueza, una misma materia imponible, aparentemente puede conformar el hecho imponible de un impuesto autonómico con finalidad medioambiental que otro impuesto establecido por las entidades locales, ya que el impuesto autonómico incorpora en el concepto de materia imponible el carácter extrafiscal medioambiental que se configura así como elemento diferenciador y sin que pueda apreciarse la vulneración del art. 6.3 de la LOFCA.

La STC 37/1987 recogía una interpretación muy restringida sobre la prohibición de que los tributos autonómicos replicasen hechos imponibles gravados por el Estado o por las corporaciones locales, lo cual confería a las CC.AA. una capacidad tributaria exorbitada, pues conforme a aquella interpretación bastaba con que uno de los elementos del hecho imponible fuera diverso para que el tributo autonómico no incurriera en doble imposición. Por ello, el TC ha rectificado este exceso

⁴⁴² Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, BOE núm. 305 de 19 de Diciembre de 2009.

⁴⁴³ LAGO MONTERO, J. M.: *El poder tributario de las comunidades autónomas*. Aranzadi, 2000, págs. 46-61.

⁴⁴⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Los tributos propios autonómicos y la prohibición de doble imposición”. *Op. cit.*, pág. 314.



interpretativo en sentencias posteriores al objeto de tener en cuenta los distintos elementos de los tributos en conflicto (sujeto pasivo, base imponible, capacidad económica o exenciones) antes de pronunciarse sobre una posible coincidencia y por tanto una vulneración de esta interdicción de doble imposición entre tributos estatales o locales por un lado y autonómicos por otro⁴⁴⁵.

Esta inflexión se produjo a raíz de la STC 289/2000, sobre el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, en la que se declaró su inconstitucionalidad porque dicho impuesto constituía un gravamen sobre el patrimonio inmobiliario, que al ser una materia imponible ya gravada por el IBI, el impuesto balear incurría en la prohibición prevista art. 6.º.3 LOFCA, pues la finalidad medioambiental de compensar, mediante la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que decía perseguir no era cierta. Para llegar a esta conclusión el Tribunal analizó la estructura del impuesto balear y constató que este tributo no contenía ningún estímulo para que los agentes económicos modificasen sus conductas por otras actuaciones protectoras del medio ambiente. No resultaba ser un impuesto sobre la actividad contaminante, pues no afectaba a todas las instalaciones capaces de provocar este daño contra el medio ambiente, buscando un efecto disuasorio de conductas dañinas o estimulante de actuaciones protectoras del entorno ecológico. Tampoco quedaba afectada su recaudación a la consecución de la finalidad pretendida (tal y como ocurría en el Impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas como en el Impuesto extremeño sobre dehesas infrutilizadas).

El TC consideró que la noción de «hecho imponible» a que se refiere el art. 6.2 de esta ley para delimitar el ámbito de la potestad tributaria de las CC.AA. en relación con las competencias estatales es una noción estrictamente jurídica, de modo que no se impide a los entes autonómicos gravar objetos materiales o fuentes impositivas que ya están gravados por el Estado, pues la prohibición afecta únicamente a la duplicidad de hechos imposables. En el caso de la delimitación con las corporaciones locales, el límite al poder tributario autonómico es de mayor intensidad pues el art. 6.3 de la LOFCA se refiere a «materia imponible», entendida como toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de forma que

⁴⁴⁵ En la STC 37/1987, el TC apreció que el impuesto sobre tierras infrutilizadas creado por la Ley de Reforma Agraria del Parlamento de Andalucía era un tributo con finalidad extrafiscal que buscaba el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra. Es constitucionalmente admisible que el Estado y las CC.AA., en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que respondan a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o intereses políticos siempre que no se desconozca o contradiga el principio de capacidad económica. Basta para ello que exista una riqueza o renta real o potencial, y por tanto no se vulnera la prohibición de doble imposición respecto los tributos de las CC.AA., que no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado (art. 6.2 LOFCA).



en sobre una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias para configurar distintos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. Así el Tribunal Constitucional viene sosteniendo a la hora de confirmar la validez de los distintos tributos autonómicos cuya constitucionalidad se somete a su conocimiento que a la luz de la doctrina que arrancó con la STC 37/1987, debe descartarse «una identificación entre los conceptos de “materia imponible” y “hecho imponible”. Así, por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico, mientras que el concepto de hecho imponible es estrictamente jurídico que viene determinado legalmente como tal y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el art. 28 LGT. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. Estos mismos argumentos fueron esgrimidos en la STC 179/2006⁴⁴⁶ para determinar la inconstitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, que al gravar la misma materia imponible que el IBI, vulneraba la prohibición prevista en el art. 6.º 3 LOFCA

A partir de esta sentencia el Tribunal Constitucional adoptó esta nueva línea de interpretación que se observa en la STC 168/2004 referida al gravamen de protección civil, en la que consideró que no vulnera la prohibición de doble imposición contenida en la LOFCA, analizando los distintos elementos del gravamen en comparación con los de los tributos locales que se decían afectados. El objeto del impuesto no coincide con los del IBI e IAE, al no gravar la titularidad u otros derechos que recaigan sobre determinados bienes inmuebles ni tampoco el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas. El impuesto catalán grava únicamente aquellas instalaciones y actividades en las que concurre una cierta peligrosidad para bienes y personas que conlleva la necesidad de activar los correspondientes planes de protección civil. Se trata de un impuesto de carácter retributivo en la medida que su exacción depende del riesgo o peligrosidad que entraña la actividad o instalación, medidos en términos de protección civil, por lo que no cabe admitir que su finalidad sea exclusivamente recaudatoria.

El Auto del TC 456/2007⁴⁴⁷ consideró que el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos de Andalucía que gravaba las operaciones de depósito de residuos radiactivos no incurría en la prohibición del art. 6.3 de la LOFCA, a pesar de que su hecho imponible coincidía con el del IAE. Esto se debía a que el tributo andaluz poseía una finalidad protectora del medio ambiente al margen de la puramente recaudatoria, pues su hecho imponible está constituido por el depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos

⁴⁴⁶ STC 179/2006, de 13 de junio de 2006 (NFJ022731).

⁴⁴⁷ Auto del TC 456/2007, de 12 de diciembre de 2007 (NFJ073070).



o privados situados en su territorio. Igualmente el Tribunal consideraba que este tributo no suponía un obstáculo a la libre circulación de bienes del art. 139.2 CE en relación el art. 9 LOFCA .

En la STC, 122/2012,⁴⁴⁸ el Tribunal estimó que el Impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales no vulneraba la prohibición del 6.3 de la LOFCA. Aunque en el impuesto autonómico y en el IBI -la superficie constituye para ambos el parámetro que sirve para cuantificar la capacidad económica sometida a gravamen, a la hora de cuantificar la base imponible los elementos tomados en consideración para realizar el cómputo no son los mismos. Tampoco coincide con el IAE, pues mientras que este tributo afecta a todo tipo de actividades económicas, por su mero ejercicio, el impuesto catalán incide únicamente sobre las actividades comerciales, ejercidas por las grandes superficies comerciales, a las que se otorga un trato desigual no por cuestiones de mera organización interna, sino por su repercusión sobre el consumo, la ordenación del territorio y el medio ambiente.

Este mismo argumento se trasladó a la STC 53/2014⁴⁴⁹ y a la STC 210/2012⁴⁵⁰, al impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito en la que se dijo que, para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición contenidas en el art. 6.2 de la LOFCA, el examen de los tributos encontrados no puede limitarse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imposables, pues esta coincidencia no puede derivarse únicamente de que su definición sea o no gramaticalmente idéntica, sino que es necesario atender a las circunstancias, motivos y finalidades apreciadas por el legislador al configurar los hechos imposables de ambos impuestos.

Por tanto, según el TC, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imposables, que es lo prohibido en el art. 6 LOFCA, deberá partir del examen del hecho imponible pero también deberá atender a los restantes elementos del tributo tales como los sujetos pasivos, la base imponible, la capacidad económica gravada, o los supuestos de no sujeción y exención, sus elementos de cuantificación del hecho imponible, pues no solo cabe atender a la riqueza gravada o materia imponible, sino que también deberá observarse la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo. El elemento a analizar más importante, a mi juicio, en el caso de los tributos medioambientales es la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos. La presencia de dicho fin deberá observarse necesariamente, pues no es suficiente que dicha finalidad extrafiscal se mencione como objetivo perseguido por el tributo en el preámbulo

⁴⁴⁸ STC 60/2013 de 5 de junio de 2012 (NCJ057077).

⁴⁴⁹ STC 53/2014, de 10 de abril de 2014 (NCJ058422). Esta sentencia está referida al impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales y el TC concluye de la misma forma y con base en los mismos fundamentos que en el caso del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales.

⁴⁵⁰ STC 210/2012, de 14 de noviembre de 2012 (NCJ049262).



de la norma, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo, tal y como se puso de manifiesto en la STC 122/2012, que asimismo entendió que no bastaba tampoco a la hora de apreciar la existencia de una finalidad extrafiscal con que el tributo incorpore una finalidad dirigida a la consecución de un objetivo distinto al mero recaudatorio de carácter secundario o adicional, cuando el objetivo preponderante sea estrictamente de fiscal. No es suficiente la presencia en elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, de ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas beneficiosas para el medio ambiente para predicar el carácter medioambiental o la finalidad extrafiscal del tributo en cuestión.

Conforme a esta argumentación la STC 74/2016⁴⁵¹, declaró inconstitucional el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear. El Tribunal consideró que el hecho de la afectación de su recaudación a una finalidad concreto no era suficiente para determinar la existencia de la finalidad extrafiscal proclamada, pues el dato sobre la afectación no es suficiente para determinar si existe o no finalidad extrafiscal, pues aunque se considera uno de los posibles indicios, ni siquiera es el más importante a la hora de determinar el carácter contributivo o extrafiscal del tributo autonómico.

A la vista de estas precisiones, podemos determinar si un impuesto es extrafiscal o no en función de si su estructura y su hecho imponible reflejan tal finalidad protectora del medio ambiente, sin que la existencia de este fin extrafiscal sea incompatible con la existencia de otro recaudatorio, aunque la finalidad extrafiscal debe prevalecer y no debe constituir un elemento secundario o accesorio.

La vía de escape a estas prohibiciones se ha encontrado en la extrafiscalidad, que según GARCÍA DE ENTERRÍA es concebida como “una excepción a la clásica definición de la capacidad económica como límite cualitativo a la soberanía del legislador tributario, que determinaría la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no tomase como hecho imponible algún dato o elemento revelador de tal capacidad económica”. La extrafiscalidad busca lograr los mismos fines del Estado, al servicio del programa y los principios constitucionales, basados en el incentivo y/o desincentivo tributario, que permitan incidir en el comportamiento de los ciudadanos y/o agentes económicos, reduciendo las externalidades que generan, para evitar mayores gastos públicos (buscando el ahorro público para evitar seguir en el círculo vicioso de la simple recaudación)⁴⁵².

Como sostiene VARONA ALABERN⁴⁵³, el impuesto extrafiscal debe incorporar una doble finalidad: la incentivadora o persuasiva, por un lado, y la desincentivadora o disuasoria, por otro.

⁴⁵¹ STC 74/2016, de 14 de abril de 2016 (NCJ061182).

⁴⁵² GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. *Op. cit.*, págs. 20-21.

⁴⁵³ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. *Op. cit.*, pág. 31.



La utilización del sistema tributario para fines extrafiscales, resulta muy debatida. Pese a que dicho empleo extrafiscal está admitido en los sistemas jurídicos, tiene que pasar a la luz del principio constitucional de capacidad económica y de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria⁴⁵⁴.

A partir de estas sentencias, podemos cuestionarnos si la capacidad para afectar al medio ambiente es suficiente para sustentar la existencia de manifestación de riqueza tal y como considera el TC al considerar la capacidad para afectar como una modalidad del principio de capacidad económica. En primer lugar debemos partir de la afirmación del profesor CASADO OLLERO sobre que los objetivos extrafiscales no legitiman al legislador para gravar una riqueza prescindiendo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes⁴⁵⁵. HERRERA MOLINA⁴⁵⁶ considera que la extrafiscalidad supone una restricción al derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica, por lo que debe controlarse especialmente en estos casos que el establecimiento de un determinado tributo extrafiscal sea la medida adecuada para obtener dicho fin, si es necesario y si es proporcional el beneficio obtenido con su establecimiento a la lesión que se produce del principio de capacidad económica⁴⁵⁷, tal y como también sostiene el profesor ORTIZ CALLE⁴⁵⁸. HERRERA MOLINA estima que para calificar un impuesto como ecológico, su estructura debe reflejar la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente, y asimismo considera que los tributos ambientales se separan justificadamente del principio de capacidad económica siempre que sean idóneos para alcanzar su fin de incentivo que no pueda lograrse mediante otras vías más respetuosas con este principio con los mismos costes y resultados.

Los profesores RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J afirman que el juicio de constitucionalidad de los impuestos ambientales debe constatar la autenticidad del objetivo medioambiental y seguidamente se debe analizar que los elementos de configuración jurídica responden a dicho objetivo para dirimir una posible coincidencia de gravámenes⁴⁵⁹.

⁴⁵⁴ JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J.: *El tributo como instrumento de protección ambiental*. *Op. cit.*, pág. 81.

⁴⁵⁵ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”. *Op. cit.*, págs. 470-471.

⁴⁵⁶ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. *Op. cit.*, pág. 180.

⁴⁵⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: “Metodología del Derecho financiero y tributario”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2003, núm. 26, pág. 21.

⁴⁵⁸ ORTIZ CALLE, E.: “El ordenamiento comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”. *Op. cit.*, págs. 116-117.

⁴⁵⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.: “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales”. *Nueva fiscalidad*, 2004, núm. 10, pág. 73. Estos autores sostienen que “la finalidad extrafiscal de un tributo autónomo es base suficiente para sostener que no es equivalente con otros tributos estatales de carácter fiscal”.



El principio de territorialidad⁴⁶⁰ (contenido en el art. 157.2 CE y desarrollado en el art. 9 LOFCA) establece que los tributos de las CC.AA. no podrán sujetarse a elementos patrimoniales situados fuera del territorio de la pertinente autonomía ni gravar rendimientos originados fuera del mismo o suponer un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías y servicios. Este principio debe conectarse con la unidad del mercado interior, en el sentido que garantiza la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español, por ello, las CC.AA. tienen vedado establecer privilegios económicos o sociales que supongan una barrera fiscal en el territorio español.

Así, la STC 204/2002⁴⁶¹ declaró inconstitucional el inciso «en todo el territorio nacional» del título del art. 24 de la Ley 13/1996⁴⁶², de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ya que el Estado estaba invadiendo una competencia de las CC.AA., puesto que son estas las Administraciones competentes en sus respectivos territorios para la expedición de las guías de circulación para máquinas recreativas y de azar, por cuanto disponen de la potestad normativa para regular las características de fabricación y homologación de este instrumento de juego. La competencia para crear tasas por servicios deriva necesariamente de la que se ostenta para organizar los servicios públicos correspondientes.

Sin embargo, puede ocurrir que la actuación de las CC.AA. en el ejercicio de sus competencias produzca efectos fuera de su territorio. El mejor ejemplo de estos efectos es el del recargo sobre el IRPF establecido por la Comunidad de Madrid que la STC 150/1990⁴⁶³ consideró que era constitucionalmente admisible, pues es lícito crear un recargo sobre el IRPF de las personas cuyo domicilio fiscal se ubica en el territorio de la comunidad aunque la renta proceda de bienes situados fuera.

La STC 126/2002⁴⁶⁴ resolvió un conflicto de competencias respecto al medio ambiente entre el Estado y la Generalitat Catalana, resolviendo el TC que corresponden a la Administración autonómica las competencias controvertidas contenidas en los arts. 4.2, 5, 6, 7.2, 8, 9, 11, 12 y 14 de la Orden del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, de 22 de marzo de 1993, por la que se regula la concesión de ayudas previstas en el Plan nacional de residuos industriales para 1993.

⁴⁶⁰ ORTIZ CALLE, E.: “Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico”. *Revista interdisciplinar de gestión ambiental*, 2001, núm. 27, págs. 26 y ss.

⁴⁶¹ STC 204/2002, de 31 de octubre de 2002 (NFJ013319).

⁴⁶² *Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*. BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996.

⁴⁶³ STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990 (NFJ004014).

⁴⁶⁴ STC 126/2002 de 23 de mayo de 2002 (NCJ049819).



La STC 168/2004, que ya he comentado con ocasión del análisis de los tributos sobre el riesgo y referida al gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña, estableció que los principios de territorialidad de las normas y actos de las CC.AA. y de unidad de mercado no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional. En esta sentencia, el TC determinó que la aplicación del tributo autonómico no incidía sobre la actuación estatal relativa a la planificación básica de previsiones en las instalaciones de transporte y distribución, y no provocaba el aumento del coste derivado del mantenimiento de dichas instalaciones, lo cual no me parece del todo cierto ya que cualquier coste fiscal, del tipo que sea que se imponga a las centrales, acaba trasladándose a la factura eléctrica.

El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, derivado del art. 139.1 de la CE, puede limitar la autonomía financiera, por lo que el TC considera que dicho límite no significa que deba existir uniformidad, ya que el principio de autonomía confiere la capacidad a cada comunidad autónoma para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, pero dicho ejercicio debe respetar la igualdad en las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos.

RODRÍGUEZ BEREJO⁴⁶⁵, tal y como se afirma en la STC 37/1987, exige que el ejercicio por parte de las CC.AA. de su autonomía garantice la sustancial unidad de régimen de los derechos fundamentales en todo el Estado. Si bien es cierto que la Constitución no exige un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, el estándar de derechos fundamentales, su contenido declarado y su nivel de protección, debe ser común en todo el territorio nacional pues, de acuerdo con el art. 139 de la CE, “todos los españoles tienen los mismos derechos... en cualquier parte del territorio del Estado” y para que esto sea así, el art. 149.1.1.ª de la CE, atribuye al Estado la competencia exclusiva de “la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”.

A partir de la STC 37/1987, el empleo con fines no fiscales de los impuestos propios de las CC.AA. resulta perfectamente admisible, pero no por ello deja de plantear problemas, derivados fundamentalmente de la posibilidad de que los fines extrafiscales perseguidos por el impuesto autonómico se refieran a ámbitos competenciales que no correspondan a las CC.AA. o puedan producir efectos fuera de su espacio territorial⁴⁶⁶.

⁴⁶⁵ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “La Constitución y las reformas territoriales en España”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 2007, núm. 8, págs. 15-16, versión electrónica.

⁴⁶⁶ ZORNOZA PÉREZ, J.: “Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas”. *Op. cit.*, pág. 482.



Estos tributos pueden constituir una limitación a la libertad de empresa, tal y como manifestó el TC en su STC 37/1981⁴⁶⁷, en la que se confirmó que estaban reservadas a la legislación general del Estado la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales y, entre otras, la legislación mercantil. Por ello, siendo el mercado el marco para el desarrollo de la iniciativa privada, contenido esencial de la libertad de empresa, dichas medidas restrictivas deberán ponderarse conforme a las exigencias del principio de proporcionalidad: necesidad, adecuación, y proporcionalidad respecto a la finalidad con la que se han establecido.

Los poderes públicos deben garantizar y proteger el ejercicio de la libertad de empresa y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación. En este caso, el establecimiento de tributos sobre un determinado sector, que por otro lado es clave para nuestra política energética y medioambiental, y contraviene la planificación que hubiera hecho el Estado central, lo cual no parece muy adecuado ni puede entenderse justificado ya que rompe la necesaria igualdad en derechos y obligaciones de todos los españoles (art. 139), obstaculiza la libre circulación de los bienes dentro del territorio nacional.

Tampoco la STC 210/2012, sobre el impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito consideró que el impuesto supusiera un obstáculo a la libertad de circulación, en este caso de capitales, o afectara de manera efectiva a la ubicación de empresas, vulnerando la libertad de establecimiento, pues la Ley del Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito establece un punto de conexión adecuado a su finalidad que es la de gravar únicamente los depósitos bancarios constituidos y captados por las sucursales bancarias radicadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura de forma que no extralimita los efectos del tributo más allá de los límites de dicha comunidad, a pesar de que algunos de estos fondos puedan pertenecer a personas, físicas o jurídicas, que no residan en dicho territorio, pues el depositante es ajeno a la relación jurídico-tributaria del Impuesto.

Otro límite a la potestad tributaria de las CC.AA. se deriva del art. 157.2 de la CE que impide que las CC.AA. adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Los tributos de las CC.AA. tampoco pueden afectar a la unidad del mercado español, al igual que tampoco pueden restringir la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales de acuerdo con las exigencias del derecho de la UE, que trataré posteriormente.

Esta prohibición vuelve a quedar limitada o condicionada a la posible existencia de una justificación adecuada por motivos extrafiscales. Así, la protección del medio ambiente puede ser

⁴⁶⁷ STC 37/1981, de 16 de noviembre de 1981 (NCJ063197).



una justificación que pueda sustentar el establecimiento de estos tributos, pero realmente deben ser tributos que persigan esta protección del medio ambiente de manera adecuada y eficiente y sobre todo respetando los principios generales de justicia material de nuestro sistema y las libertades comunitarias.

En consecuencia, las CC.AA. pueden establecer tributos o medidas tributarias, siempre que las mismas no resulten contrarias a las libertades de circulación, y en el caso de que pueda verse constreñida esta libertad mediante una determinada medida autonómica, esta limitación debe responder y ser idónea para la consecución de un objetivo de interés común y además debe ser proporcional a dicho beneficio.

Esto permite aceptar tributos autonómicos que generen una desigualdad en el mercado cuando respondan a una finalidad justificada, y en este caso podría admitirse la protección del medio ambiente como fin legitimador de los mismos, pero para ello debe existir dicha finalidad.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH afirma que el criterio de contaminador-pagador entra en nuestro ordenamiento jurídico fundamental a través de la indispensable solidaridad colectiva en el derecho y en el deber de protección ambiental. Y enlaza la capacidad económica a resultas de su aptitud o idoneidad para medir la capacidad contaminante de la actividad de los sujetos llamados a contribuir al gasto público⁴⁶⁸.

Los tributos propios de carácter medioambiental de las CC.AA. están encaminados a llamar a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos autonómicos –a veces a una parte específica de los mismos– a aquellos sujetos que llevan a cabo comportamientos en los que el legislador percibe un deterioro cualitativo del entorno o, sencillamente, un riesgo acentuado de que el daño se produzca. Sin embargo, en todos ellos no solo se han de tener en cuenta en su configuración e interpretación los principios constitucionales de naturaleza estrictamente tributaria –capacidad económica, progresividad, generalidad– sino también los formulados en referencia a la ordenación del medio ambiente –«quien contamina, paga», cautela, prevención– o a la distribución de competencias entre distintas entidades territoriales –suficiencia, autonomía, subsidiariedad–, que complementan el contenido de los primeros cuando con estos últimos coinciden en la ordenación y la aplicación de estos particulares tributos.⁴⁶⁹

El pago de todo tributo, ya sea de finalidad fiscal o extrafiscal, debe sustentarse sobre la base de la existencia de una capacidad económica para que no resulte inconstitucional.

La protección del medio ambiente no puede justificarlo todo y máxime aquello que es muy difícil o casi imposible evitar por ciertos sujetos. La protección del medio ambiente no se debe instrumentar

⁴⁶⁸ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “Los impuestos ambientales en las comunidades autónomas”. *Op. cit.*, págs. 12-13.

⁴⁶⁹ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Riesgo de contaminar y tributos autonómicos”. *Quincena fiscal*, 2006, núm. 2, pág. 1.



extralimitando la imposición sobre ciertos productos de los que los ciudadanos no pueden prescindir⁴⁷⁰, como la energía eléctrica. LÓPEZ ESPADAFOR⁴⁷¹ señala que se puede dar una situación confiscatoria por las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica. Para descubrir el verdadero alcance de las acumulaciones de impuestos en materia de imposición sobre el consumo, no solo debemos fijarnos en los casos de traslación jurídica de la carga tributaria hacia el contribuyente, sino que también se deberá tener en cuenta los supuestos de traslación económica.

Atendiendo a un concepto de medio ambiente estricto⁴⁷², el art. 149.1.23 de la CE otorga al Estado la facultad de establecer la legislación básica sobre protección del medio ambiente sin perjuicio de que las CC.AA. establezcan normas adicionales de protección. No obstante, el establecimiento de estos impuestos puede incidir sobre la política energética, materia sobre la cual no tienen competencia las CC.AA. sino que corresponde al Estado (art. 149.1.25 CE)⁴⁷³, ya que el encarecimiento de la factura fiscal de la energía nuclear como consecuencia del establecimiento de tributos autonómico de carácter extrafiscal podría llevar a replantearse a las empresas propietarias de las centrales el continuar con su actividad, como así parece estar ocurriendo.

Las CC.AA. han venido estableciendo distintos tributos sobre la electricidad, y en algunos casos también sobre la energía nuclear. Dichos impuestos declaran tener la finalidad de prevenir el riesgo que lleva aparejada esta tecnología, pero sin tener en cuenta que dicho riesgo ya ha sido cubierto por otros instrumentos jurídicos y económicos, de forma que estos gravámenes pueden carecer de la legitimidad necesaria y resulta como mínimo cuestionable en nuestro sistema tributario que se dice inspirado en los principios de igualdad y capacidad económica.

El profesor ALONSO GONZÁLEZ⁴⁷⁴ ya cuestiona el planteamiento de esta clase de impuestos autonómicos sobre el riesgo ambiental debido a la dificultad de cuantificar el riesgo del posible daño sin que derive el tributo en un impuesto sobre la actividad económica del sujeto pasivo incompatible con el IAE. Por otro lado, dada la dispersión y desigualdades que se ponen de manifiesto en los distintos territorios autonómicos y que se traduce en ineficacia a la hora de atajar estos problemas, es mucho más aconsejable la imposición estatal en actividades con riesgo de daño ambiental, y en este caso coordinarlo con las distintas tasas que recaen sobre esta actividad.

⁴⁷⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo”. *Op. cit.*, pág. 21.

⁴⁷¹ *Ibid.*, pág. 36.

⁴⁷² DELGADO GIL, A.: *Delitos urbanísticos y contra el medio ambiente*. *Op. cit.*, pág. 16.

⁴⁷³ LUCAS DURÁN, M.: “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”. *Op. cit.*, pág. 13.

⁴⁷⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Marcial Pons, 1995, pág. 141.



En el caso de los impuestos autonómicos que recaen sobre la producción de energía eléctrica, con un pretendido fin medioambiental, en algunos casos, la existencia de dicho fin no parece estar demasiado claro y en otros, además de la presencia de tal finalidad, debería constatarse que la carga fiscal que se impone guarda la adecuada proporcionalidad respecto a la función medioambiental que se pretende conseguir, lo cual vuelve a llevarnos a negar la función extrafiscal de estos impuestos. ORTIZ CALLE cree conveniente que nuestro TC extreme el control de las normas tributarias extrafiscales al objeto de verificar que tal finalidad extrafiscal esté presente con la mínima lesión de los principios de justicia tributaria ya que, de no ser así, podríamos estar ante impuestos que sin finalidad extrafiscal alguna puedan ser constitutivos de ser tachados de ayudas de Estado prohibidas por el tratado⁴⁷⁵.

Asimismo, tampoco cabría afirmar dicho carácter extrafiscal a la vista de la escasa función modificadora de la conducta de los agentes contaminantes que conlleva su establecimiento, a lo que hay que añadir los escasos logros en el plano medioambiental que el establecimiento de estos tributos conlleva.

El profesor MENÉNDEZ MORENO⁴⁷⁶ apunta que, ante los problemas que plantean los tributos autonómicos de este tipo, sería preferible el establecimiento de recargos sobre los impuestos estatales, posibilidad contemplada en el art. 157.1 a) de la CE, que tendría además la ventaja de una más fácil gestión y, en definitiva, de una mayor eficacia recaudatoria.

Según el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español* presentado al Gobierno en febrero de 2014, muchos de los impuestos medioambientales creados por las CC.AA. con una finalidad protectora del medio ambiente no están efectivamente justificados y generan una notable dispersión legislativa que conlleva consecuencias muy negativas para la unidad del mercado interior y la neutralidad., por lo que la Comisión propone una revisión en profundidad de esos impuestos, incidiendo en una mayor coordinación entre los distintos ámbitos territoriales.

La competencia estatal sobre el sector como límite a la actuación autonómica impide al legislador autonómico tratar de organizar, dirigir, ordenar o incidir directamente en el proceso de producción o transporte de energía, lo que puede ser obstáculo a la utilización del instrumento fiscal por parte de las CC.AA. si tuviera alguno de los efectos mencionados. El efecto extrafiscal de los tributos autonómicos con la intención de proteger el medio ambiente se ha revelado como un medio para el desarrollo de figuras impositivas autonómicas que tienen influencia directa e indirecta en el sector eléctrico. Las comunidades

⁴⁷⁵ ORTIZ CALLE, E.: “Extrafiscalidad y constitución en la imposición energético-ambiental”. *Op. cit.*, pág. 97.

⁴⁷⁶ MENÉNDEZ MORENO, A.: “De nuevo los tributos medioambientales de las comunidades autónomas y su contrastación constitucional. (A propósito de la sentencia del Tribunal supremo de 17 de febrero de 2014)”. *Quincena fiscal*, núm. 10, pág. 6.



autónomas han hecho suyas diferentes exacciones que, en principio, no tienen objetivo recaudador sino que pretenden proteger el medio ambiente mediante el principio de «quien contamina, paga»⁴⁷⁷.

El legislador autonómico ha establecido distintos impuestos que, bajo la afectación a una supuesta finalidad protectora del medio ambiente o reparadora del daño causado a este último, pretende calificar como ambientales pero que en realidad están gravando la producción de energía nuclear sin que su establecimiento suponga ninguna protección ambiental clara y efectiva. La afectación no es determinante de dicha finalidad ambiental, 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. Se trata de un factor puramente accesorio o accidental que poco o nada aporta al carácter extrafiscal de un tributo ambiental de acuerdo con los distintos pronunciamientos del TC⁴⁷⁸.

5.2. PROBLEMAS RESPECTO AL DERECHO DE LA UE

El establecimiento de tributos medioambientales por las CC.AA., además de los límites establecidos en la Constitución, deben respetar el Derecho de la Unión Europea y la jurisprudencia comunitaria. Los principales límites europeos derivan de las libertades fundamentales y de la prohibición sobre ayudas de Estado y las establecidas por las Directivas Europeas de armonización fiscal. Tanto la Comisión como el TJUE han adoptado un concepto de «ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales» en sentido amplio de forma que también recaen bajo dicha prohibición las otorgadas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros.⁴⁷⁹

Algunos de los impuestos establecidos por las CC.AA. con un pretendido fin ambiental no tienen dicha finalidad y se trata de tributos exclusivamente recaudatorios, por lo que pueden vulnerar las libertades fundamentales del Derecho comunitario y la prohibición de ayudas de Estado y las derivadas de las directivas de imposición energética al carecer de dicha finalidad extrafiscal.

Algunos tributos autonómicos han despertado dudas sobre su adecuación a las libertades comunitarias, como es el caso de los impuestos sobre grandes establecimientos o áreas de venta

⁴⁷⁷ FERNÁNDEZ AMOR, J. A. y PERETÓ GARCÍA, M.: “Notas sobre el régimen jurídico de la imposición sobre la energía eléctrica”. *Revista Aranzadi de Derecho y nuevas tecnologías*, 2005, núm. 9, págs. 21-22.

⁴⁷⁸ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables”. *Quincena fiscal*, 2010, núm. 22, pág. 23.

⁴⁷⁹ DEL BLANCO GARCÍA, A. J.: “Límites al establecimiento de tributos ambientales autonómicos (propuestas de reforma)”. En C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (coord.). *Encuentro de Derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español*. Ministerio de Hacienda, 2015. págs. 49, 117 y 119-125.



comerciales existentes que varias CC.AA. han establecido⁴⁸⁰, respecto de los cuales se ha cuestionado su adecuación con la libertad de establecimiento y con las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.

La UE considera ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior las medidas nacionales que beneficien a determinadas empresas, es decir, que las medidas sean selectivas y no de alcance general; que conlleven una ventaja o beneficio económico para quien la reciba y que afecten a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. Pero no todas las ayudas de Estado están prohibidas. El Tratado regula en art. 107.2, un listado de materias sobre las que pueden establecerse este tipo de ventajas sin que se consideren incompatibles con el mercado interior y, por tanto, prohibidas por el Derecho de la UE. Igualmente existen otro tipo de ayudas que pueden ser compatibles siempre que así lo determine la Comisión Europea, como las que se establezcan con el fin de incentivar la lucha contra el cambio climático las medidas de protección del medio ambiente. Para determinar la posible compatibilidad de las ayudas de Estado concedidas con una finalidad ambiental se deberá atender a las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente de 2008, que complementan la regulación contenida en el Reglamento General de Exención por Categorías.

Muchos de nuestros impuestos autonómicos ambientales pueden ser considerados ayudas de Estado compatibles con el Derecho de la UE, pero para ello deben haber sido notificados a la Comisión. Por ello, los impuestos autonómicos ambientales que no fueron notificados podrían ser considerados como ayudas de Estado.

La profesora MORENO GONZÁLEZ⁴⁸¹ considera que una aproximación de los tributos verdes autonómicos podría contribuir a una protección más eficaz del medio ambiente y a superar los problemas no solo de constitucionalidad sino también de adecuación al Derecho de la UE que suelen acompañar al nacimiento y aplicación de los impuestos medioambientales autonómicos, siendo deseable un marco regulador mínimo que, sin desnaturalizar la autonomía tributaria de las CC.AA., asentase los

⁴⁸⁰ La Sala Tercera del TS planteó en varios autos cuestión prejudicial al TJUE para aclarar las dudas sobre la adecuación del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales existente en Cataluña, Asturias y Aragón al TFUE. La STJUE, de 26 de abril de 2018, asuntos C-234/16 y C-235/16 (acumulados) (NFJ070207) referida al impuesto asturiano y la STJUE, de 26 de abril de 2018, asuntos C-236/16 y C-237/16 (acumulados) (NFJ070208), referida al aragonés, admiten la licitud de las prescripciones legales que minoran la carga fiscal de determinados establecimientos sometidos al mismo cuando no tengan un impacto negativo sobre el medio ambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional. En el caso del tributo catalán, la STJUE, de 26 de abril de 2018, asunto C-233/16 (NFJ070206), mantuvo los mismos términos que la referida al homónimo asturiano pero, en este caso, el TJUE apreció que la exención del IGEC de los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m² constituye una ayuda de Estado en el sentido del art. 107.1 del TFUE.

⁴⁸¹ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”. *Op. cit.*, pág. 40, versión electrónica.



principios, características y estructura básicos de los tributos ambientales con pleno respeto tanto a las exigencias constitucionales como comunitarias, en aras de una mayor seguridad jurídica, y que permitiese asimismo establecer las bases de una fiscalidad ambiental coherente con las políticas y estrategias ambientales de la UE.

Los tributos medioambientales establecidos por las CC. AA. pueden ser considerados *a priori* como medidas selectivas dado que solo se aplican en el territorio de la comunidad autónoma exaccionante, sin embargo, la Comisión ha considerado que dicha selectividad puede estar justificada, de acuerdo con el art. 107.3 a) y c), si está destinada a favorecer el desarrollo económico de dicha región en el caso de que el nivel de vida sea anormalmente bajo o existiera una grave situación de subempleo o respondiesen a la necesidad de impulsar el desarrollo económico de determinadas actividades o de la región, sin alterar las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, circunstancias que no parece que puedan llegar a apreciarse respecto de los tributos medioambientales autonómicos.

Parece razonable pensar que la exigencia de estos tributos autonómicos podría desincentivar a las empresas de otros Estados miembros a realizar sus actividades en el territorio de estas CC. AA. afectando de este modo a su establecimiento en el mercado español, pero dicha restricción podría encontrar justificación en razones medioambientales, y para ello cada uno de estos tributos deberá analizarse caso por caso, atendiendo a la concreta configuración de cada tributo regional y teniendo presente el principio de proporcionalidad, es decir, analizando si la medida que ocasiona el obstáculo a la libertad de establecimiento es adecuada para garantizar el objetivo medioambiental pretendido y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo.

De esta forma, solo estará justificada si se considera adecuada para la consecución del fin medioambiental perseguido y además lo hace de forma congruente y sistemática. En este sentido, si el fin medioambiental pretendido es remediar las externalidades negativas generadas por cualquier actividad y, en nuestro caso, por la generación nucleoelectrónica, la configuración del tributo debe ser congruente con el objetivo ambiental marcado⁴⁸².

Como hemos visto en el apartado anterior, muchos de los tributos medioambientales carecen de tal finalidad o pueden resultar inadecuados para conseguir los pretendidos objetivos medioambientales, lo que resulta determinante para concluir si estos tributos autonómicos resultan o no compatibles con el Derecho comunitario, y todo ello con independencia de que el TC haya admitido la concurrencia de dicha finalidad ambiental conforme al ordenamiento interno.

⁴⁸² Moreno González, S.: “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”. *Op. cit.*, págs. 18 y 19, versión electrónica.



En cuanto a los tributos autonómicos que recaen sobre la producción de energía nuclear, resultarían incompatibles con las dichas normas comunitarias si se estableciera un régimen fiscal distinto en función del origen nacional o importado de la electricidad y el tipo de la electricidad importada fuera superior al nacional, pues de acuerdo con la STJUE C-213/96 en la que el Tribunal afirmó que el impuesto especial sobre la producción de energía eléctrica de Finlandia, cuyo importe depende del método de producción de la electricidad, no era contrario al Derecho comunitario, pues el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos en función de criterios objetivos si con ello se pretende alcanzar otros objetivos de política económica compatibles con el Tratado y el Derecho derivado, y en este punto es determinante la existencia de esta finalidad extrafiscal protectora del medio ambiente.

Lo cierto es que las distintas comisiones de expertos que han analizado estos tributos han avalado que la mayoría de estos tributos medioambientales que han establecido las CC.AA. carecen de dicha finalidad extrafiscal o no resultan ser mecanismos adecuados para contribuir a la mejora del medio ambiente, ya que los problemas que pretenden atajar sobrepasan el ámbito geográfico de su competencia y provocan efectos negativos en la economía, pues dificultan la unidad de mercado, y distorsiones en nuestro sistema impositivo, de forma que de ser así podrían contravenir el Derecho comunitario.

Capítulo III

Fiscalidad nuclear española

1. INTRODUCCIÓN

Es en este capítulo donde se encuentra el punto central de esta investigación, que es el análisis de los distintos tributos que configuran la presión fiscal a la que está sometido el sector nuclear en España, a mi juicio, bastante elevada, que compromete la capacidad económica de las empresas propietarias de las centrales, agotando su beneficio económico hasta el punto de plantearse la no continuidad de la actividad.

A los dos problemas clásicos de la energía nuclear, alargamiento del periodo de actividad de las centrales y residuos, se ha sumado ahora uno más: el de la fiscalidad. Las empresas propietarias de las centrales se vienen quejando del panorama fiscal que se ha dibujado en nuestro país en los últimos años⁴⁸³, en especial desde la entrada en vigor de la Ley 15/2012, que estableció tres nuevos impuestos (IVPEE, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos, y el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos) y la proliferación de diversos impuestos autonómicos que gravan la energía producida en las centrales nucleares.

La exigencia de estos tributos ha ocasionado que el sector esté en pérdidas y se plantee la no continuidad de su explotación, lo cual podría poner en peligro la estabilidad del sistema eléctrico,

⁴⁸³ SÁNCHEZ, C.: “La nuclear denuncia que la fiscalidad afecta a la viabilidad de las centrales”. *Energy news*, 29 de septiembre de 2016. Disponible en <https://www.energynews.es/la-nuclear-denuncia-que-la-fiscalidad-afecta-a-la-viabilidad-de-las-centrales/>.



pues la energía nuclear es la fuente con la mayor contribución en el balance energético (aporta el 22 % de electricidad) y a día de hoy no existe una alternativa energética que asegure la continuidad del suministro de forma sostenible y que sea viable económicamente.

Sobre estos impuestos puso la lupa el TS y ahora también el TSJ de la Comunidad Valenciana, considerando su posible inconstitucionalidad por vulnerar el principio de capacidad económica, tal y como denuncian las empresas eléctricas, y carecer de la finalidad ambiental que proclaman, lo que puede conllevar igualmente la vulneración del Derecho comunitario.

En este punto vemos que la sobreimposición del sector nuclear resulta desaconsejable a la vista de la transición energética que nuestro Gobierno debe llevar a cabo, ya que se trata de una energía limpia que no genera emisiones de efecto invernadero y supone un fuerte apoyo para la mayor penetración de las energías renovables de forma económicamente sostenible, así que se puede decir que no resultan ser unos gravámenes idóneos para la consecución de la protección ambiental que proclaman perseguir, pues no queda reflejada en su estructura ni en la afectación de su recaudación, así como tampoco parecen ser proporcionados a la capacidad contaminante o daño medioambiental ocasionado por nuestras centrales nucleares al medio ambiente.

2. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA

En este capítulo, se analizarán los impuestos que gravan la energía nucleoelectrica a la luz de nuestro sistema jurídico tributario.

En primer lugar, me voy a centrar en las tasas que exige la propia regulación de esta actividad y que vienen a dar cobertura a la gestión del riesgo que su desarrollo conlleva. Ya hemos dicho que los dos problemas principales que pesan sobre la energía nucleoelectrica son la seguridad y los residuos, y por ello, el Estado, para controlar este riesgo, ha encomendado al CSN y a Enresa la gestión de los mismos, para que a través de su actividad quede asegurado el desarrollo seguro de la actividad nuclear en general y de la gestión de los residuos. Además la disposición final séptima de la Ley 34/2015⁴⁸⁴, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, estableció una tasa por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil, en el interior de las centrales u otras instalaciones nucleares.

⁴⁸⁴ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015.



2.1. LOS TRIBUTOS SOBRE EL RIESGO

El Derecho nuclear está a medio camino entre la normativa de seguridad, salud pública y medio ambiente⁴⁸⁵. La energía nuclear entraña un enorme factor de riesgo para el medio ambiente, la vida y la salud de las personas y el Derecho nuclear, presidido por los principios de información, transparencia y participación trata de controlar estos peligros.

La industria nuclear es uno de los ejemplos de la sociedad del riesgo, concepto acuñado por el alemán BECK, en la que el Derecho tributario debe establecer mecanismos compensatorios por el riesgo ocasionado a la sociedad y adaptar el sistema de tributos. Este concepto fue acogido por ORTEGA MALDONADO⁴⁸⁶ en su análisis de las tasas sobre molestias y riesgos permitidos. La sociedad del riesgo requiere la existencia de una específica política tributaria y un específico Derecho tributario.

Para BECK⁴⁸⁷, el desarrollo de la sociedad moderna provoca una serie de riesgos políticos, ecológicos e individuales que escapan, cada vez en mayor proporción, a las instituciones de control y protección de la mentada sociedad industrial. El accidente nuclear de Chernóbil también dejó huella en los trabajos de BECK, recogiendo en uno de ellos que “el ingreso a la sociedad de riesgo tiene lugar en el momento en el cual los peligros decididos, y con ello producidos socialmente, rebasan o superan los sistemas de seguridad vigentes de los cálculos de riesgo del Estado providencia: los riesgos atómicos, químico, ecológicos y de la tecnología genética no son –a diferencia de los riesgos del industrialismo temprano–: a) limitables ni espacial ni temporalmente, b) imputables conforme a las reglas vigentes de causalidad, culpa, garantía, c) compensables o capaces de ser asegurados. O para decirlo con un ejemplo: los damnificados de Chernóbil aún no han nacido todos a día de hoy, pasados muchos años después de la catástrofe”.

Sobre los riesgos de energía nuclear, entre otros, BECK considera que “los peligros nucleares, el cambio climático, la crisis financiera, los ataques del 11 de septiembre, etc., siguen en buena medida el guion de la «sociedad del riesgo»”.⁴⁸⁸

El riesgo se define legalmente como la falta de certeza ante un hecho futuro y, según dicho riesgo, la seguridad aparece en las constituciones modernas como un derecho subjetivo público, lo que lleva a los poderes públicos a desincentivar las conductas o actividades que le afectan negativamente,

⁴⁸⁵ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Régimen jurídico de la gestión de los residuos nucleares”. *Op. cit.*, págs. 5-6.

⁴⁸⁶ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, pág. 18.

⁴⁸⁷ BECK, U.: *La sociedad del riesgo*. Paidós, 1998, pág. 201.

⁴⁸⁸ BECK, U.: “La industria nuclear contra sí misma”. *El País*, 5 de abril de 2011. Disponible en https://elpais.com/diario/2011/04/05/opinion/1301954412_850215.html.



utilizando, entre otros instrumentos, los tributos que inciden sobre estas actividades perniciosas, de forma que el Derecho tributario contribuye a su protección⁴⁸⁹.

El riesgo constituye el lado oscuro del progreso, y por eso el reto de la sociedad es mantenerlos controlados a la vez que la técnica avanza. El objeto del Derecho no es el conocimiento de los distintos avances científicos, sino la regulación de sus aplicaciones y efectos, así como el control de sus cada vez más intensos riesgos. ESTEVE PARDO se remite a la sentencia del TS de 30 de noviembre de 1990 en la que el TS ya alude a los riesgos que plantea la tecnología, pues aunque plantea posibilidades teóricamente ilimitadas, el desarrollo consiste o pasa por reducir a sus justos límites los efectos negativos que un uso desmesurado, descontrolado y anárquico, acarrearía a toda la sociedad⁴⁹⁰. El profesor estudia las dificultades que se presentan en la relación entre Derecho y progreso tecnológico, centrándose en las que se plantean en el Derecho medioambiental, donde la complejidad tecnológica y la influencia de las ciencias de la naturaleza están planteando serios problemas al Derecho, siendo una de estas la remisión a normas técnicas de contenido prácticamente inaccesible al jurista⁴⁹¹. Ante estas dificultades, la Administración ha tenido que tecnificarse, y fruto de este proceso es la aparición de nuestro Consejo de Seguridad Nuclear a modo de policía administrativa para controlar los riesgos que la tecnología nuclear supone, ya que cuando la técnica genera un riesgo, como ocurre en el caso de la producción de la energía termonuclear, es necesaria la intervención del Derecho. ESTEVE PARDO muestra como ejemplo de esta incertidumbre de las causas y consecuencias del riesgo generado por la complejidad tecnológica, los asociados al accidente de la central nuclear de Chernóbil⁴⁹². Dado que la determinación del tipo y nivel de riesgo a asumir se trata de una decisión política, es la Administración la que debe asumir la labor de controlar y vigilar dicho riesgo, pero la Administración no está sola en esta labor, ya que las propias centrales nucleares realizan inspecciones periódicas al margen de las realizadas por el CSN para que todo funcione correctamente y no existan imprevistos en su operación, al igual que se han implementado las intensas medidas de seguridad impuestas por la Unión Europea tras el desastre de Fukushima.

El accidente de Fukushima adquirió la magnitud que tuvo debido a la concatenación de dos desastres naturales: se produjo por un terremoto de fuerza 9 en la escala de Richter seguido por un tsunami cuya ola tenía 14 metros de altura con un frente de unos 46 metros, para lo cual la central no estaba suficientemente preparada ya que sus diques de contención tenían menos de 6 metros de

⁴⁸⁹ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, págs. 137-159.

⁴⁹⁰ STS de 30 de noviembre de 1990 (NFJ073419).

⁴⁹¹ ESTEVE PARDO, J.: *Técnica, Riesgo y Derecho. Tratamiento del riesgo tecnológico en el Derecho ambiental*. *Op. cit.*, págs. 18-19.

⁴⁹² *Ibid.*, pág. 33.



altura. El tsunami destruyó los sistemas de suministro eléctrico de emergencia y dejó inhabilitada la refrigeración de emergencia de los reactores, que ya se encontraban en situación de paro técnico. Sin embargo, el profesor VELARDE PINACHO afirma que, gracias al eficiente plan de emergencia aplicado por las autoridades japonesas, el impacto radiológico sobre la población no ha sido significativo ni cabe esperar que aparezcan efectos sobre la salud⁴⁹³. Y prueba de ello es que Japón sigue apostando por la energía nuclear, pues tiene dos reactores en construcción y nueve funcionando, y prevé que en 2030 la energía nuclear cubra el 30 % de la demanda del país nipón⁴⁹⁴. Tras este accidente, la UE ha adoptado una serie de pruebas de resistencia para evaluar sus centrales nucleares en situaciones extremas mucho más rigurosas que las establecidas en su diseño, lo cual debe disminuir el riesgo.

RUIZ DE APODACA considera que la necesidad de evaluar del riesgo de esta actividad está ligado al desarrollo de la energía nuclear. Para determinar si un determinado riesgo es o no asumible es necesario ponderar los beneficios que obtendríamos en el caso de que lo toleremos y los posibles daños a los que nos veríamos expuestos, pues no existe el riesgo cero. En el caso de la energía nuclear hay que preguntarse qué coste estamos dispuestos a pagar por la electricidad en el caso de no contar con esta tecnología. Debemos poner en valor el coste que supondría el establecer las inversiones necesarias para mantener la seguridad y continuidad del suministro de la misma forma en que lo hace la energía nuclear, teniendo en cuenta el coste ambiental y los riesgos que los residuos nucleares generan. La energía nuclear es la fuente de generación de energía libre de emisiones más potente con la que contamos, pero sin duda es también la que entraña un mayor riesgo., aunque sin embargo dicho riesgo ya está mitigado y cubierto en gran medida por otros instrumentos económicos. La decisión jurídica y político-administrativa al respecto debe estar presidida por los principios de información y transparencia, especialmente en lo que a la protección del medio ambiente y la salud de las personas se refiere, por así exigirlo el Convenio de Aarhus⁴⁹⁵ y la Ley 27/2006⁴⁹⁶, de información, participación y acceso a la justicia en materia de medio ambiente⁴⁹⁷.

⁴⁹³ VELARDE PINACHO, G.: *La energía nuclear después del accidente de Fukushima*. Ministerio de Defensa, Escuela de Altos Estudios de la Defensa, 2013. (edición libro-e).

⁴⁹⁴ Foro de la Industria Nuclear Española, *Resultados nucleares de 2018 y perspectivas de futuro*. Madrid, 2019. [Consulta: 29 de septiembre de 2019].

⁴⁹⁵ Instrumento de Ratificación del Convenio sobre el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente, hecho en Aarhus (Dinamarca), el 25 de junio de 1998. BOE núm. 40, de 16 de febrero de 2005.

⁴⁹⁶ *Ley 27/2006 de 18 de julio, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente* (incorpora las Directivas 2003/4/CE y 2003/35/CE). BOE, núm. 171, de 19 de julio de 2006.

⁴⁹⁷ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Nuevas perspectivas del derecho nuclear en Europa y en España”. . págs. 69-71.



El Convenio de Aarhus garantiza el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente. Para ello se considera necesario informar debidamente a los consumidores sobre los productos y conductas que puedan incidir en el medio para que así puedan tomar decisiones sobre las opciones ecológicas fundamentadas. Sobre la base de este convenio, cabe la posibilidad de entender que quizá fuera necesario que la sociedad, contando con la información necesaria para ello, tomara parte en las decisiones que afectan a la continuidad de la energía nuclear, ya que las cuestiones referidas a las centrales nucleares se entienden incluidas entre aquellas respecto a las cuales el convenio impulsa la participación del público en las decisiones relativas a autorizar o no la actividad de las centrales nucleares y otros reactores nucleares, hasta que dejen de ser instalaciones nucleares, momento que se producirá según dicho convenio cuando todos los combustibles nucleares y todos los demás elementos contaminados hayan sido retirados definitivamente del emplazamiento de las instalaciones.

La sociedad de riesgo se caracteriza por la existencia de un mayor riesgo potencial de los peligros que le acechan respecto a épocas anteriores debido a la mayor complejidad técnica y organizativa de las relaciones económicas y sociales, características estas que bien pueden venir dadas por el desarrollo de la actividad nuclear. Para hacer frente a los nuevos riesgos, se impone el principio de la prevención de los mismos, articulándose técnicas clásicas como la autorización con nuevas fórmulas de prevención, como es el estudio de impacto ambiental o las auditorías medioambientales y los propios tributos, que se establecen como medida preventiva⁴⁹⁸.

GONZÁLEZ VAQUÉ⁴⁹⁹ afirma que la gestión de la incertidumbre científica constituye un elemento crucial de la correcta aplicación del principio de precaución, que debe llevarse a cabo mediante un proceso de toma de decisiones estructurado, basado especialmente en la información científica disponible, a fin de encontrar el necesario equilibrio para poder adoptar medidas preventivas proporcionadas, no discriminatorias, transparentes y coherentes, y que al mismo tiempo proporcionen el nivel elegido de protección, tal y como exige la Comisión Europea⁵⁰⁰. Las decisiones deben basarse en los tres elementos del análisis de riesgo: la evaluación del riesgo, la elección de la estrategia de gestión de riesgo (en la que se integra fundamental, pero no exclusivamente, la gestión de la incertidumbre científica) y la comunicación del riesgo. Cabe añadir que la gestión del riesgo corresponde a las autoridades competentes que disponen ciertamente de un amplio margen de discrecionalidad para adoptar las decisiones correspondientes (incluyendo la relativa al nivel de incertidumbre científica que justifica en cada caso el recurso al principio

⁴⁹⁸ ESTEVE PARDO, J.: *Técnica, Riesgo y Derecho. Tratamiento del riesgo tecnológico en el Derecho ambiental*. *Op. cit.*, págs. 68-69.

⁴⁹⁹ GONZÁLEZ VAQUÉ, L.: "El principio de precaución: incertidumbre científica, riesgos hipotéticos y decisión política". *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2005, núm. 7, pág. 26, versión electrónica.

⁵⁰⁰ Comunicación de la Comisión sobre el recurso al principio de precaución. COM (2000) 1 final.



de precaución), aunque, por supuesto, dichas decisiones pueden ser objeto del correspondiente control jurisdiccional que, pese a ser limitado, no debería ser por ello menos eficaz.

El profesor ROZAS VALDÉS concreta que estos tributos pivotan en torno a lo que en el Derecho administrativo se identifica como la gestión de los riesgos que para las personas se derivan de la tecnología o/y de la intervención del hombre en el ambiente natural. Estos tributos se mueven entre una concepción extensiva del principio de capacidad económica, por una parte, y los principios –de origen comunitario– de precaución y «quien contamina, paga» por otra⁵⁰¹. Como bien apunta este autor, el instrumento jurídico con el que tradicionalmente se ha venido atendiendo la cobertura financiera de los riesgos –naturales o tecnológicos, en este caso– ha sido el seguro obligatorio y, como veremos a continuación, la actividad de generación de energía nucleoelectrica también está obligada a concertar uno de estos seguros, de forma que a la hora de evaluar el riesgo tecnológico que entraña esta actividad, estos impuestos deberían tener en cuenta la concurrencia de este otro instrumento económico que ya cubre el gasto público que pudiera ocasionar y como mínimo debería circunscribirse a la parte que la propia Ley 12/2011⁵⁰², de 27 de mayo, sobre responsabilidad civil por daños nucleares o producidos por materiales radiactivos, obliga a cubrir al Estado cuando la responsabilidad del explotador de una instalación nuclear no sea suficiente para cubrir las indemnizaciones por los daños causados por un accidente nuclear hasta un límite de 700 o 1.200 M€ según corresponda. Por lo tanto, aunque estos tributos se establezcan sobre la base de los principios de precaución y «quien contamina, paga» hay que tener en cuenta que los reactores ya han cubierto este riesgo en buena medida.

Debido a los riesgos que esta actividad entraña, los operadores económicos están obligados a establecer una cobertura de responsabilidad civil por daños nucleares por una cuantía de 1.200 M€ de acuerdo con lo establecido en la Ley 12/2011, y que están excluidos expresamente del ámbito de la Ley 26/2007, de responsabilidad medioambiental⁵⁰³, debido a que la OCDE, depositaria del Convenio de París⁵⁰⁴, recomendó en 1990 actualizar los niveles de responsabilidad de los explotadores por daños nucleares para asegurar una cobertura más amplia y su regulación en una ley específica.

⁵⁰¹ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Impuestos autonómicos sobre el riesgo para las personas”. En *I Jornada Transfronteriza España-Portugal sobre Tributación del Riesgo* (Cáceres, 2014, diciembre). Working Paper 1, págs. 3-9.

⁵⁰² *Ley 12/2011, de 27 de mayo, sobre responsabilidad civil por daños nucleares o producidos por materiales radiactivos*. BOE núm. 127, de 28 de mayo de 2011.

⁵⁰³ EZEIZABARRENA SAENZ, X.: “Responsabilidad civil ambiental y energía nuclear”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2011, núm. 20, pág. 6.

⁵⁰⁴ España es parte contratante del Convenio de París de 29 de julio de 1960, sobre la responsabilidad civil en materia de energía nuclear, y del Convenio de Bruselas de 31 de enero de 1963, complementario del anterior, de cuyas disposiciones se deriva, básicamente, la regulación nacional en esta materia, que quedó recogida en la Ley de Energía Nuclear y en el Decreto 2177/1967, de 22 de julio, por el que se aprueba el Reglamento sobre Cobertura de Riesgos Nucleares. BOE núm. 223, de 18 de septiembre de 1967.



Aunque RUIZ DE APODACA apunta las dificultades de encontrar póliza en el mercado asegurador, que han sido solventadas mediante un *pool* atómico español denominado “Aseguradores de riesgos nucleares”⁵⁰⁵, esta exigencia conlleva el correspondiente gasto fiscal para las propietarias de las centrales nucleares, ya que la contratación de esta póliza queda sujeta al Impuesto sobre Primas de Seguros creado por la Ley 13/1996⁵⁰⁶, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y cuya base imponible está constituida por el importe total de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero, entendiéndose por prima o cuota, el importe total de las cantidades satisfechas como contraprestación por las operaciones sujetas a este impuesto, cualquiera que sea la causa u origen que las motiva y el lugar y forma de cobro, con excepción de los recargos establecidos en favor del Consorcio de Compensación de Seguros y de la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras y de los demás tributos que recaigan directamente sobre la prima. Este impuesto se exige al tipo del 4% por lo que, atendiendo a la elevada cuantía de la base imponible, 1.200 M€, el coste fiscal de este seguro de responsabilidad civil por daños nucleares asciende a 48 M€ por cada reactor, ya que la ley considera instalación nuclear al reactor y no a la central.

Estos impuestos pueden clasificarse como impuestos de ordenación en palabras del profesor CORRAL GUERRERO⁵⁰⁷, que considera que son aquellos en los que, junto a la finalidad propia de la financiación de los gastos públicos, concurren otros objetivos distintos de este, que se resumen en la finalidad de ordenación de la vida económica y social. El profesor ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA utiliza las expresiones de impuestos de ordenamiento económico⁵⁰⁸ y de tributos con fines no financieros⁵⁰⁹.

GUIRADO ESPINOSA⁵¹⁰ considera que el riesgo conlleva una probabilidad de peligro que hemos de evaluar conforme al principio de precaución. El autor define este principio como el instrumento que posee el poder público y el derecho para decidir en situaciones de incertidumbre científica. Se trata de un mecanismo de respuesta proyectado por el sistema jurídico para dar una solución objetiva a una valoración de riesgo derivado de los avances tecnológicos, cuya probabilidad y consecuencias no han sido concretadas por las instituciones expertas, tal y como ocurre en el caso de la energía nuclear.

⁵⁰⁵ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.: “Nuevas perspectivas del derecho nuclear en Europa y en España”. *Op. cit.*, pág. 83.

⁵⁰⁶ Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996.

⁵⁰⁷ CORRAL GUERRERO, L.: “El impuesto: un enfoque integrador”. *Op. cit.*, págs. 89-93.

⁵⁰⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos de ordenamiento económico”. *Op. cit.*, págs. 17-29.

⁵⁰⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*. Tecnos, 1986, pág. 829.

⁵¹⁰ GUIRADO ESPINOSA, M. A.: “La aplicación del principio de precaución en el sector energético nuclear: La dialéctica entre garantía de suministro y riesgo”. *Op. cit.*, pág. 6.



El profesor BORRERO MORO⁵¹¹ estima que el tributo sobre el riesgo es una modalidad tributaria que se fundamenta, como elemento específico y definidor, sobre las externalidades negativas generadas por aquellas, pues considera que estas actividades provocan un gasto público al exigir el establecimiento de servicios públicos, como el de protección civil, y afectan a la salud de las personas, merman su calidad de vida y provocan daños a los bienes y al medio ambiente. Estos impuestos se fundamentan sobre el genérico principio de provocación de costes sociales, que en el ámbito de la tributación ambiental muta al principio de «quien contamina, paga», siendo posible fundar el establecimiento de los tributos sobre el riesgo sobre las externalidades negativas provocadas por los llamados a contribuir, como en el cumplimiento de los mandatos constitucionales de protección de los bienes afectados por el desarrollo de las actividades de riesgo, donde la manifestación de capacidad económica quedaría identificada con el gasto de renta exigido por el ordenamiento en medidas de prevención de riesgos, apta para indicar la intensidad del riesgo generado por la actividad, a la par que expresión de fuerza económica.

Los tributos sobre riesgos tecnológicos en España, en su mayoría, se fundamentan en el riesgo que ocasionan en el medio ambiente determinadas conductas, por lo que pueden calificarse como tributos pretendidamente ambientales y, al igual que ocurre con alguno de los impuestos que dicen tener una finalidad ambiental, no cumplen todas las exigencias del principio de capacidad económica, pues la materia imponible (la conducta que genera el riesgo) se desvincula de las manifestaciones de riqueza y de la propia capacidad económica del sujeto pasivo, afirmación que comparto.

Igualmente considero que los tributos sobre el riesgo, al igual que los ambientales, deben configurarse sobre la base de un índice conjunto de capacidad económica y riesgo generado, ya que todos ellos deben respetar los principios del sistema tributario, acoplando en su estructura este principio de capacidad económica con el de «quien genera riesgo, paga», de forma que la manifestación de riqueza quedase conectada a la generación del riesgo que motiva la exacción del tributo, pues la capacidad de generar un riesgo en sí misma no debería considerarse por sí sola una manifestación de riqueza.

Esto se considera contraproducente a la hora de salvaguardar el respeto por el principio de capacidad económica⁵¹², ya que supone vaciar de contenido este principio, pues tal principio es una medida de igualdad, como se afirma en la STC 209/1988: “El legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad (art. 31.1 CE)”.

⁵¹¹ BORRERO MORO, C. J.: “La tributación de las actividades de riesgo tecnológico en España”. *Crónica tributaria*, 2016, núm. 158, págs. 45-52.

⁵¹² Borrero Moro, C. J.: “La tributación de las actividades de riesgo tecnológico en España”. *Op. cit.*, pág. 52.



En el caso del gravamen catalán de protección civil, sobre el cual el TC se ha pronunciado⁵¹³, se trata de un tributo retributivo, pues su exacción depende del riesgo o peligrosidad que entraña una determinada actividad en una instalación, por lo que la cuantía del mismo se calcula en función de este riesgo potencial que es el que determina la necesidad de poner en marcha actuaciones de prevención y protección civil y por razones de solidaridad, se hace recaer el coste de dicha acción preventiva sobre los sujetos que la provocan. Por ello, cabe admitir que estamos ante un impuesto de carácter finalista, destinado a que los generadores del riesgo sean los que financien las actuaciones de protección civil, en virtud del principio de solidaridad. A diferencia del Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, declarado inconstitucional en la STC 289/2000, este tributo no tiene una finalidad eminentemente recaudatoria, conclusión que podemos extraer de su estructura y finalidad, ni es un impuesto sobre la titularidad de un bien inmueble como apreció el Tribunal respecto al impuesto balear.

Respecto al gravamen catalán sobre protección civil, VARONA ALABERN,⁵¹⁴ hace un profundo análisis de esta figura tributaria que, pese a su denominación (gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña), podría llevar a concluir que se trata de un impuesto sobre unas determinadas instalaciones. Sin embargo, lo que está sujeto a este tributo son determinados elementos patrimoniales afectos a actividades de riesgo y situados en el territorio de Cataluña. La sujeción viene determinada por el riesgo que entraña la actividad desarrollada, quedando en un segundo plano el elemento patrimonial. Asimismo, el sujeto pasivo no es el titular de la instalación, sino el agente que desempeña la actividad de riesgo. De igual manera, la base imponible y la cuota tributaria no dependen del valor de la instalación sino de la intensidad o magnitud de riesgo que entraña la actividad en ella realizada, y solo se tienen en cuenta los ingresos brutos del agente a la hora de limitar la carga tributaria, si bien el gravamen aumenta en función de la intensidad del riesgo, y es a través de esta intensidad como se incorpora el principio de capacidad tributaria, bajo la lógica de que cuánto más riesgo entrañe una actividad se prevén unos ingresos mayores.

Lo que destaca este autor de la configuración de este gravamen es la articulación de la base imponible y de la cuota atendiendo a verdaderos factores de riesgo y por ello, al igual que también considera BORRERO MORO, estamos ante un verdadero tributo sobre el riesgo, donde la extrafiscalidad está presente en todos los elementos del tributo, ya que el coste fiscal es mayor conforme aumenta el riesgo, el tributo consigue que paguen más los que más riesgos generan.

⁵¹³ STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004 (NFJ019413).

⁵¹⁴ VARONA ALABERN, J. E.: “El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre”. *Nueva Fiscalidad*, 2005, núm. 6, págs. 9-48.



VARONA ALABERN considera que dicho gravamen no es una tasa sino un impuesto extrafiscal directo, pues se proyecta sobre determinadas actividades generadoras de riesgo pero que, por imperativos de su naturaleza extrafiscal, es necesario la utilización de un método indiciario para medir la carga tributaria.

Plantea también problemas este impuesto respecto a la doble competencia material, entendida como la necesidad de que los impuestos establecidos por las CC.AA. con fines no fiscales, y, en consecuencia, con fines de ordenación de sectores de actividad, que recaigan sobre ámbitos en los que tengan atribuida constitucionalmente la correspondiente competencia material.

En este sentido, no siendo discutida la competencia financiera de Cataluña a establecer este tributo debido a que se trata de una medida claramente extrafiscal, el problema a discernir es si la comunidad autónoma es competente o no en materia de protección civil. En este caso, el Tribunal consideró que al ostentar la Comunidad Autónoma de Cataluña competencias sobre protección civil, cuya finalidad estriba en la preservación de personas y bienes en situaciones de emergencia, se produce la concurrencia de diferentes instancias territoriales. Según el Tribunal, la comunidad autónoma, en el ejercicio de esta competencia, no debe transgredir los límites que derivan de un posible interés nacional y supracomunitario cuya defensa corresponde al Estado, así como tampoco debe interferir en la normativa básica del Estado en materia de planificación y diversificación energética. Así, el propio legislador estatal, mediante la aprobación de las Leyes 54/1997 y 34/1998⁵¹⁵, ha hecho compatible esta competencia propia con la potestad tributaria autonómica cuando se ejerza sobre los subsectores energéticos del gas y la electricidad.

Finalmente, tampoco es posible apreciar la vulneración de la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6.3 de la LOFCA respecto del IBI y el IAE. El IBI grava la propiedad inmobiliaria, medida en función del valor catastral de los bienes y el IAE grava el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto, mientras que el hecho imponible de este impuesto es el riesgo que entrañan las actividades realizadas en determinadas instalaciones.

Los profesores HERRERA MOLINA, CHICO DE LA CÁMARA y GRAU RUIZ⁵¹⁶ sostienen que el gravamen del riesgo puede estructurarse a través de distintas posibilidades:

- Puede gravarse la actividad que genera el riesgo.
- Puede gravarse el riesgo en sí mismo generado, teniendo especial relevancia para ello la selección de los elementos de riesgo adecuados y su cuantificación.

⁵¹⁵ Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos. BOE núm. 241, de 08 de octubre de 1998.

⁵¹⁶ HERRERA MOLINA, P. M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y GRAU RUIZ, M. A.: “Tributos sobre el riesgo (especial referencia al sector energético)”. *Op. cit.*, págs. 342-343.



- Se puede gravar la concesión de licencias administrativas a cuya obtención se subordine la realización de la actividad que genera el riesgo.
- También puede estructurarse el gravamen atendiendo a la realización de actividades de vigilancia, control o protección.

Estas actividades, por el riesgo que entrañan, suelen requerir la intervención del servicio de protección civil, por lo que permiten objetivizar la cuantificación del tributo con base en los costes públicos de dicho servicio; minimizando notablemente los problemas de articulación de los elementos de cuantificación del tributo sobre el riesgo; circunstancia que acarrearía la necesaria afectación del tributo a la financiación del mismo⁵¹⁷.

Es por ello que el importe de estas tasas sobre el riesgo que generan determinadas conductas no está delimitado exclusivamente por el coste del servicio que recibe el sujeto pasivo de la Administración, sino que influyen otra serie de factores derivados del coste externo que genera la actividad peligrosa.

La aplicación de este principio de prevención sirve de fundamento para el establecimiento de un tributo sobre el riesgo generado por una determinada actividad, lo que requiere la previa valoración por parte de los poderes públicos de la probabilidad de la materialización del mismo y de sus consecuencias. También hay que valorar también el beneficio que pudiera conllevar dicha actividad para la sociedad y, de esta forma, el tributo debe reflejar una respuesta proporcional a dicha valoración. Se deben ponderar los beneficios que reporta la energía nuclear en contraposición a los riesgos que conlleva. El riesgo asumible en el caso de la energía nuclear debe ser valorado por el CSN pero el Gobierno debe adoptar una posición clara respecto a la opción energética nuclear, teniendo en cuenta el lugar que ocupa en la planificación energética proyectada y los costes que se deben asumir en caso de su desmantelamiento.

Por ello, se ha establecido una serie de tributos para reducir o minimizar el riesgo de accidentes nucleares como son las tasas por los servicios prestados por el CSN, cuya cuantificación no guarda una relación estricta con la financiación del servicio únicamente, sino que persigue aumentar al máximo las medidas preventivas de seguridad y la cobertura de dicho riesgo, por lo que podemos decir que se trata de «tasas policía», que se exigen por la supervisión de las actividades de riesgo, de forma que sea el contribuyente quien asuma el coste derivado de tal actuación de vigilancia que lleva a cabo la Administración.

Una vez establecidos los tributos necesarios para contrarrestar o controlar dentro de los límites establecidos de riesgo asumible el riesgo que supone el ejercicio de esta actividad, no creo que sea posible establecer tributos adicionales tanto por el Estado como por parte de las comunidades

⁵¹⁷ BORRERO MORO, C. J.: “La tributación de las actividades de riesgo tecnológico en España”. *Op. cit.*, págs. 45-47.



autónomas sobre ese mismo riesgo que ya es controlado por las tasas establecidas por el CSN y además está cubierto por el seguro de responsabilidad civil obligatoria. Su establecimiento no supone ninguna medida que evite o reduzca dicho riesgo sino más bien creo que responden a la calificación de tributos estranguladores o confiscatorios que se superponen sin ninguna lógica o control respecto a tributos ya establecidos y, lo que es peor y más importante, no responden a ninguna política lógica medioambiental, energética o económica.

Los impuestos «estranguladores» o «sofocantes», según el profesor HERRERA MOLINA⁵¹⁸, son “aquellos que en la generalidad de los casos gravaran desmesuradamente a los contribuyentes menoscabando radicalmente sus relaciones patrimoniales”.

En efecto, el establecimiento de estos tributos adicionales sobre la base del riesgo que entraña la actividad nuclear no cumple la principal misión que deberían buscar este tipo de tributos: desincentivar la actividad de generación de electricidad de origen nuclear, disminuyendo, aumentando o previniendo el riesgo que entraña. Como se ha visto en la primera parte de esta memoria, en el momento de la implantación de estos tributos no estaba previsto en la política energética española la supresión de la energía nuclear de nuestra cesta energética, por lo que dichos tributos no pueden estar dirigidos a desincentivar esta conducta (producción de energía nucleoelectrónica), máxime cuando la contribución al mix eléctrico de la energía nuclear era, es y seguirá siendo necesaria para cubrir la demanda de electricidad sin poner en riesgo la seguridad del suministro, para contener las emisiones y, por último, para contener también los precios de la electricidad hasta que la penetración de las energías renovables se haya completado.

El profesor CHECA GONZÁLEZ afirma que “un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que solo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles [...]”⁵¹⁹ y conforme a dicho planteamiento considero que, en este caso, el riesgo de las centrales nucleares, una vez que han entrado en juego los otros instrumentos económicos sobre el riesgo, se trata de un riesgo presunto, puesto que el CSN ha acreditado el correcto funcionamiento y el cumplimiento de todas las exigencias de seguridad mediante sus inspecciones y controles.

En el caso de los tributos sobre el riesgo, esta renta o riqueza real no parece estar demasiado clara, ya que utilizar la ventaja económica que conlleva la generación de un riesgo conllevaría la obligación de valorar cuál es ese riesgo y en qué medida queda atenuado por la actuación del sujeto

⁵¹⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”. *Op. cit.*, pág. 1.043.

⁵¹⁹ CHECA GONZÁLEZ, C.: “El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo”. *Op. cit.*, págs. 119- 121.



pasivo que, por otro lado debiera venir incentivada por el impuesto medioambiental en cuestión y por la incidencia de otros tributos sobre dicho riesgo. Lo que no me parece correcto es que sobre la generación de un riesgo real se establezca un número indeterminado de impuestos sin coherencia alguna entre sí y sin tener en cuenta la magnitud del riesgo real, una vez que este ha sido atenuado por la presencia de otros instrumentos de Derecho administrativo.

Así, debiendo admitir los riesgos que puede conllevar esta actividad, lo que deberían gravar estos impuestos añadidos por la Ley 15/2012 y también por las CC.AA. es el riesgo existente una vez que el CSN ha acreditado el correcto funcionamiento y el cumplimiento de todas las exigencias de seguridad por una central nuclear y no un riesgo potencial.

La industria nuclear está gravada con una cascada de tributos que afectan a todas sus fases de producción. En primer lugar, como veremos más adelante, el Estado ha configurado una serie de tasas que exige el CSN para asegurar el desarrollo de la actividad cumpliendo con todas las medidas de seguridad necesarias para que su ejercicio se lleve dentro del riesgo aceptable, sin poner en peligro la seguridad y la salud de las personas y por supuesto con el menor deterioro posible para con el medio ambiente. Estas tasas forman parte de un programa de vigilancia que incluye inspecciones a tiempo completo, ya que inspectores del CSN son residentes de las propias centrales nucleares.

En lo que se refiere a la gestión de los residuos, esta se lleva a cabo por una empresa estatal, Enresa, por lo que las nucleares generan los residuos pero es esta entidad pública la que se encarga de su gestión y sus servicios son retribuidos por las centrales mediante la tasa correspondiente, con lo cual el riesgo que generan estos residuos en última instancia lo asume el propio Estado, con lo que cabe exigir una tasa mayor pero no estaría justificado establecer gravámenes adicionales sobre los residuos o el riesgo que estos entrañan, pues estos se producen conforme a los procedimientos visados, autorizados y controlados por el CSN y luego son gestionados por Enresa conforme al Plan de Gestión de Residuos que esta establece.

En último lugar, para minimizar cualquier posibilidad de riesgo para la seguridad nacional debido a la posible utilización bélica del uranio o de las propias instalaciones en las que se alberga, el Estado ha previsto la presencia de la Guardia Civil en las centrales, con lo que los riesgos vuelven a reducirse.

Evidentemente un riesgo siempre existe, la sociedad actual no está exenta de ello, pero cuando este se ha minimizado mediante distintos instrumentos no creo que pueda justificarse imponer un tributo tras otro basándose en la existencia del riesgo inicial.

Por otro lado, la industria nuclear no genera gases contaminantes, con lo que habría que eliminar la posibilidad de establecer tributos sobre el riesgo a contaminar de esta tecnología de producción de electricidad, porque si algo queda confirmado en los distintos estudios es que es la fuente que más



contribuye a nuestro sector eléctrico sin producir emisiones, lo cual favorece nuestra posición a la hora de cumplir los objetivos medioambientales que los acuerdos internacionales y la necesidad de abordar los efectos del cambio climático nos imponen. Existen riesgos en la energía nuclear, máxima que comparto, pero son riesgos permitidos y tolerados por el Derecho administrativo nuclear y si se cumple con las normas establecidas al efecto no parece jurídicamente admisible que sobre una conducta adaptada a las normas impuestas se exijan unos tributos por el hecho de generar un riesgo por el cual ya se han pagado otra serie de tributos a un organismo que precisamente vela por el funcionamiento seguro de la actividad y además se ha contratado una póliza de seguro de responsabilidad por los daños que pudiera ocasionar.

2.2. TASAS ESTATALES SOBRE RIESGOS O TOLERANCIA EXIGIDAS A LA GENERACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA DE ORIGEN NUCLEAR

Ante la complejidad técnica que entraña la gestión del riesgo tecnológico derivado de la actividad nuclear, el Estado encomienda al CSN, nuestro organismo regulador, órgano de Derecho público, independiente de la Administración General del Estado, la misión de proteger a los trabajadores, la población y el medio ambiente de los efectos nocivos de las radiaciones ionizantes, consiguiendo que las instalaciones nucleares y radiactivas sean operadas por los titulares de forma segura, y estableciendo las medidas de prevención y corrección frente a emergencias radiológicas, cualquiera que sea su origen. En el caso del riesgo generado por los residuos, la competencia de su gestión recae sobre la empresa pública Enresa, a la que se encomienda el servicio público esencial de recoger, tratar, acondicionar y almacenar los residuos radiactivos que se generan en cualquier punto del Estado español. Asimismo, esta empresa también tiene encomendada la labor de desmantelamiento de las instalaciones nucleares y radiactivas en desuso y la restauración ambiental de las minas de uranio.

Para el desempeño de esta misión y al objeto de financiar su actuación, la ley prevé el cobro por las mismas de una serie de tasas, y en el caso del CSN, también un precio público, que pueden catalogarse como «prestaciones patrimoniales de Derecho público» o exacciones parafiscales, puesto que con ellas se trata de que los sujetos afectados contribuyan a financiar la actividad administrativa relativa a la prevención o compensación del riesgo tecnológico que entraña la actividad nuclear.

De forma semejante a las tasas establecidas en materia de telecomunicaciones⁵²⁰, estas tasas pueden ser consideradas tasas administrativas, pues están destinadas a cubrir los gastos que para el sistema público ocasiona la prestación de los servicios desarrollados por el CSN, Enresa y también por

⁵²⁰ ORTIZ CALLE, E. y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Régimen tributario de las telecomunicaciones”. En J. VIDA FERNÁNDEZ (coord.). *Derecho de las telecomunicaciones*. Aranzadi, 2015, págs. 763-800.



la Guardia Civil en lo que se refiere a la tasa por la prestación de servicios de seguridad permanentes en el interior de las centrales u otras instalaciones nucleares, cumpliendo así con el principio de equivalencia, que se predica como principio informador de toda tasa, en la medida en que se configuran como instrumento económico retributivo por la prestación de dichos servicios.

Esta vía de financiación mediante tasas, en el caso del CSN, que se crea como Administración independiente, podría llevarnos a cuestionar su independencia, pero la existencia de financiación complementaria mediante asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado la garantiza⁵²¹.

En el caso de Enresa, la financiación de los importantes costes de la gestión de los residuos radiactivos y el desmantelamiento de las instalaciones nucleares quedan al margen de los Presupuestos Generales del Estado⁵²² y la financiación de su actividad se obtiene mediante las tasas establecidas en la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico. Pese a su articulación formal como tasas, estamos ante unos ingresos públicos que se establecen unilateralmente por el Estado, sin que la labor administrativa sobre la que recae beneficie en exclusiva a los sujetos obligados al pago, aunque sí de forma particular, pues la gestión de los residuos afecta a la generalidad de los contribuyentes al tratarse de un servicio público esencial, aunque la realidad es que son las centrales nucleares las que generan estos residuos en su mayor parte. La selección exclusiva de un determinado grupo de sujetos pasivos para contribuir a su financiación las colocaría dentro de la categoría jurídica de tributos especiales que la doctrina científica y alemana denomina *Sonderabgabe*⁵²³. La recaudación de estas tasas no se incluye entre los ingresos públicos destinados a cubrir indistintamente todos los gastos públicos, sino que la diferencia entre los ingresos y los gastos nutre el Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos, al igual que en Alemania nutren los fondos especiales llamados *Sonderfonds*⁵²⁴,

⁵²¹ De acuerdo con su estatuto, el CSN tiene patrimonio propio, independiente del patrimonio de la Administración General del Estado, integrado por los siguientes bienes y derechos: a) Los bienes y derechos que constituyen su patrimonio y los productos y rentas de los mismos; b) Los ingresos que provengan de las tasas y precios públicos regulados en la Ley 14/1999, de 4 de mayo; c) Las asignaciones que se establezcan anualmente con cargo a los Presupuestos Generales del Estado; y d) Cualesquiera otros que legalmente pudieran serle atribuidos. Disponible en www.csn.es/actividad-economico-financiera. [Consulta: 15 de abril de 2019].

⁵²² <http://www.enresa.es/esp/inicio/conozca-enresa/financiacion>. [Consulta: 15 de abril de 2019].

⁵²³ ORTIZ CALLE, E. y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Régimen tributario de las telecomunicaciones”. *Op. cit.*, pág. 779.

⁵²⁴ ESTEVE PARDO, M. L.: “Financiación de actuaciones público-privadas de promoción del comercio urbano mediante tributos: la experiencia alemana”. *Quincena fiscal*, 2015, núm. 22, pág. 19, versión electrónica: “En el caso del tributo destinado a financiar los gastos de los *Business Improvement Districts (BID)*, en la medida en que no se exige en contraprestación por una actuación pública –ya que sus actuaciones las desarrolla una gerencia privada– y que no se ha establecido una obligación de afiliarse al *Business Improvement Districts*, no puede tratarse ni de un *Beitrag* ni de una *Gebüh*, sino a una *Sonderabgabe*. Por otra parte, como no se exige a la generalidad de los contribuyentes, sino únicamente al grupo identificable formado por aquellos que se benefician de sus actividades, actualmente es calificado de forma incontestada como *Sonderabgabe*”.



lo cual hace que estas tasas estén muy próximas a la llamada parafiscalidad, y la recaudación de las exacciones parafiscales se caracteriza por no contenerse en los Presupuestos Generales del Estado ni se ingresen en el Tesoro Público quedando afecta a los fines y gastos del PGR que diseña la propia Enresa, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997.

Esta misma afectación cabe predicar de las tasas exigidas por el CSN, cuyo rendimiento íntegro de las tasas y de los precios públicos queda afectado, con carácter específico, a la cobertura de los gastos producidos por la prestación de los servicios y realización de actividades del CSN, conforme al art. 8 de la Ley 14/1999, de 4 de mayo, de Tasas y Precios Públicos por servicios prestados por el Consejo de Seguridad Nuclear.

Para ORTEGA MALDONADO, los tributos en general resultan instrumentos adecuados para lograr prevenir y reducir los efectos nocivos contra el medio ambiente, y en concreto la categoría tributaria idónea para procurar la prevención y desincentivo de tal riesgo es la tasa. El autor considera que la tasa es la categoría tributaria que mejor se adecua al tráfico económico y jurídico de bienes y servicios cuando estos precisan de una intervención administrativa para su realización. Si una actividad económica genera un riesgo para el medio ambiente, será la categoría de las tasas la que mejor impactará en dicha actividad para compensar a la sociedad por dicho riesgo. ORTEGA MALDONADO llama a las tasas que se establecen sobre actividades que generan riesgos al medio ambiente tasas sobre molestias y riesgos permitidos. Estas tasas sobre el riesgo tolerado se basan en la premisa de que el Estado puede y debe establecer limitaciones sobre ciertos ámbitos, situaciones o conductas realizados por los agentes económicos y los particulares, cuando entrañen un riesgo o puedan lesionar bienes o derechos colectivos, como es el medio ambiente. La peligrosidad inherente a la energía nuclear puede fundamentar este tipo de actuación y por ello mediante las tasas que el Estado ha establecido se ha subordinado el desarrollo de esta actividad al cumplimiento de una serie de requisitos legales y al pago de una serie de tarifas, puesto que la producción de energía nuclear resulta útil y necesaria para la sociedad a pesar del riesgo asumido o tolerado⁵²⁵.

Debido a la intensa y extensa actividad de vigilancia y control desarrollada por sector público sobre el sector nuclear, la actividad de generación de electricidad de origen nuclear está sujeta a una gran variedad de tasas «policía» en todas sus fases como consecuencia de este control, cuyo fundamento reside en el art. 26.1 a) de la LGT y en la Ley 8/1989⁵²⁶, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Las tasas establecidas tanto por el CSN, al igual que las de Enresa, son tributos que se exigen por la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público,

⁵²⁵ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, págs. 156-157.

⁵²⁶ Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE de 15 de abril de 1989.



cuya solicitud no es voluntaria para las empresas eléctricas que realizan la actividad de generación de electricidad de origen nuclear, ya que su exigencia deriva de las estrictas y fuertes exigencias normativas que envuelven al sector y su prestación solo la realiza el sector público, como así debe ser, pues el CSN es el máximo garante de la seguridad de las centrales nucleares y Enresa es la empresa pública encargada en exclusiva de la gestión de los residuos nucleares. Esto mismo es trasladable a la nueva tasa exigida por la prestación de servicios de seguridad permanentes por la Guardia Civil, en el interior de las centrales u otras instalaciones nucleares, introducida por la disposición final séptima de la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, cuya gestión corresponde al Ministerio del Interior.

Aunque el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, en el caso de estas tasas de ordenamiento o de policía deben tenerse en cuenta para la determinación de su importe los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan, por lo que cabe admitir un coste superior al del servicio a fin de sufragar el coste de la externalidad producida, en este caso el riesgo que la actividad entraña.

En el caso de estas tasas, que tienen un carácter marcadamente extrafiscal, ya que además de conseguir los recursos necesarios para cubrir los costes que la actividad administrativa desplegada supone, están dirigidas al cumplimiento, promoción o defensa de determinados principios o fines constitucionales, como podrían ser la protección del medio ambiente y la propia seguridad en la realización de una actividad peligrosa como la nuclear, el objetivo recaudatorio pasa a un segundo plano. La extrafiscalidad es una característica que ha adoptado el sistema tributario como respuesta a la complejidad de las relaciones socioeconómicas actuales y por ello el beneficio obtenido pasa a ser el fundamento legitimador de esta prestación pecuniaria, desplazando en buena medida el principio de capacidad económica, tal y como afirma LOZANO SERRANO⁵²⁷.

Admitir la extrafiscalidad no nos coloca ante figuras jurídicas autónomas al instituto del tributo, por lo que deben respetarse todos los principios inherentes a los tributos, por ello, las tasas no pueden contradecir o desvirtuar la esencia del tributo, si bien en este caso quedan salvaguardados por los principios de equivalencia o beneficio obtenido por los sujetos pasivos, que a su vez se encuentran

⁵²⁷ LOZANO SERRANO, C.: “La capacidad económica en las tasas”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2012, núm. 153, pág. 24.



en consonancia con el principio «quien contamina, paga» o «quien genera un riesgo, paga», pues los costes de estos servicios deben ser sufragados por el agente que los ocasiona.

Según afirma VARONA ALABERN, la extrafiscalidad está cada vez más presente en nuestra sociedad debido al aumento de la preocupación por el medio ambiente y de la complejidad de las relaciones socioeconómicas⁵²⁸.

SÁNCHEZ GALIANA, sostiene que la extrafiscalidad se puede predicar de cualquier tributo, pues todos ellos pueden teóricamente atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Por tanto, las tasas, como categoría tributaria, también pueden perseguir fines extrafiscales, además de conseguir los recursos necesarios con los que cubrir como máximo el coste de los servicios o la actividad administrativa que van a integrar la inmensa mayoría de los presupuestos de hecho de las tasas. La cuantía de las tasas puede modularse con una finalidad extrafiscal, aunque siempre respetando los límites cuantitativos legalmente establecidos, a través de la aplicación de diversos tipos de gravamen que discriminen ciertas actividades, o bien con la aplicación de beneficios tributarios, en sus diversas modalidades –exenciones, reducciones de base, deducciones de cuota o bonificaciones, fundamentalmente–. Aunque las tasas, como cualquier tributo, también están sometidas con carácter general al principio de capacidad económica, principio que debe tenerse en cuenta en su cuantificación, los principios del beneficio o el de provocación del gasto resultarían especialmente aplicables a esta categoría tributaria, pues con ella se trata de financiar el coste de los servicios o actividades realizadas y que benefician o afectan de modo particular al obligado tributario⁵²⁹.

Puede afirmarse que en este tipo de tasas coinciden capacidad económica y equivalencia o beneficio o ventaja que obtiene el sujeto pasivo del tributo. La capacidad económica que sirve para fundamentar el hecho imponible de la tasa consiste precisamente en esa ventaja o beneficio obtenida por el agente económico.

En este caso, esta equiparación sí puede sostenerse, ya que el hecho de solicitar estos servicios por parte del CSN o de Enresa o de la Guardia Civil sí son demostrativos de una cierta capacidad económica, pues además de suponer una ventaja o beneficio para los agentes económicos implicados, la recepción de estos servicios conlleva la minimización del riesgo hasta el nivel permitido que la actividad nuclear comporta al ser objeto de supervisión administrativa, lo cual debería dejar fuera de gravamen el riesgo mediante otros tributos.

⁵²⁸ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. *Op. cit.*, pág. 11.

⁵²⁹ SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, para-fiscalidad y extrafiscalidad”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2012, núm. 153, págs. 26-27.



La profesora GUERVÓS MAÍLLO considera que la tasa ambiental compensa al ente público por los gastos ocasionados o los beneficios obtenidos sobre los elementos públicos por un sujeto y puede inducir a la utilización más racional del medio ambiente⁵³⁰.

Debido al carácter extrafiscal de estas tasas, cabe admitir la quiebra del principio de capacidad económica, así como del principio de equivalencia, pues dichos principios quedan desplazados ante la finalidad de dichas tasas, que es el desarrollo de la actividad nuclear bajo las condiciones de seguridad máxima, y con su establecimiento se traslada a las empresas energéticas, además del coste que estos servicios suponen para la comunidad, la internalización del coste del riesgo que esta actividad conlleva.

En contra, FALCÓN Y TELLA⁵³¹ considera que las tasas que excedan del coste del servicio perderían su naturaleza jurídica para acercarse más al impuesto y, en estos supuestos, es la actividad financiada la que tiene una finalidad ecológica y no directamente la tasa en sí misma, que en nada se diferencia de otras tasas establecidas con una finalidad exclusivamente recaudatoria de cobertura del coste de las actividades que integran su hecho imponible. Para este autor son medidas tributarias medioambientales los impuestos o cualquier otro elemento del mismo que busque incrementar los costes de las actividades contaminantes para desincentivarlas, o que persiga la adopción de conductas beneficiosas para el medio ambiente, como por ejemplo el consumo de energía renovable, siempre que exista al menos una riqueza potencial, siendo irrelevante a los efectos de dicha calificación el que la recaudación se afecte a una finalidad medioambiental o no, así como que el establecimiento del tributo vaya o no acompañado de la reducción de otros ingresos.

Por lo que se refiere al principio de capacidad económica se han producido numerosas discrepancias doctrinales entre los autores y así lo ponen de manifiesto el profesor HERRERA MOLINA⁵³² y el profesor ORTEGA MALDONADO⁵³³. Algunos autores, tales como LOZANO SERRANO⁵³⁴ o MARTÍN FERNÁNDEZ⁵³⁵ estiman que si las tasas no se estructuran de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo serán contrarias al artículo 31.1 de la CE, sin que quepan excepciones.

⁵³⁰ GUERVÓS MAÍLLO, M. A.: “Tasa en materia medioambiental”. En AA.VV. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*. Dykinson, 2005, págs. 319-327.

⁵³¹ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas tributarias medio-ambientales y la jurisprudencia constitucional”. *Op. cit.*, pág. 679.

⁵³² HERRERA MOLINA, P. M.: “La irrelevancia constitucional de tributo”. *Op. cit.*, págs. 13-14.

⁵³³ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, pág. 62.

⁵³⁴ LOZANO SERRANO, C.: “La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones”. *Crónica tributaria*, 1982, núm. 43, págs. 292 y ss.

⁵³⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: “La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos”. En AA.VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1991, pág. 111.



Para HERRERA MOLINA, la relevancia del principio de capacidad económica en las tasas por la tolerancia, pues así las denomina él, reside en la exoneración de aquellos sujetos que deban acceder a bienes o servicios básicos y carezcan de capacidad económica subjetiva, y no comparte las propuestas tendentes a cuantificar las tasas según criterios basados en este principio, pues se corre el riesgo de convertir tales tasas en impuestos rudimentarios que no se ajustan con claridad al principio de capacidad económica ni al de equivalencia.

El profesor BÁEZ MORENO⁵³⁶ analiza la incidencia que debe tener el principio de capacidad económica en la modulación de la cuantía de las tasas concluyendo que la adecuación de las tasas al principio de capacidad económica es una mera posibilidad, coincidiendo con los planteamientos de los profesores ZORNOZA PÉREZ y ORTIZ CALLE. En las tasas, las exigencias que derivan de la igualdad vienen representadas por los principios de equivalencia o beneficio, tal y como sostiene el profesor HERRERA MOLINA al señalar que “la estructura de las tasas se basa esencialmente en el principio de equivalencia que [...] constituye una manifestación especial del principio de igualdad entendida como justicia conmutativa”; si bien entiende el profesor BÁEZ MORENO que cabría establecer una sola excepción a esta idea: la posibilidad de determinar una suerte de mínimo exento en determinadas tasas por servicios de carácter esencial, acomodando de esta manera en su estructura los principios de capacidad económica y justicia. Este autor justifica la posible quiebra del principio de equivalencia en las tasas cuando exista una finalidad extrafiscal dirigida a la consecución de un objetivo jurídicamente protegible y su establecimiento resulte idóneo para poder alcanzarlo. En este caso, la quiebra del principio de igualdad, (equivalencia) debe ser proporcional al fin perseguido y esta lesión debe ser menor que la de otras medidas igualmente idóneas. Esta quiebra del principio de equivalencia sería admisible bajo las mismas premisas de idoneidad, necesidad y proporcionalidad a las que se someten los tributos extrafiscales que se desvían del principio de capacidad económica.

En las tasas que vamos a ver a continuación, la capacidad económica no opera como elemento de cuantificación. HERRERA MOLINA afirma⁵³⁷ que los tributos sobre los riesgos y molestias permitidos tienen carácter retributivo, al igual que así lo afirma el TC en su STC 168/2004⁵³⁸, respecto del gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo, y su carácter extrafiscal permite la quiebra de los principios de capacidad económica y de equivalencia.

⁵³⁶ BÁEZ MORENO, A.: “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2009, núm. 144, págs. 965-969.

⁵³⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: “STC 168/2004, de 3 de octubre: Gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo: ¿un nuevo modelo de contribución especial?”. *Crónica tributaria*, 2006, núm. 121, pág. 5.

⁵³⁸ STC 168/2004, de 3 de octubre de 2004 (NFJ019413).



SIMÓN ACOSTA⁵³⁹, VARONA ALABERN⁵⁴⁰ o el mismo MARTÍN QUERALT⁵⁴¹ entienden que el principio de capacidad económica no es aplicable a este tipo de tasas, ni puede servirle de fundamento, porque su estructura no permite progresividad alguna, sin que ello implique su inconstitucionalidad, ya que también encuentran su fundamento último en el art. 31.1 de la CE, aunque en un principio jurídico distinto, el de justicia, y ORTEGA MALDONADO entiende que estas tasas responden a nuevos criterios de cuantificación que permiten satisfacer plenamente este propósito de desincentivo económico. Las tarifas de estas tasas se gradúan atendiendo no solo al coste del servicio prestado, sino al valor económico de la prestación recibida⁵⁴², pues no son una «mera retribución económica» por un servicio o actividad, sino que se configuran como uno de los medios dirigidos al cumplimiento del mandato de justicia que nuestra Constitución reclama para nuestro sistema tributario en el art. 31.1. CE, y que son recaudadas con ocasión de un servicio o actividad que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo⁵⁴³.

El profesor LAGO MONTERO⁵⁴⁴ considera que las tasas por la prestación de servicios ambientales no pueden exigir cuotas que superen el coste del servicio imputable, aun cuando la tarifa se establezca en función del grado de contaminación generada. Se debe una cuota máxima para quienes más contaminen, que podría rebajarse mediante para bonificar conductas menos contaminantes. Según este autor, en las tasas por prestación de servicios no se trata tanto de medir manifestaciones individuales de capacidad contributiva como de medir costes de los servicios prestados y repartirlos entre los usuarios en función del daño ocasionado. Esta afirmación concuerda con el planteamiento de ROSEMBUJ ERUJIMOVICH⁵⁴⁵, que afirma que “el coste ambiental no puede ni debe servir de pretexto para que se expongan al albur de la arbitrariedad los núcleos esenciales del orden público económico”.

En este tipo de tasas, la actividad administrativa como tal, pierde protagonismo dentro de su estructura cediendo este lugar a la molestia o puesta en riesgo de bienes sociales jurídicamente protegidos. A pesar de ello, deben respetar igualmente los principios de justicia material de nuestro sistema tributario, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

⁵³⁹ SIMÓN ACOSTA, E. A.: *Las tasas de las entidades locales (el hecho imponible)*. Aranzadi, 1999, pág. 29.

⁵⁴⁰ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. *Op. cit.*, pág. 579.

⁵⁴¹ MARTÍN QUERALT, J.: “Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución”. *Palau 14. Revista valenciana de Hacienda pública*, 1988, núm. 4, págs. 3-4.

⁵⁴² ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, pág. 156-157.

⁵⁴³ *Ibid.*, pág. 61.

⁵⁴⁴ LAGO MONTERO, J. M.: “La cuantificación de las tasas autonómicas. Principios rectores”. En AA. VV. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*. Dykinson, 2005, págs. 127-129.

⁵⁴⁵ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”. *Impuestos*, 1996, núm. 2, pág. 4.



Por tanto, podemos decir que estas tasas, poseen un carácter marcadamente extrafiscal, ya que además de conseguir los recursos necesarios para cubrir los costes que la actividad administrativa desplegada supone, están dirigidas al cumplimiento, promoción o defensa de determinados principios o fines constitucionales, como podrían ser la protección del medio ambiente y la propia seguridad en la realización de una actividad peligrosa como la nuclear, pasando el objetivo recaudatorio a un segundo plano. De esta forma, la existencia de esta finalidad extrafiscal permite que los principios de capacidad económica y de equivalencia queden desplazados ante la finalidad de dichas tasas, que no es otra que asegurar el desarrollo de la actividad nuclear bajo las condiciones de seguridad máxima, y con su establecimiento se traslada a las empresas energéticas además del coste que estos servicios suponen para la comunidad la internalización del coste del riesgo que esta actividad conlleva. En estas tasas, la capacidad económica no opera como elemento de cuantificación, pero respeta dicho principio ya que la mera solicitud de la actuación administrativa que motiva su exacción ya refleja la capacidad económica del sujeto pasivo y, por otro lado, la actividad administrativa pasa a un segundo plano, pues el aspecto determinante de las mismas es la molestia o puesta en riesgo de bienes sociales jurídicamente protegido.

La industria energética nuclear se ha considerado el paradigma de la tensión entre el progreso tecnológico y el riesgo asociado. Dicho riesgo debe evaluarse y ponderarse respecto del beneficio que dicha actividad conlleva conforme al principio de precaución, que es el instrumento que posee el poder público y el derecho para decidir en situaciones de incertidumbre científica. El riesgo se considera tan alto que sobre esta actividad recaen distintos instrumentos económicos para controlarlos: autorizaciones y licencias, evaluación de impacto ambiental, seguro de responsabilidad civil por daños nucleares por una cuantía de 1.200 M€, inspecciones periódicas y muchísimos tributos.

El desarrollo de actividades nucleares está sujeto a la necesidad de autorización previa, lo cual viene a constituirse en garantía de seguridad frente al riesgo que esta actividad conlleva⁵⁴⁶. Son múltiples los procedimientos de autorización y licencias a los que está sometida la industria nuclear a todos los niveles territoriales que se recogen en el Reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas⁵⁴⁷, y que se suman a todos aquellos que se exigen a toda actividad económica. Además, el procedimiento de evaluación de impacto ambiental previsto en la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental⁵⁴⁸, debe incluirse en cada procedimiento de autorización.

⁵⁴⁶ La autorización representa el grado máximo de control preventivo ejercido por el Estado, supone una intervención más intensa, una mayor restricción de la libertad. ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, pág. 107.

⁵⁴⁷ Solo las centrales nucleares de Cofrentes, Vandellós II y Trillo I fueron autorizadas conforme a este real decreto. Se ha criticado el hecho de que en España la energía nuclear entró por la puerta falsa del acto administrativo carente del suficiente respaldo normativo. AYLLÓN DÍAZ-GONZÁLEZ, J. M.: *Derecho nuclear*. *Op. cit.*, pág. 115.

⁵⁴⁸ *Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental*. BOE núm. 296. de 11 de diciembre de 2013.



Por tanto, si la actividad nuclear está sujeta al grado máximo de control preventivo ejercido por el Estado mediante el sistema de autorización y licencia, cuya obtención está gravada por las tasas que vamos a ver a continuación y se exige un seguro obligatorio de la actividad, el establecimiento de impuestos adicionales fundamentándose en este mismo riesgo, tal y como han hecho algunas CC. AA. y el propio Estado mediante la Ley 15/2012, bajo la excusa de la finalidad protectora del medio ambiente, resulta más que cuestionable, tal y como hace el TS al plantear las cuestiones prejudiciales respecto a los impuestos sobre el combustible nuclear a las que aludiré más adelante.

2.2.1. Las tasas de Consejo de Seguridad Nuclear

La función del CSN es la de establecer las normas y el marco reglamentario, velar por su cumplimiento para la protección de las personas y el medio ambiente contra los riesgos asociados a las radiaciones ionizantes y para que se alcancen y mantengan los niveles adecuados de seguridad nuclear en todas las fases de la vida de la instalación. Para ello realiza un seguimiento continuo del funcionamiento de las instalaciones nucleares a través de procesos establecidos de supervisión y control y, en el caso de las centrales nucleares, mantiene de forma permanente inspectores residentes.

Para lograr la independencia política y económica de este órgano, la Ley 15/1980, de 22 de abril, de creación del CSN, estableció la Tasa de Servicios Prestados por el Consejo, que recogía prácticamente todas las actividades que este realiza (estudios, informes, inspecciones, licencias, pruebas...) como hecho imponible de la misma, quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos ocasionados por la prestación de dichos servicios. Esta era su principal fuente de financiación, que se completaba con la asignación anual con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, con lo cual la independencia de este órgano quedaba garantizada⁵⁴⁹. Este texto legal se desarrolló por el Real Decreto 3229/1982⁵⁵⁰, de 12 de noviembre, por el que se regula la tasa de servicios prestados por el CSN, aunque nada nuevo añadía. La tasa fue objeto de sucesivas modificaciones menores hasta que, con la publicación de la Ley 14/1999⁵⁵¹, de 4 de mayo, de Tasas y Precios Públicos por servicios prestados por el CSN, el art. 10 de la Ley 15/1980 que la regulaba quedó derogado, así como el reglamento que la desarrollaba.

La aparición tanto de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, como la de la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, hicieron necesaria la introducción de nuevos criterios para la

⁵⁴⁹ LÓPEZ RAMÓN, F.: “El Consejo de Seguridad Nuclear: un ejemplo de Administración independiente”. *Op. cit.*, pág. 213.

⁵⁵⁰ *Real Decreto 3229/1982, de 12 de noviembre, por el que se regula la tasa de servicios prestados por el Consejo de Seguridad Nuclear*. BOE núm. 286, de 29 de noviembre de 1982.

⁵⁵¹ *Ley 14/1999, de 4 de mayo, de Tasas y Precios Públicos por servicios prestados por el CSN*. BOE núm. 107, de 5 de mayo de 1999.



cuantificación del importe de cada tasa, redimensionándolas de acuerdo con los costes reales, en especial, la tasa por inspección y control del funcionamiento de las centrales nucleares, que es la que entraña un riesgo mayor. Por otro lado, resultaba necesario actualizar y ampliar el abanico de hechos imponibles existentes como consecuencia de las obligaciones para el CSN en el ámbito de la protección radiológica que impuso el Reglamento de protección sanitaria contra las radiaciones ionizantes⁵⁵² y establecer una pormenorizada descripción, a efectos tributarios, de las operaciones de desmantelamiento para la clausura de instalaciones nucleares, cuya previsión era deficiente en la anterior regulación, y contempla la realización de estudios e informes relacionados con la gestión de residuos radiactivos de alta actividad en relación con las futuras instalaciones de almacenamiento definitivo. Por último, se incorpora como precio público una serie de servicios que el CSN viene realizando a instancia de los particulares, y a cuya prestación no viene obligado específicamente por su estatuto jurídico, lo cual deja ver que los agentes nucleares velan por la seguridad de las instalaciones más allá del umbral que la propia ley les impone. En esta norma se recogen las diferentes tasas y un precio público por la prestación de los múltiples servicios e informes y la concesión de las autorizaciones o licencias pertinentes que la legislación nuclear exige, siendo sujetos pasivos los titulares de las instalaciones o actividades sobre las que se lleven a efecto los servicios de inspección o control o soliciten cualesquiera de las autorizaciones, permisos, licencias o exenciones previstas, cuya recaudación queda afectada a la cobertura de los gastos producidos por la prestación de los servicios y realización de actividades del CSN.

Junto con la seguridad de las instalaciones en general y su clausura en particular, el otro gran problema que esta fuente de energía lleva consigo es el problema de los residuos radiactivos procedentes de las actividades nucleares, y por tanto también se encuentra sometido al control del CSN, así como las actividades que Enusa lleva a cabo en su fábrica de combustible de Juzbado. En España, Enresa se encarga de la gestión de los residuos conforme al Plan General de Residuos Radiactivos, el Real Decreto 102/2014⁵⁵³, de 21 de febrero, para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos, el Real Decreto 243/2009⁵⁵⁴, de 27 de febrero, por el que se regula la vigilancia y control de traslados de residuos radiactivos y combustible nuclear gastado entre Estados miembros o procedentes o con destino al exterior de la Comunidad y la Directiva 2011/70/Euratom del Consejo, de 19 de julio de 2011, por la que se establece un marco comunitario para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y de los residuos radiactivos.

⁵⁵² Real Decreto 413/1997, de 21 de marzo, sobre protección operacional de los trabajadores externos con riesgo de exposición a radiaciones ionizantes por intervención en zona controlada. BOE núm. 91, de 16 de abril de 1997.

⁵⁵³ Real Decreto 102/2014, de 21 de febrero, para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2014.

⁵⁵⁴ Real Decreto 243/2009, de 27 de febrero, por el que se regula la vigilancia y control de traslados de residuos radiactivos y combustible nuclear gastado entre Estados miembros o procedentes o con destino al exterior de la Comunidad. BOE núm. 80, de 2 de abril de 2009.



En agosto de 2015, el CSN emitió el primer informe nacional de España para dar cumplimiento a esta directiva en el que se describe el marco regulador nacional y las medidas adoptadas para garantizar un alto nivel de seguridad en la gestión del combustible nuclear gastado y de los residuos radiactivos a fin de proteger a los trabajadores y a la población de los peligros derivados de las radiaciones ionizantes, en sentido favorable. El CSN es el máximo garante de la seguridad en materia nuclear, de ahí que su actividad también alcance al control de los trabajos de Enresa.

Estas tasas son el reflejo tributario de la actividad protectora del Derecho administrativo de la seguridad ante la realización de una actividad peligrosa como la nuclear⁵⁵⁵. El Derecho público ejerce su control sobre ellas para gestionar el riesgo que conllevan y minimizarlo. El sometimiento de la realización de las distintas actividades nucleares a un régimen de autorización supone un grado intermedio de intervención por parte del Estado, que conlleva la verificación de que se cumplen todos los requisitos y condiciones regladas por la Administración para dicho ejercicio⁵⁵⁶.

El empleo del Derecho tributario, en este caso a través de las tasas, se considera un instrumento valioso para gestionar estos riesgos y por ello encontramos que cada autorización necesaria en el ejercicio de las actividades nucleares se encuentra gravada con una tasa, pues dado que dichas conductas pueden suponer un peligro para la salud de las personas o del medio ambiente se adelanta la protección tributaria respecto de cada nuevo peligro, de acuerdo con el principio de precaución que entró en el Derecho internacional ambiental con la Declaración de Río de 1992, adaptando el principio medioambiental «quien contamina, paga» al campo de la protección frente a los riesgos generados por la industria nuclear que justifica la exigencia de estas tasas solo por el hecho de generar este riesgo, es decir, no es necesario que se concrete en un daño determinado, apareciendo así el principio «quien genera un riesgo, paga», pasando a un nivel secundario su justificación por el coste del servicio clásica de las tasas.

Mediante el tributo inspirado en el principio «quien contamina, paga», el sujeto que provoca el daño medioambiental asume los costes o perjuicios causados a terceros derivados de su propia actividad como mecanismo de internalización de los perjuicios externos derivados de la actividad económica del sujeto.

Coincidiendo con el planteamiento del autor ORTEGA MALDONADO de esta nueva clase de tributos preventivos, el empleo de los mismos pretende garantizar la protección, frente a las nuevas situaciones

⁵⁵⁵ El Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas (BOE núm. 292, de 7 de diciembre de 1961) derogado por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera (BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 2007) consideraba peligrosas aquellas actividades cuyo objeto sea fabricar, expender o almacenar productos susceptibles de originar riesgos graves por explosiones, combustiones, radiaciones u otras de análoga importancia para personas y bienes.

⁵⁵⁶ AYLLÓN DÍAZ-GONZÁLEZ, J. M.: *Derecho nuclear*. *Op cit.*, págs. 377-416 y 431-440.



de amenaza, adelantado la prevención para garantizar mejor la seguridad y la propia sensación de seguridad, creándose estos tributos no tanto para evitar la producción de daños concretos como para posibilitar la seguridad⁵⁵⁷.

El número de tasas que se establecen sobre los distintos servicios que presta el CSN, un total de 21, debería proyectar una sensación de seguridad a la población mayor de la que ahora tiene, ya que a la vista de los estudios, informes e inspecciones que son necesarios para obtener la autorización o licencia para poder llevar a cabo una actividad nuclear, o para dejar de llevarla, así como para poder continuar realizándola, con carácter temporal y sujeta a revisiones e inspecciones, a propósito de las cuales vuelve a girarse una nueva liquidación, ninguna duda deberíamos tener acerca del desenvolvimiento de esta actividad bajo un fuerte nivel de seguridad. Sin embargo, la percepción del riesgo por la sociedad española no se corresponde con este sistema preventivo articulado por el Estado⁵⁵⁸.

A pesar de todas las cautelas que ha instrumentado el Estado, así como la Unión Europea y, en última instancia, la AEN/NEA la aceptación social de la energía nuclear y la falta de solución definitiva para el confinamiento de los residuos constituyen las cuestiones fundamentales en el debate nuclear. La incertidumbre sobre la gestión definitiva y con total seguridad de los residuos, los peligros que conlleva el reprocesado del combustible; los daños ocasionados al medio ambiente por la minería del uranio; e incluso los riesgos laborales derivados del trabajo con material fisiónable, componen un panorama de situaciones conflictivas de carácter complejo que continúa siendo el principal caballo de batalla de la oposición antinuclear y ecologista⁵⁵⁹.

A continuación, se analizan las tasas del CSN que inciden sobre las instalaciones nucleares:

- a) *Tasa por estudios, informes e inspecciones para las autorizaciones necesarias para la entrada en funcionamiento de instalaciones nucleares.*

La base imponible es el importe total y efectivo de la inversión a efectuar según presupuesto, salvo los costes derivados de los intereses financieros, a la que se aplica el tipo del 0,20% y se devenga en el momento de su solicitud. El criterio de cuantifica-

⁵⁵⁷ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos. Op. cit.*, pág. 144.

⁵⁵⁸ En julio de 2015, el CSN encargó un estudio basado en 3.005 encuestas telefónicas que evidenció la persistencia de la percepción de las centrales como algo inseguro y se constató la existencia de un déficit informativo que, en opinión de los entrevistados, debería solventarse a través de los medios de comunicación. FRANCESCUTTI, L. P.: 'Los españoles y la seguridad radiológica' en "Las paradójicas raíces del miedo". *Alfa*, 2015, núm. 28, pág. 8. Disponible en <https://www.csn.es>.

⁵⁵⁹ SÁNCHEZ VÁZQUEZ, L.: "Conflictos socioambientales en torno a la energía nuclear. Perspectivas desde la investigación para la paz". *Revista de paz y conflictos*, 2011, núm. 4.



ción (base imponible y tarifa) no está conectado con ese hecho imponible, sino con un índice objetivo del beneficio previsible, lo cual encaja con la conclusión del profesor ORTEGA MALDONADO⁵⁶⁰, que decía que la actividad administrativa pierde importancia dentro de la estructura de la tasa cediendo el protagonismo a la puesta en riesgo de la seguridad nuclear y la protección radiológica. El beneficio previsible obtenido por los operadores es la conformidad de que el riesgo que supone la entrada en funcionamiento de una instalación nuclear es el asumido por el CSN y les previene de posibles accidentes cuyo coste deberían asumir en el caso de que ocurriese. El profesor ORTEGA señala que es muestra de ello el hecho de que se establezca una bonificación del 20 por ciento cuando se instalan dos o más unidades en una misma central y con idéntico proyecto a la primera en la solicitud de autorización previa o de emplazamiento. Puesto que los costes del servicio no se ven reducidos, la justificación de esta bonificación puede deberse a que se entiende que a mayor inversión, las instalaciones serán de mayor calidad, por lo que el riesgo disminuye. En estas tasas el hecho imponible es complejo, puesto atiende al servicio prestado por el CSN así como al riesgo potencial que conllevan estas instalaciones para la seguridad⁵⁶¹.

b) *Tasa por inspección y control de funcionamiento de las instalaciones nucleares.*

La base imponible depende de la clasificación de las instalaciones nucleares.

Para las centrales nucleares de potencia bruta entre 250 y 500 MWe: 1.929.220,34 euros cada año. Este es el tramo que correspondía a la central de Santa María de Garoña⁵⁶², ya que tenía una potencia de 466 MWe pese a que se encontraba parada desde el 16 de diciembre de 2012, fecha en la que se extrajo todo el combustible del reactor y se almacenó en su piscina desde el 22 de diciembre de ese mismo año. A pesar de ello, se continuaron realizando labores de mantenimiento y actividades de conservación de los sistemas y equipos para garantizar en todo momento la seguridad de la instalación. El CSN siguió supervisando y controlando la central igual que el resto de las centrales nucleares españolas. Desde agosto de 2017, fecha en la que el Ministerio de Energía,

⁵⁶⁰ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, pág. 166.

⁵⁶¹ *Ibid.*, pág. 210.

⁵⁶² Las condiciones técnicas necesarias para la operación a largo plazo de la Central Nuclear de Garoña fueron analizadas en un estudio elaborado entre 2004 y 2008 siguiendo las metodologías desarrolladas por EPRI (*Electric Power Research Institute*) y homologadas por la NRC (*Nuclear Regulatory Commission*). Este proyecto sirvió como base para que el CSN emitiese un dictamen favorable para la renovación de la autorización de explotación hasta 2019. Disponible en www.nuclenor.org.



Turismo y Agenda Digital denegó la renovación de la autorización de explotación, se encuentra en fase de predesmantelamiento, por lo que, desde entonces, dejó de pagar esta tasa para pasar abonar la que se establece por estudios, informes o inspecciones necesarias para obtener las autorizaciones para el desmantelamiento.

El resto de nuestras centrales nucleares tienen más de 1.000 MWe de potencia, por lo que la tasa a pagar por estas inspecciones es de 4.344.604,22 euros cada año, salvo Almaraz y Ascó, que, al poseer dos reactores, su importe asciende a 3.549.765,44 euros por reactor cada año.

Para las fábricas de producción o de tratamiento de sustancias nucleares se fija una cuota anual de 1.157,53 euros por tonelada autorizada. Este es el importe a pagar por las inspecciones del CSN de la fábrica de combustibles nucleares de Enusa en Juzbado.

Para las instalaciones de almacenamiento de residuos radiactivos no incluidas en la autorización de otra instalación nuclear la cuota depende del tipo de los residuos almacenados. En el caso de Enresa, por las inspecciones del CSN de sus instalaciones de El Cabril, que tan solo alberga residuos de media y baja actividad, el importe de la tasa depende del volumen de residuos almacenados a razón de 19,29 €/m³ de capacidad autorizada.

Para almacenamientos de residuos de alta actividad: 192,92 euros por cada tonelada de metal pesado cuyo almacenamiento se autoriza. Esta es la tasa prevista para los residuos que las centrales albergan en sus piscinas y ATI adicionales, como el que ya se ha construido en la central de Trillo y que el resto de las centrales nucleares han solicitado construir dada la alta ocupación de sus piscinas y la lentitud del proyecto de construcción del ATC, que cuando esté finalizado también deberá someterse a esta tasa por la inspección de sus instalaciones.

c) *Tasa por estudios, informes o inspecciones necesarias para obtener las autorizaciones para el desmantelamiento de las instalaciones nucleares.*

La base imponible es el costo total de las operaciones de desmantelamiento para las que se pide autorización (ya sea total o por fases), salvo los costes derivados de los intereses financieros, al que se aplicará el tipo impositivo del 2%. Esta tasa es la que se abonó por las dos centrales en desmantelamiento –por José Cabrera (Zorita), cuando en 2009 obtuvo el informe favorable del CSN para ello, y por Vandellós I, el 28 de noviembre de 1998– y la que tendrá que abonar Garoña. Aunque no hay datos oficiales publicados, se estima que los trabajos para desmontar la planta se alargarán durante 17 años, hasta plantarse en 2034, y requerirán de un presupuesto total de 480 M€ en todo ese tiempo, según las estimaciones que maneja Enresa –la sociedad pública encargada de la gestión de los residuos nucleares–.



d) *Tasa por inspección y control de desmantelamiento de las instalaciones nucleares.*

Esta tasa se exige desde que el Ministerio de Industria y Energía (actualmente, Ministerio para la Transición Ecológica) declara el fin de la vida operativa de una instalación. La base imponible depende de la existencia o no de combustible irradiado. Cuando exista combustible nuclear, la base imponible de esta tasa será el 80% de la tasa establecida por los servicios de inspección y control de funcionamiento y del 15% cuando se haya retirado el combustible. Aquí vemos otra nota que refleja que la cuantía de la tasa depende fundamentalmente del riesgo que entraña.

En Zorita el combustible se retiró en 2012 por lo que, desde 2013, el importe de la tasa es del 15% de 779.405,02 euros cada año puesto su potencia instalada era de 150 MWe.

En el caso de Vandellós I, con una potencia eléctrica de 480 MWe, tras el incendio ocurrido el 19 de octubre de 1989, los trabajos previos al desmantelamiento, que incluían la descarga del reactor y la evacuación del combustible que se llevó a Francia, finalizaron en 1994. Desde esa fecha el importe de la tasa es del 15% de 1.929.220,34 euros cada año, cantidad que deberá seguir abonando hasta que finalicen los trabajos de desmantelamiento en 2027.

e) *Tasa por la realización de estudios e informes necesarios para el seguimiento de las actividades relacionadas con la gestión a largo plazo de los residuos radiactivos de alta actividad.*

Esta tasa se refiere tanto al almacenamiento transitorio como al definitivo de dichos residuos. La base imponible de esta tasa será el importe de las inversiones realizadas para el desarrollo de los respectivos planes y proyectos de almacenamiento temporal o definitivo por las entidades autorizadas por el Ministerio de Industria y Energía para la gestión a largo plazo de los residuos radiactivos de alta actividad, que se gravarán al tipo impositivo del 3%. Las centrales deben abonar esta tasa cada año respecto a los residuos que tienen almacenados en sus piscinas y/o ATI.

f) *Para que el desarrollo de las actividades nucleares en nuestras centrales se lleve a cabo con total seguridad, se establece la tasa por pruebas, estudios, informes y evaluaciones que haya de practicar el Consejo para la concesión y renovación de licencias, títulos y acreditaciones para el personal de las instalaciones nucleares o radiactivas, con el fin de acreditar la cualificación del personal que está al frente de las instalaciones nucleares. Para asegurar que el grado de formación adquirido es aceptable, la legislación española requiere que las personas cuya actividad puede afectar a la seguridad o la protección radiológica de las instalaciones obtengan una licencia concedida por el CSN para la que es*



preciso acreditar conocimientos suficientes en esas materias, así como sobre el funcionamiento, las normas y procedimientos de actuación, los riesgos existentes y las medidas de protección de las instalaciones específicas en que van a realizar su actividad. Una vez obtenida la licencia, los operadores y supervisores son sometidos a programas continuos de actualización de su formación, supervisados por el CSN, y que constituyen el hecho imponible de la tasa por estudios y evaluaciones necesarios para la homologación de programas académicos y cursos de formación y perfeccionamiento para el personal de las instalaciones radiactivas y de la tasa por inspección y control de la impartición de los cursos homologados y de las pruebas de suficiencia en ellos previstas.

- g) Las centrales nucleares, además del combustible irradiado que almacenan en sus ATI o piscinas, generan residuos nucleares de media y baja actividad que son trasladados al centro de El Cabril de Enresa, para lo cual, además de cumplir todos los requisitos de seguridad del transporte, deben estar autorizados y por ello se requiere el preceptivo informe o inspección del CSN, lo que supone la realización del hecho imponible de la *tasa por informes, estudios o inspecciones que condicionen las autorizaciones para el transporte de sustancias nucleares o materias radiactivas*, para la que se establece cuota fija de 3.858,44 euros por cada autorización. Una vez autorizado el transporte, cuando este se inicie, se produce el devengo de la *tasa por inspección y control de los transportes de sustancias nucleares o materias radiactivas*, que será liquidada por el CSN, estableciéndose que, en ningún caso, un mismo transporte podrá ser objeto de más de una tasa por servicios de inspección y control, aunque puede inspeccionarse cuantas veces sea necesario por razones de seguridad. En el caso de transportes de combustible nuclear, materiales fisionables y residuos procedentes de centrales nucleares se aplicará una cuota fija de 1.543,38 euros. Esta tasa es la que resulta aplicable a los transportes del combustible nuclear desde la fábrica de Enusa a nuestras centrales, que igualmente quedan sujetas al control e inspección por el CSN. Asimismo, queda gravado también el transporte de los residuos de baja y media actividad procedentes de las centrales y con destino al centro de almacenamiento de El Cabril.
- h) *Tasa por inspección, control y elaboración de informes realizados en situaciones excepcionales o de emergencia que se presenten, fuera del ámbito de instalaciones nucleares y radiactivas, como consecuencia de sucesos que puedan afectar a la seguridad nuclear o a la protección radiológica.*

La tasa estará integrada por el coste real, debidamente acreditado por el organismo, de los recursos propios y ajenos precisos para la prestación de estos servicios. La cuantificación de esta tasa no queda definida en la ley y su importe coincidirá con el coste del servicio que para el CSN suponga la realización de estas actividades. La tasa está



prevista para situaciones de emergencia ante el acaecimiento de un suceso que pueda entrañar un riesgo fuera del ámbito de instalaciones nucleares y radiactivas, ya que los titulares de las instalaciones deberán responder de los daños que ocasione el desarrollo de la actividad. Ante estas situaciones de riesgo o emergencia, entrarían en juego los seguros que las empresas titulares de las instalaciones deben concertar con una cobertura de responsabilidad civil por daños nucleares por una cuantía de 1.200 M€

Además, se establece un precio público por la realización de informes, pruebas o estudios por el CSN a instancia de parte, por tanto, que no sean obligatorios cuando no formen parte de uno de los procedimientos administrativos sometidos a tasa en virtud de la presente ley, cuya cuantía fijará en cada caso el CSN y se corresponderá con el coste de los recursos, propios o ajenos, necesarios para la prestación del servicio.

Estas tasas deben cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible, de acuerdo con la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que establece que a la hora de fijar su importe debe tenerse en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas y que ese importe no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, de acuerdo con los principios de equivalencia y beneficio, que pueden quedar desplazados por el carácter extrafiscal de las tasas.

Algunos autores como LOZANO SERRANO⁵⁶³ afirman que en muchas de las tasas estatales no se incorpora el principio de capacidad económica pese a que en cuanto tributos deben responder a los principios del sistema tributario que se establecen en los arts. 31.1 de la CE y 3.1 de la LGT, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. En concreto, en algunas de las tasas del CSN, se establecen cuotas fijas, aunque también hemos visto que se establecen criterios de modulación de dichas cuantías en función del tipo de cada instalación, potencia instalada, tipo del combustible, etc., que sí influyen en el coste del servicio, lo cual es coherente con el coste del servicio, el beneficio del sujeto pasivo y el principio de capacidad económica. Se critica también que la ley no reconozca ningún tipo de exención, ni siquiera respecto a los centros de investigación de fundaciones o universidades⁵⁶⁴, lo cual no creo que

⁵⁶³ LOZANO SERRANO, C.: “La capacidad económica en las tasas”. *Op. cit.*, pág. 17.

⁵⁶⁴ Según la Sentencia de Audiencia Nacional, de 29 de abril de 1999, recurso 537/1997 (NFJ008702), las universidades son sujetos pasivos de las tasas devengadas por los servicios de inspección y control prestados por el CSN a las instalaciones radiactivas. No es aplicable la exención prevista en la Ley de Reforma Universitaria (Ley 11/1983) porque se refiere a tributos que recaigan sobre bienes afectados al cumplimiento de sus fines y sobre los actos que los desarrollen y a sus rendimientos, y no cabe encuadrar las actividades constitutivas del hecho imponible de la tasa cuestionada en dicho supuesto de exención.



sea desacertado, pues en la exigencia de la tasa reside principalmente en la seguridad del desarrollo de las actividades nucleares, incluso en los centros de investigación, ya que el riesgo se produce igualmente y, tal y como afirma el profesor ORTEGA MALDONADO⁵⁶⁵, “parece que el principio de capacidad económica queda relegado a un segundo plano frente a los principios de equivalencia del coste del servicio y del beneficio obtenido por el sujeto pasivo”. El profesor SIMÓN ACOSTA⁵⁶⁶ propone el principio de provocación de costes como el fundamento de las tasas, mientras que otros como GARCÍA DE ENTERRÍA⁵⁶⁷ y CASADO OLLERO⁵⁶⁸ afirman que el verdadero fundamento de las tasas se encuentra en el principio de igualdad que se manifiesta a través del principio de equivalencia, que se concreta en la cobertura de costes (reales o previsibles) y en el beneficio obtenido.

La cuantificación de las tasas del CSN, que pueden calificarse como tasas sobre molestias y riesgos permitidos, no guarda una relación estricta con la financiación del servicio únicamente, sino que persigue aumentar al máximo las medidas preventivas de seguridad y la cobertura del riesgo que las actividades nucleares conllevan por lo que, de acuerdo con el profesor ORTEGA MALDONADO⁵⁶⁹, ningún inconveniente presenta su cuantificación conforme al “valor de la prestación recibida”, pues el coste real o previsible del servicio prestado o actividad administrativa realizada resulta insignificante en relación con el coste que supondría para el sujeto pasivo evitar los efectos de las conductas de molestia y riesgo, motivo por el cual las cuantías son tan elevadas y dependen en gran medida del riesgo provocado por la actividad de generación nuclear que es el elemento principal a tener en cuenta a la hora de determinar su cuantía. Así, mediante el pago de las tasas exigidas por el CSN, además de conseguir los recursos necesarios para cubrir los costes que conlleva la actividad de este organismo, se traslada a las empresas energéticas la internalización del coste del riesgo que esta actividad conlleva. Por ello, en estas tasas la capacidad económica no opera como elemento de cuantificación, sino que dicha cuantificación depende en gran medida del riesgo de la actividad realizada, a la vez que la propia actividad administrativa desarrollada por el CSN como tal pierde protagonismo cediendo el lugar de privilegio a la puesta en riesgo de bienes sociales jurídicamente protegidos.

⁵⁶⁵ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, pág. 166.

⁵⁶⁶ SIMÓN ACOSTA, E. A.: “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales”. *Hacienda pública española*, 1975, núm. 35, págs. 272-273.

⁵⁶⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos”. *Revista de administración pública*, 1953, núm. 12, pág. 142.

⁵⁶⁸ CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1982, núm. 34, pág. 233.

⁵⁶⁹ ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. *Op. cit.*, pág. 236.



2.2.2. Tasas de Enresa

En España, el combustible nuclear, una vez utilizado en el reactor, se retira del mismo y se almacena en la piscina de la central que lo ha producido. Los residuos de baja y media actividad se trasladan al almacenamiento de El Cabril.

En el Derecho ambiental pivota sobre el principio «quien contamina, paga», definido en el art. 174 del Tratado sobre la Carta de la Energía (en adelante, TCE), que a mi juicio es el principio inspirador de estas tasas por la gestión de los residuos radiactivos, servicio que queda reservado a la titularidad del Estado y es gestionado por la entidad pública empresarial Enresa. Este principio exige que el coste que ocasiona el tratamiento de dichos residuos debe ser soportado por quien los origina aunque, como ya hemos dicho, la gestión de los residuos nucleares es un servicio público esencial que como tal beneficia a toda la comunidad.

Dichas tasas, además de ser también tasas sobre el riesgo, podemos calificarlas como ambientales, ya que, como sostiene el profesor HERRERA MOLINA⁵⁷⁰ en su estructura incorporan un elemento ambiental, en concreto en su hecho imponible, que no es otro que el carácter ecológico del servicio. En este caso, el límite del coste del servicio puede ceder frente a otras finalidades con relevancia constitucional, siempre que se realice el oportuno control de proporcionalidad. Por ello en su cuantificación, al igual que ocurre con las tasas exigidas por el CSN, se incorpora el riesgo que conlleva la producción de estos residuos, además del coste de su gestión. Estas tasas responden igualmente al concepto de tasas por tolerancia, que define este autor como aquellas que se establecen por el aprovechamiento especial de los bienes ambientales tolerado que conlleva un cierto deterioro (en la gestión de residuos existe un deterioro en su almacenamiento controlado y gestionado por Enresa en sus instalaciones) y su cuantificación se basa principalmente en el coste de las actuaciones que esta empresa pública realiza.

Hasta 1984 Enusa se encargó de la gestión de los residuos y las empresas eléctricas que estaban acogidas al Sistema Integrado de Facturación de Energía Eléctrica debían pagar una cuota establecida sobre los ingresos obtenidos por la venta de energía eléctrica a la Oficina de Compensaciones de la Energía Eléctrica (OFICO) equivalente al importe que se repercutía a los consumidores en sus facturas eléctricas por el coste de los servicios relativos a la gestión de los residuos realizada por ENUSA y la JEN, estando afectadas dichas cuotas al pago de los gastos correspondientes a la segunda parte del ciclo del combustible nuclear⁵⁷¹, que consiste en el tratamiento y gestión del mismo una vez que ya ha sido extraído del reactor.

⁵⁷⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario. Op. cit.*, pág. 131-132.

⁵⁷¹ Informe de fiscalización de la gestión realizada por la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos SA del Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos, ejercicios 2010 y 2011. Tribunal de Cuentas, pág. 6.



En 1984, con la constitución de Enresa, las cantidades recaudadas por OFICO pasaron a aplicarse a la financiación de esta entidad y con la aprobación de la Ley 40/1994, de ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, asumió las funciones de la OFICO. Estas cantidades que las eléctricas estaban llamadas a satisfacer pasaron a dotar una provisión al Fondo para la financiación del segundo ciclo del combustible nuclear. Las dotaciones se consideraban partida deducible en el IS para las empresas eléctricas y quedaban afectadas a cubrir gastos, trabajos, proyectos e inmovilizaciones relacionados con actuaciones previstas en el plan general de residuos radiactivos aprobado por el Gobierno.

Tras la entrada en vigor de la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, las cantidades destinadas a dotar la provisión del Fondo para la financiación del segundo ciclo del combustible nuclear pasaron a considerarse costes de diversificación y seguridad de abastecimiento y la ley establecía que debían sufragarse por los consumidores finales mediante los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución, importes que se liquidaban por la entonces Comisión Nacional de Energía (actualmente Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) a favor de Enresa.

Con el Real Decreto-Ley 5/2005⁵⁷², de 11 de marzo, de reformas urgentes para el impulso a la productividad y para la mejora de la contratación pública, a partir del 1 de abril de 2005, se sustituye el sistema anterior de financiación con cargo a la tarifa eléctrica de los costes de gestión de los residuos radiactivos por un nuevo sistema mediante el cual Enresa facturaba a las centrales nucleares las cantidades resultantes de multiplicar un valor unitario específico para cada central expresado en céntimos de euro por los kilowatios hora (KWh) brutos generados por cada una de ellas en cada mes natural.. Este sistema se mantuvo hasta la entrada en vigor el 1 de enero de 2010 de la Ley 11/2009⁵⁷³, que estableció cuatro tasas para financiar los costes correspondientes a la gestión de los residuos radiactivos (además de las dos tasas que exige el CSN en relación con los residuos), que son las que se aplican en la actualidad y están afectadas a la gestión de los residuos radiactivos y al desmantelamiento y clausura de las instalaciones nucleares⁵⁷⁴.

Este modelo de financiación ha ocasionado un importante desfase temporal entre la captación de los recursos y su aplicación definitiva, y para evitar dicho desfase entre los ingresos y gastos de Enresa, por lo que fue necesaria la creación del Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos, que está integrado por todos los ingresos derivados de la prestación de los servicios de Enresa y los rendimientos derivados de las inversiones financieras transitorias en las

⁵⁷² Real Decreto-Ley 5/2005, de 11 de marzo, de reformas urgentes para el impulso a la productividad y para la mejora de la contratación pública. BOE núm. 62, de 14 de marzo de 2005.

⁵⁷³ Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. BOE núm. 259, de 27 de octubre de 2009.

⁵⁷⁴ Informe de fiscalización de la gestión realizada por la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos SA del Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos, ejercicios 2010 y 2011. Tribunal de Cuentas, pág. 7.



que se hubiera materializado el remanente acumulado. Sin embargo, dicho fondo y este modelo se ha revelado insuficiente, ya que estas tasas no están debidamente dimensionadas y apenas cubren el coste de la gestión de los residuos, tal y como ha manifestado el Tribunal de Cuentas, y así lo ha reconocido la propia Enresa, circunstancia que también ha sido reprochada en los informes de los Expertos de la Comisión Lagares y en el de los Expertos de la Transición Energética. En lo que se refiere al régimen fiscal, las dotaciones al Fondo mantienen la consideración de partida deducible en el IS.

- a) *Tasa por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos y del combustible irradiado generados en las centrales nucleares cuya explotación haya cesado definitivamente con anterioridad al 1 de enero de 2010, así como a su desmantelamiento y clausura.*

Esta tasa se establece para cubrir los costes futuros que se ocasionen tras la clausura definitiva de las centrales nucleares o fábricas de elementos combustibles y que no se hubiesen previsto durante su explotación. Asimismo, con esta tasa se pretende compensar el déficit de financiación que pudiera ocasionar el cese anticipado de la operación de una central respecto al periodo establecido en el Plan General de Residuos Radiactivos⁵⁷⁵ por causa ajena a la voluntad del titular. El hecho imponible de esta tasa es la gestión de residuos radiactivos procedentes de las actividades de investigación que el Ministerio de Industria considere que están directamente relacionadas con la producción de energía nuclear y con las operaciones de desmantelamiento y clausura que deban realizarse como consecuencia de las actividades de extracción de uranio y con los procesos de fabricación de concentrados de uranio que se hubieran llevado a cabo antes del 4 de julio de 1984, así como los costes que ocasione el reproceso del combustible gastado enviado al extranjero con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2009, y aquellos otros costes que se especifiquen mediante real decreto. Esta tasa viene referida a centrales como Vandellós I o Zorita, que cesaron su actividad antes de 2010, así como de aquellas otras instalaciones que habían sido explotadas por la JEN durante la fase de investigación.

La base imponible de la tasa viene constituida por la recaudación total derivada de la aplicación de los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución⁵⁷⁶. Son

⁵⁷⁵ En la actualidad está vigente el VI Plan Nacional de Residuos Radiactivos aprobado en 2006 por el Consejo de Ministros.

⁵⁷⁶ No se ha establecido un procedimiento para contrastar con la actual Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia las cifras de recaudación por peajes o por generación de energía nucleoelectrónica que integran las bases imponibles sobre las que se determinan las cuotas tributarias a ingresar por las empresas titulares de las instalaciones nucleares. Informe 1075 del Tribunal de Cuentas de fiscalización de la gestión realizada por la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos SA del Fondo para la financiación de las actividades del plan general de residuos radiactivos, ejercicios 2010 y 2011. Aprobado el 16 de febrero de 2015.



sujetos pasivos a título de contribuyentes las empresas propietarias de las centrales nucleares y se establece que serán sustitutos del sujeto pasivo y quedarán obligados a asumir las obligaciones materiales y formales de la tasa las empresas que desarrollan actividades de transporte y distribución de energía. El tipo de gravamen se fijó en el 0,001 %, y la tasa quedó integrada en la estructura de peajes establecida. La cuota resulta de aplicar un determinado porcentaje sobre la recaudación, entendiendo que a mayor recaudación, mayor cantidad de residuos se han generado.

- b) *Tasa por la gestión de los residuos radiactivos y del combustible gastado generados en las centrales nucleares durante su explotación con independencia de la fecha de su generación, así como los correspondientes a su desmantelamiento y clausura.*

La base imponible viene constituida por la energía nuclear bruta producida por cada una de las centrales en cada mes natural, medida en KWh y redondeada al entero inferior. Se devenga el día último de cada mes natural durante el periodo de explotación de las centrales y en el caso de cese anticipado por voluntad del titular en el momento en que se produzca dicho cese, y en ese caso la base imponible será igual al déficit de financiación que se pusiera de manifiesto en el momento del cese anticipado, en la cuantía que determine el Ministerio de Industria, con base en el estudio económico que realice Enresa. La cuota será igual al 100 % de la base imponible. Son sujetos pasivos las empresas propietarias de las centrales nucleares, y si son varias todas responderán de forma solidaria. La cuota tributaria a ingresar será la resultante de multiplicar la base imponible por la tarifa fija unitaria (0,669 céntimos de €/KWh) y el coeficiente corrector establecido para cada una de las centrales.

En este caso, esta tasa se aplica a las centrales en funcionamiento y la cuota se hace depender del tipo de reactor así como de la potencia bruta de la central.

- c) *Tasa por la prestación de servicios de gestión de los residuos radiactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles.*

El sujeto pasivo de esta tasa es la fábrica de elementos combustibles de Juzbado, en Salamanca. La base imponible de la tasa se determina en función de la cantidad de combustible nuclear fabricado en cada año natural, medida en toneladas métricas (Tm) y expresada con dos decimales. La cuota tributaria a ingresar resulta de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen de 1.449 €/Tm.

- d) La última de las tasas que se establece no afecta a la actividad de las centrales y recae sobre la gestión de los residuos radiactivos generados en cualesquiera otras instala-



ciones no comprendidas en el hecho imponible de las otras tres tasas anteriores, como hospitales o laboratorios.

Sobre las cuantías que resulten exigibles por estas cuatro tasas, la ley establece expresamente que se aplicará el IVA correspondiente a la prestación de estos servicios. Los servicios prestados por Enresa a las empresas productoras de energía eléctrica, de origen nuclear, que generan residuos radiactivos, están sujetos al IVA⁵⁷⁷, debiendo Enresa repercutir íntegramente el importe del impuesto devengado sobre dichas empresas. Hasta la aprobación del vigente Sexto Plan General de Residuos Radiactivos, Enresa venía facturando dicho IVA a las compañías eléctricas propietarias de centrales nucleares sobre la base de las cantidades totales que, recaudadas mensualmente por la Comisión Nacional de Energía, eran entregadas a la propia Enresa y aplicando los coeficientes de reparto previstos para cada una de las centrales.

Con la implantación de un modelo de financiación mediante tasas, Enresa ha dejado de controlar directamente los ingresos de la recaudación por estos tributos, ya que es la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) la que se ocupa de su recaudación.

Las modificaciones que se han introducido en la regulación de la financiación de las actividades del PGRR por la Ley 11/2009 son compatibles con la Directiva 2011/70/Euratom del Consejo, de 19 de julio de 2011, por la que se establece un marco comunitario para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y de los residuos radiactivos y con la regulación comunitaria sobre ayudas estatales pues, en principio, garantizan que los costes relacionados con la gestión de los residuos radiactivos recaigan en los titulares de las licencias de explotación de las centrales nucleares y del resto de instalaciones radiactivas.

En la propia ley se prevé que el Estado puede trasladar a las empresas propietarias de las centrales nucleares operativas y fábricas de elementos combustibles cualquier desviación en la financiación de

⁵⁷⁷ La Resolución de la DTG V0046/2010, de 19 de enero (NFC037160), afirma la sujeción al IVA de estos servicios, pues no resulta aplicable el supuesto de no sujeción contemplado en el art. 7.8.º de la Ley 37/1992 del IVA, toda vez que la actuación del Estado no se realiza de forma directa tal y como exige referido precepto, sino a través de Enresa. Los servicios por ella prestados están sujetos al IVA, debiendo la misma repercutir a los destinatarios materiales de aquellos, que son las entidades generadoras de los residuos el importe de dicho impuesto, cuya base imponible estará constituida por el importe de las tasas, que están afectas a los servicios a los que se refiere el art. 38 bis de la Ley 25/1964, de 29 de abril, y que se ingresarán en el Tesoro Público aplicadas a un concepto no presupuestario. No es Enresa quien las percibe como contraprestación directa de sus servicios, sino que se integran en el Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos. CHECA GONZÁLEZ, C.: “La sujeción al IVA de la gestión de residuos radiactivos”. *Quincena fiscal*, 2010, núm. 10, pág. 9.



los costes que pudiera aflorar, o cualquier coste futuro que hubiera de afrontar Enresa tras el cierre de explotación mediante la revisión de los elementos tributarios de las tasas. Sin embargo, la realidad es que esto no se ha hecho, y aunque los costes de gestión de los residuos se han incrementado, no se han actualizado estas tasas, lo que ha ocasionado que el fondo se revele insuficiente para sufragar los costes que puedan resultar del futuro desmantelamiento de nuestro parque nuclear y ha motivado en parte el establecimiento de los dos impuestos establecidos en la Ley 15/2012 que recaen sobre la producción y el almacenamiento de los residuos nucleares, aunque su formulación es de dudosa constitucionalidad y a su vez puede vulnerar el Derecho comunitario.

Conforme a lo establecido en el Real Decreto 102/2014 sobre gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, la gestión de los activos financieros en que podrá materializarse el Fondo para la financiación del plan de residuos debe garantizar la absoluta seguridad, una adecuada rentabilidad y la suficiente disponibilidad. Para ello, las tasas pueden ser revisadas anualmente mediante real decreto, mediante la actualización de la memoria económica-financiera en función del coste previsto por Enresa de las actividades contempladas en el Plan General de Residuos Radiactivos.

Sin embargo, los tipos de gravamen aprobados el 1 de enero de 2010 no han sido actualizados en ninguna ocasión de forma que a las centrales nucleares no se les han trasladado las desviaciones de costes que conllevan las necesarias actualizaciones económico-financieras de la actividad de gestión de los residuos radiactivos desarrollada por Enresa, a diferencia del sistema anterior en el que cada año se iban revisando las cuotas porcentuales aplicables a las ventas de energía eléctrica por tarifas o por peajes que se repercutían a los consumidores y a las empresas eléctricas propietarias de las centrales a través de la facturación girada a las mismas. Por ello, el Tribunal de Cuentas⁵⁷⁸ señala que, de mantenerse los tipos de gravamen vigentes, “quedarían sin cubrir el 28 % de las necesidades de financiación estimadas por Enresa para hacer frente al flujo de costes previstos en el periodo 2010-2085 por la gestión de los residuos radiactivos y el combustible nuclear gastado”, por lo que insta a esta entidad a revisar y a actualizar dichos tipos.

Como he indicado al principio de este trabajo, el Ministerio para la Transición Energética ha sometido a consulta pública previa el proyecto de real decreto por el cual se pretende actualizar la tarifa fija unitaria de la tasa asociada a la explotación de las centrales nucleares, para adaptarla al escenario de vida previsto para dichas centrales según el PNIEC.

⁵⁷⁸ Informe de fiscalización de la gestión realizada por la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos SA del Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos, ejercicios 2010 y 2011. Tribunal de Cuentas, pág. 55.



RUIZ GARIJO⁵⁷⁹ considera que el sistema actual de pluralidad de gravámenes sobre la gestión, almacenamiento y depósito de los residuos radiactivos tras la implantación de los dos tributos establecidos por la Ley 15/2012 puede no ser ni justificado ni proporcionado, ya que la tasa Enresa también cubre el almacenamiento y depósito de los mismos. En la exposición de motivos de la Ley 15/2012 se dice que la justificación de estos dos nuevos impuestos sobre el combustible nuclear es que la producción de energía nuclear traslada a la sociedad una serie de cargas y servidumbres, debido a las peculiaridades inherentes a este tipo de energía, cuyo impacto económico es difícil de evaluar y que la sociedad ha de hacerse cargo de una serie de responsabilidades derivadas de los aspectos específicos que inciden en dicha generación, tales como la gestión de los residuos radiactivos generados y el uso de materiales que pueden ser utilizados para fines no pacíficos.

Esta afirmación resulta cuanto menos imprecisa, pues alude a una serie de cargas o servidumbres que se trasladan a la sociedad, pero lo cierto es que las cargas ocasionadas por la gestión de los residuos deben ser evaluadas y cuantificadas por Enresa, empresa que deberá encargarse de actualizar las tasas establecidas para que queden totalmente cubiertas, mediante la actualización de las memorias y los tipos de gravamen de las mismas, siendo esta una exigencia derivada no solo de nuestro sistema interno sino también de la Directiva sobre combustible nuclear.

Continúa esta exposición de motivos diciendo que aunque que el PGRR realiza una estimación de la cobertura de las necesidades de financiación, pero se pone de manifiesto que en dicha valoración existe un alto grado de incertidumbre en lo que se refiere a los costes de la clausura del parque nuclear y de la gestión definitiva de los residuos radiactivos lo cual me parece cuanto menos grave, y que en última instancia, se trasladaría a la sociedad, obviando los esfuerzos de la industria nuclear por buscar una solución definitiva. Asimismo, alude también al coste ambiental intergeneracional ocasionado por los residuos radiactivos y a la titularidad estatal de los dichos residuos almacenados de forma definitiva en virtud del art.38 bis de la Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear como elementos que determinan la necesidad de establecer estos gravámenes, cuando en realidad estos costes ya deberían estar cubiertos por las tasas de Enresa.

2.2.3. Tasa por la prestación de servicios de seguridad permanentes por la Guardia Civil, en el interior de las centrales u otras instalaciones nucleares

Finalmente, la disposición final séptima de la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, creó una tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil, en

⁵⁷⁹ RUIZ GARIJO, M.: “La tasa Enresa”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMAN-CAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Aranzadi, 2013, págs. 669-770.



el interior de las centrales nucleares u otras instalaciones nucleares, cuya gestión corresponde al Ministerio del Interior, que se devengará anualmente. Los sujetos pasivos son los titulares de las instalaciones obligadas a disponer de las Unidades de Respuesta de la Guardia Civil, estableciéndose que serán responsables solidarios los propietarios de las instalaciones nucleares cuando no coincidan con quienes las exploten.

La base imponible se determina atendiendo al número de agentes asignados a cada central o instalación. Por cada agente asignado para el periodo de un año: 61.053 euros, o la parte proporcional si no se ha prestado el servicio el año entero.

La entrada en vigor de la Directiva 2008/114⁵⁸⁰ del Consejo, de 8 de diciembre, sobre la identificación y designación de Infraestructuras Críticas Europeas y la evaluación de la necesidad de mejorar su protección, establece que la responsabilidad principal y última de proteger las infraestructuras críticas europeas (como son las centrales nucleares) corresponde a los Estados miembros y a los operadores de las mismas, considerando infraestructura crítica el elemento, sistema o parte de este situado en los Estados miembros que es esencial para el mantenimiento de funciones sociales vitales, la salud, la integridad física, la seguridad, y el bienestar social y económico de la población y cuya perturbación o destrucción afectaría gravemente a un Estado miembro al no poder mantener esas funciones. La directiva prevé su aplicación al sector energético y, en particular, a los métodos de generación y transporte de electricidad (en relación con el suministro de electricidad), incluidas las partes de transmisión eléctrica de las centrales nucleares, pero se excluirán sus elementos específicamente nucleares regulados por la legislación nuclear pertinente, como los tratados sobre cuestiones nucleares y la legislación comunitaria.

Esta directiva se traspuso a nuestro ordenamiento mediante la Ley 8/2011⁵⁸¹, de infraestructuras críticas, que igualmente dispuso su aplicación sin perjuicio de los criterios y disposiciones contenidos en la Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear, y normas de desarrollo de la misma, y en la Ley 15/1980, de 22 de abril, de creación del Consejo de Seguridad Nuclear.

El 18 de diciembre de 2015, se publicó el Real Decreto 1086/2015⁵⁸², de 4 de diciembre, por el que se modifica parcialmente el Real Decreto 1308/2011, de 26 de septiembre, sobre protección física

⁵⁸⁰ Directiva 2008/114/CE del Consejo, de 8 de diciembre de 2008, sobre la identificación y designación de infraestructuras críticas europeas y la evaluación de la necesidad de mejorar su protección. DOUE de 23 de diciembre de 2008, L 345/77.

⁵⁸¹ Ley 8/2011, de 28 de abril, por la que se establecen medidas para la protección de las infraestructuras críticas. BOE núm. 102, de 29 de abril de 2011.

⁵⁸² Real Decreto 1086/2015, de 4 de diciembre, por el que se modifica parcialmente el Real Decreto 1308/2011, de 26 de septiembre, sobre protección física de las instalaciones y los materiales nucleares, y de las fuentes radiactivas. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2015.



de las instalaciones y los materiales nucleares, y de las fuentes radiactivas, al objeto de sentar las bases de los mecanismos de coordinación necesarios entre los planes de protección física y los planes de protección específicos de las instalaciones nucleares que resultaban preceptivos como consecuencia de la normativa sobre protección de infraestructuras críticas que exigía incorporar en el interior de las centrales nucleares e instalaciones de almacenamiento de combustible gastado y residuos de alta actividad, unidades de protección constituidas por agentes de la Guardia Civil.

El fundamento legal de esta tasa hay que buscarlo en el art. 36 de la Ley sobre Energía Nuclear, que dispone que “las autoridades competentes y los titulares deberán adoptar las medidas de prevención y protección necesarias para mantener las condiciones de seguridad física adecuadas en estas instalaciones”, y en el art. 94 del referido texto legal, que autoriza al Gobierno “para que establezca los reglamentos precisos para su aplicación y desarrollo”.

La cuota de la tasa es fija y se corresponde con el coste del servicio, básicamente constituido por el sueldo del agente, y los gastos que conlleva para la Administración del Estado coordinar este servicio.

No me parece que vulnere los principios de igualdad o generalidad el hecho de que solo esta tasa sea exigible a las centrales nucleares, ya que en las mismas se albergan los elementos necesarios para la proliferación de armas nucleares, y es por ello que requieren una vigilancia especial, pues entrañan un peligro superior al de cualquier otra central.

El fundamento último lo encontramos en el art. 13 n) de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que afirma que podrán establecerse tasas por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público consistentes en servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivados por estas, directa o indirectamente. Por lo que se refiere a la capacidad económica, la propia actividad de la central que motiva esta prestación de servicios por la Guardia Civil ya es reflejo de la misma.

Mientras que la seguridad exterior de las centrales nucleares es responsabilidad de las fuerzas de seguridad, salvaguardar la seguridad en el interior de la misma compete únicamente a los propietarios de las centrales, por lo que las centrales españolas han reforzado sus sistemas de seguridad física e implantado nuevos y más estrictos controles, y el hacerlo con la incorporación de agentes de la Guardia Civil, desde mi punto de vista, supone una mayor seguridad y debería generar mayor confianza para los ciudadanos que si se hubiera establecido la posibilidad de que las centrales aumentaran la seguridad acudiendo al sector privado.



3. LOS IMPUESTOS CREADOS CON LA LEY 15/2012, DE SOSTENIBILIDAD ENERGÉTICA

La Ley 15/2012, en su preámbulo, dice tener como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad.

Dice además que el fundamento básico de esta ley reside en el art. 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas y persigue internalizar los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos y con ello servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental.

La Ley 15/2012 comienza diciendo que mediante su establecimiento se persigue armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y, por supuesto, ambiental de la UE.

Sin embargo, el profesor CALVO VÉRGEZ⁵⁸³ afirma que lo que se pretendía con la creación de estas nuevas figuras impositivas era que su recaudación sirviese para cubrir el problema del déficit de tarifa eléctrica que existe en España. No obstante, el proyecto de ley no indicaba claramente en qué medida la recaudación de estos impuestos iba a ser destinada por el Gobierno a reducir el déficit tarifario y por ello los grupos parlamentarios popular y socialista pactaron la introducción de una enmienda transaccional con la finalidad de delimitar y establecer que los Presupuestos Generales del Estado de cada año asignen una partida para cubrir costes del sistema eléctrico que, como mínimo, debería ser equivalente a lo que se preveía recaudar con los nuevos impuestos.

A la sombra de este preámbulo tan cargado de buenas intenciones subyace la razón principal de esta reforma, que no es otra que combatir el déficit tarifario convertido en estructural desde que con la Ley 54/1997 se inició el proceso de liberalización en las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica, debido a que los costes reales asociados a las actividades reguladas y al funcionamiento del sector eléctrico resultan superiores a la recaudación por los peajes que fija la Administración y que pagan los consumidores. Las partidas de costes que contribuyeron en mayor medida a dicho

⁵⁸³ CALVO VÉRGEZ, J.: “La nueva fiscalidad de la energía”. *Quincena fiscal*, 2013, núm. 4, pág. 10.



incremento fueron las primas del régimen especial o primas a las renovables⁵⁸⁴, aunque también han contribuido a ello otros factores como los costes de transición al sistema de competencia, los llamados extrapeninsulares, los pagos por capacidad, las ayudas al carbón nacional, los costes de eliminación de residuos nucleares o la tarifa de último recurso o «precio voluntario al pequeño consumidor»⁵⁸⁵.

ROZAS VALDÉS⁵⁸⁶ considera que estos tributos no solo vulneran el principio de capacidad económica, sino que suponen una transgresión del propio sistema tributario justo, ya que se trata de un solapamiento burdo y notorio de figuras tributarias que conducen a satisfacer a distintas Administraciones tributarias cuotas diversas por el mismo hecho imponible, sin que se obedezca a lo exigible de un sistema tributario, congruente, razonable e integrado que respete los parámetros más esenciales de justicia y que no adquiera en su conjunto niveles de confiscatoriedad.

La idea inicial del Gobierno era establecer una tasa sobre la producción de la energía renovable, lo cual no es admisible jurídicamente, ya que las tasas pueden recaer sobre el aprovechamiento especial del dominio público o bien sobre la prestación de un servicio público que afecte o beneficie particularmente al obligado tributario. En este caso, la única justificación posible sería el aprovechamiento especial que del dominio público realizan los productores de energía ligado a una cuota variable por MWh producido, pero esto vulneraría frontalmente el principio de doble imposición, al coincidir con el hecho imponible del impuesto de la electricidad (tal y como estaba establecido hasta el 31 de diciembre de 2014). Además, difícilmente podría justificarse en la memoria correspondiente a esta tasa la existencia de un aprovechamiento especial del viento y el sol y tendría que recurrirse, como afirma el profesor ROZAS VALDÉS a un esfuerzo imaginativo desproporcionado⁵⁸⁷. Ante estas dificultades, se optó por el establecimiento de un impuesto que gravase por igual a todos los productores de energía, el IVPEE, en su primera fase de la comercialización, estableciendo un tipo de gravamen del 7 % (en el proyecto de ley este gravamen era del 6 %) sobre el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción de energía eléctrica.

⁵⁸⁴ ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”. *Quincena fiscal*, 2015, núm. 13, pág. 3.

⁵⁸⁵ CARLOS SEBASTIÁN, en su libro *España estancada. Por qué somos poco eficientes*, sostiene que la causa principal del déficit tarifario no fueron las primas a las renovables, sino una retribución exorbitante a la energía hidráulica y nuclear, aprovechándose las grandes eléctricas de una deficiente normativa que mantiene conceptos como «costes medios regulados» y «déficits tarifarios» que al final se prestan a trasladar rentas desde los consumidores a las compañías indebidamente.

⁵⁸⁶ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”. En M. L. GONZÁLEZ CUÉLLAR y E. ORTIZ CALLE (dirs.). *La fiscalidad del sector eléctrico*. Tirant lo Blanch, 2017, págs. 144-145.

⁵⁸⁷ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Evolución y reforma del sistema financiero de la energía eléctrica”. *Crónica tributaria*, 2014, núm. 150, pág. 214.



Aunque la ley dice en su preámbulo que el fundamento básico de la misma se encuentra en la protección de nuestro medio ambiente, el profesor ROZAS VALDÉS, apoyándose en los argumentos del profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ, no duda en afirmar que “no son razones medioambientales las que han influido en su establecimiento, sino puramente financieras”⁵⁸⁸, opinión que comparto, y en buena medida, el TS también. De haber sido así, a la hora de gravar la producción de energía eléctrica se hubiera tenido en cuenta algún criterio ambiental que permitiera modular el tipo de gravamen en función del daño ambiental ocasionado. Al no haberlo hecho así se ha desaprovechado una gran oportunidad para incorporar elementos ambientales al sistema fiscal energético de nuestro país, que a día de hoy carece de ellos.

Con motivo de la aprobación de la Ley 15/2012, se introdujo un gravamen del 7 % sobre los ingresos de aquellas empresas que emplean las tecnologías de generación eléctrica. Se aplica un gravamen del 7 % para todas las tecnologías de generación eléctrica, a pesar de que inicialmente el Ejecutivo contempló la posibilidad de aplicar diferentes gravámenes en función del tipo de generación de energía empleada, lo cual hubiera sido más respetuoso con la finalidad extrafiscal que se pretendía atribuir a este impuesto, si de verdad se pretendía penalizar a las tecnologías más contaminantes, y a su vez hubiera sido más respetuoso también con la política medioambiental de la UE y con la transición a un modelo económico y energético sostenible.

Aunque inicialmente el IVPEE se diseñó como un impuesto en el que se establecían distintos tipos para cada fuente de producción de energía eléctrica, al final se optó por la aplicación de un mismo tipo impositivo para todas ellas. En un principio se pretendía exigir el 4% del valor de la energía eléctrica producida en régimen ordinario (nuclear, hidráulica y ciclos combinados), un 11% en el caso de la eólica y el 19% para la solar, lo cual hubiera complicado aún más su discutible consideración medioambiental. Junto con este impuesto se crearon asimismo dos nuevos impuestos para las centrales nucleares (un impuesto referido a la producción de residuos y otro que recae sobre su almacenamiento, sin atender a la tasa Enresa existente) y un canon del 22% sobre la producción hidroeléctrica⁵⁸⁹. Sin embargo, no se ha producido tal reordenación y estos impuestos se acumulan junto a las tasas de Enresa.

A pesar de anunciar la finalidad extrafiscal de estos tributos, en su estructura no podemos apreciar ninguna de las notas que definen este tipo de tributos, ya que en nada incentivan a los sujetos pasivos en la adopción de conductas menos nocivas para el medio ambiente.

⁵⁸⁸ ROZAS VALDÉS, J. A.: “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico”. *Quincena fiscal*, 2014, núm. 8, pág. 6.

⁵⁸⁹ CALVO VÉRGEZ, J.: “La nueva fiscalidad de la energía”. *Op. cit.*, pág. 9.



Los impuestos de la Ley 15/2012, incluidos los que gravan a las centrales nucleares, al afectar sus ingresos a la financiación de los «costes del sistema eléctrico», se pueden calificar de «tributos especiales», que resultan problemáticos desde el punto de vista constitucional debido a la posible colisión con el principio de igualdad, así como a la erosión de la competencia del poder legislativo sobre el Presupuesto. En el Derecho público alemán existe el principio de «Estado impositivo» (*Steuerstaatsprinzip*)⁵⁹⁰, que obliga al legislador a articular el sostenimiento de los gastos públicos, principalmente a través de impuestos, admitiendo en casos muy tasados su financiación mediante tributos especiales, sobre todo en el caso de que carezcan de una finalidad extrafiscal, como parece ocurrir con los impuestos creados por la Ley 15/2012. De haber sido asumido este principio por nuestro sistema tributario, estos impuestos quedarían al margen del mismo, ya que se opondrían a dicho principio.

Respecto del IVPEE el efecto es claro, hagan lo que hagan los productores de energía eléctrica, independientemente de la tecnología utilizada, serán igualmente gravados con el 7 %, lo cual en poco o nada incentiva la adopción de tecnologías más avanzadas y menos contaminantes.

Por lo que respecta a los dos impuestos sobre el combustible nuclear, el hecho imponible del primero de ellos, el impuesto sobre la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nuclear, es la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos que necesariamente resultan de la generación de energía nuclear, siendo el tipo de gravamen de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado. A la vista de dicha configuración legal, no deja margen a las empresas eléctricas propietarias de las centrales para adoptar conductas más favorables al medio ambiente, ya que su forma de producción está totalmente reglada y no se permite reducir la producción de residuos, que podría disminuirse en el caso de que estos fueran reutilizados como ocurre en otros países, como por ejemplo en Francia. Sin embargo, la reutilización de los residuos nucleares conlleva un riesgo añadido para la seguridad nacional ya que la reutilización del combustible nuclear irradiado (que no gastado, puesto que puede ser reutilizado) produce plutonio puro, un elemento que podría ser robado y utilizado para fabricar armas nucleares, siendo este el argumento más aplastante que desaconseja su reutilización.

Finalmente, respecto del segundo impuesto sobre el combustible nuclear gastado, referido al almacenamiento, poco se puede decir, ya que dicha actividad no está en manos de las centrales, sino que la lleva a cabo Enresa, como ya se ha apuntado. Sin embargo, no todo van a ser críticas, pues resulta acertada, a mi entender, la eliminación de los impuestos autonómicos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos en una instalación centralizada con el fin de dar coherencia y uniformidad a los

⁵⁹⁰ ORTIZ CALLE, E.: “Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales”. *Op. cit.*, pág. 132.



mismos⁵⁹¹. Lo que no está bien es que se establezca un impuesto de este tipo cuando en nuestro sistema ya existen las tasas de Enresa que gravan esta misma manifestación de capacidad económica, con lo que poca coherencia se ha conseguido.

Como consecuencia de la implantación de estos impuestos, el sector nuclear en España soporta una presión fiscal superior a la de otras fuentes de producción de energía eléctrica sobre la base de una pretendida finalidad ambiental que ha sido cuestionada por el TS, y de apreciarse por el TJUE, la no existencia de tal fin, privaría de justificación a los tributos creados por la Ley 15/2012 que recaen sobre la producción de la energía eléctrica, y en especial sobre la de origen nuclear, pues al gravar una manifestación de riqueza sometida a imposición por otros tributos puede vulnerar el principio de capacidad económica, recogido en el art. 31.1 de la CE, en el caso de los tributos que recaen sobre el combustible nuclear, ya que respecto al IVPEE, el Auto 69/2018⁵⁹², de 20 de junio de 2018, inadmitió de nuevo la cuestión de inconstitucionalidad del IVPEE planteada por el TS por considerarla notoriamente infundada, como veremos a continuación.

El establecimiento de estos tributos crea un efecto no querido por el Derecho comunitario, ya que siendo la electricidad un producto armonizado, este establecimiento conlleva una sobreimposición o carga especial para este sector que no es coherente con el mercado interior de la energía que pretende establecerse, máxime cuando en España las CC.AA. también están gravando la producción de electricidad con una gran variedad de impuestos que se proclaman medioambientales y dicha finalidad en muchos casos tampoco resulta clara.

Al igual que debe hacer el sistema eléctrico europeo, nuestro sistema eléctrico debe evolucionar a medio y largo plazo para lograr la cohesión de los objetivos de energía y clima proclamados por la Unión Europea, de forma que avance hacia su descarbonización, pero teniendo presentes a su vez los principios de sostenibilidad técnica y económica del sistema energético en su conjunto, sin olvidar los límites que suponen los objetivos de déficit y deuda pública. La consecución de un objetivo medioambiental muy ambicioso no puede poner en peligro la seguridad del suministro y la sostenibilidad técnica y económica del sistema, ni debería suponer la elevación del déficit y la deuda pública de forma descontrolada.

Para lograr dichos objetivos, la energía nuclear juega un papel muy importante si se quiere mantener la reducción de emisiones comprometida sin elevar los costes de generación del sistema y sin

⁵⁹¹ ORTIZ CALLE, E.: “Los impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el ordenamiento constitucional”. *Op. cit.*, pág. 102.

⁵⁹² Auto del TC 69/2018, de 20 de junio de 2018 (NCJ063372).



que la seguridad del suministro se vea afectada, tal y como ponen de manifiesto numerosos informes de organismos internacionales y los expertos han corroborado en su último informe de Transición Energética, por lo que el establecimiento de unos tributos que han puesto en jaque la viabilidad económica de este sector no parecen muy apropiados al objeto de dichos objetivos.

3.1. EL DÉFICIT DE NUESTRO SISTEMA ELÉCTRICO

Para intentar reducir el déficit crónico que afectaba a nuestro sistema eléctrico, la Ley 15/2012 estableció una serie de medidas de carácter excepcional para que los costes del sistema fueran financiados tanto con los ingresos procedentes de los peajes de acceso y demás precios regulados, como con determinadas partidas provenientes de los Presupuestos Generales del Estado, pero además introdujo en el sistema tributario nuevas figuras impositivas y se reconoce expresamente que un importe equivalente de la recaudación se destinará a cubrir determinados costes del sistema eléctrico, lo cual no parece casar muy bien con el objetivo medioambiental proclamado, y sobre todo porque dichos impuestos carecen de elemento ambiental alguno.

Los tres nuevos impuestos son el IVPEE, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

Previamente al establecimiento de estos impuestos, el profesor BELLO PAREDES⁵⁹³ calificó al sector nuclear como un sector productivo pujante. Sin embargo, antes de su entrada en vigor, las empresas eléctricas ya denunciaban el efecto estrangulador⁵⁹⁴ de estos impuestos sobre esta actividad, pues agotan la fuente del tributo. La denuncia de tal efecto estrangulador se hizo visible y manifiesta cuando Nuclenor, empresa propietaria de la central de Garoña, a finales del mes de diciembre de 2012, ante la inminente entrada en vigor de esta Ley 15/2012, decidió apagar su reactor para evitar el pago de estos impuestos, pues de no hacerlo la empresa aumentaría las pérdidas económicas hasta el punto de llevarla a la quiebra. Actualmente, los impuestos siguen en vigor y Garoña se encuentra clausurada y en fase de predesmantelamiento.

⁵⁹³ BELLO PAREDES, S.: *Los retos de la energía nuclear en España. Bases para una propuesta de política energética*. Editorial Académica Española, 2011, pág. 13.

⁵⁹⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. *Op. cit.*, págs. 186 y ss.



Además, se creó un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica⁵⁹⁵ y se modificaron los tipos impositivos de los impuestos especiales establecidos para el gas y el carbón. También se suprimieron las exenciones previstas para determinados productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil. Finalmente, la Ley 15/2012 eliminó las primas a la energía renovable que estableció la Ley 54/1997, lo cual tampoco ha estado exento de críticas por la inseguridad jurídica que ha generado, dentro y fuera de nuestras fronteras.

En mayo de 2013, la deuda acumulada alcanzaba los 26.062,51 M€ y el importe satisfecho para financiar el déficit del sistema eléctrico a través de las anualidades que se incorporan en los peajes de acceso de los consumidores, a precios corrientes de cada año, asciende a 11.823 M€. Ante dicha situación y los distintos intentos del Gobierno para paliarla, en el año 2013 se aprobó el Real Decreto-Ley 9/2013⁵⁹⁶, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, por el cual se establece la financiación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado de determinados costes del sistema eléctrico ocasionados por los incentivos económicos para el fomento a la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energías renovables, y se concede un crédito extraordinario por importe de 2.200 M€ en el presupuesto del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, como así se incluyó en la Ley 24/2013⁵⁹⁷.

El establecimiento de estos tributos también es criticable en el sentido de que vulnera el principio de sostenibilidad económica y financiera del sistema eléctrico, enunciado en la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico, en virtud del cual cualquier medida normativa en relación con el sector que suponga un incremento de coste para el sistema eléctrico o una reducción de ingresos deberá incorporar una reducción equivalente de otras partidas de costes o un incremento equivalente de ingresos que asegure el equilibrio del sistema. En este caso se incorporan nuevos costes al sistema eléctrico sin incorporar una reducción equivalente de otras partidas de costes a fin de evitar la posibilidad de acumulación de un nuevo déficit de tarifa como ocurrió en el pasado.

⁵⁹⁵ Este canon adolece de los mismos problemas que se predicen del resto de los impuestos creados por esta norma, ya que no existe una finalidad medioambiental y su verdadero objetivo es financiar el déficit de tarifa. Por consiguiente, presenta los mismos problemas de adecuación tanto al Derecho interno como al Derecho comunitario, y además carece de afección real al medio ambiente puesto que incumple la normativa sobre energías renovables y las políticas de agua y medioambiental. MOLINA LEBRÓN, A.: “El canon a la generación hidroeléctrica. Problemas de inconstitucionalidad de incumplimiento del Derecho comunitario”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2014, núm. 382.

⁵⁹⁶ *Real Decreto-Ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico*. BOE núm. 167, de 13 de julio de 2013.

⁵⁹⁷ *Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico*. BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2013.



Hasta la publicación de dicha norma las empresas eléctricas financiaban el déficit tarifario sin que se hubiera reconocido expresamente su derecho a recuperar dichas cantidades, y ocasionó que dichas empresas aumentaran su endeudamiento lo que a su vez las colocaba en una situación de desventaja en los mercados lo que a su vez perjudicaba doblemente su capacidad para financiar otras inversiones. Para paliar esta situación el Gobierno publicó la Orden ECO 2714/2003⁵⁹⁸, de 25 de septiembre, que autorizaba la titulización del coste del déficit tarifario acumulado hasta 2003 y la revisión de los costes extrapeninsulares, y finalmente a través de la Ley 17/2012⁵⁹⁹, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, mecanismo de compensación de los extracostes de la generación en territorios insulares y extrapeninsulares con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. Adicionalmente a este ajuste de los costes se adoptaron otras normas que conllevaron un incremento de los peajes de acceso para los consumidores y, por consiguiente, de los ingresos del sistema eléctrico.

Las sentencias nacionales, tanto del Tribunal Supremo⁶⁰⁰ como del Constitucional⁶⁰¹ en materia de renovables han avalado la reforma eléctrica y sus pilares fundamentales. El TC entiende que los cambios legislativos producidos no pueden ser cuestionados desde la óptica del principio de confianza legítima.

Sin embargo, en enero de 2016, el Tribunal Arbitral –de la Corte de la Cámara de Estocolmo, SCC– del asunto Charanne BV y Construction, Investments SARL relacionada con Isolux Corsán, contra el Reino de España⁶⁰² desestimó la demanda presentada por ambos inversores, con base en el TCE.

Posteriormente, el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones (en adelante, CIADI), que con fecha de 4 de mayo de 2017, emitió el primer laudo condenatorio⁶⁰³

⁵⁹⁸ Orden ECO/2714/2003, de 25 de septiembre, por la que se desarrolla el Real Decreto 1432/2002, de 27 de diciembre, en lo referente a la cesión y/o titulización del coste correspondiente al desajuste de ingresos de las actividades reguladas anterior a 2003 y del coste correspondiente a las revisiones derivadas de los costes extrapeninsulares. BOE núm. 237, de 03 de Octubre de 2003).

⁵⁹⁹ Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013. BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012.

⁶⁰⁰ SSTs de 2 de junio de 2016, recurso 433/2014 (NCJ061362) y de 13 de enero de 2014, recurso 357/2012 (NCJ058213).

⁶⁰¹ STC 270/2015, de 17 de diciembre de 2015 (NCJ060741) y la STC 181/2016, de 20 de octubre de 2016 (NCJ061783), entre otras.

⁶⁰² Laudo del Tribunal Arbitral de la Corte de la Cámara de Estocolmo, SCC (Arbitraje 062/2012).

⁶⁰³ Laudo del CIADI de 4 de mayo de 2017, sobre el caso ARB/13 /36.



que estima parcialmente la demanda de los inversores *Eiser Infrastructure Limited* y Energía Solar Luxembourg en relación con las consecuencias para las tres instalaciones termosolares de la reforma eléctrica llevada a cabo en los años 2013 y 2014 y condena a España a pagar 128 M€ en concepto de daños, por entender que el Reino de España transgredió el art. 10.1 del TCE⁶⁰⁴ al no otorgar un trato justo y equitativo pues dicho cambio regulatorio privó al grupo inversor de prácticamente el valor total de su inversión.

En julio de ese mismo año, el segundo laudo, emitido también por la SCC y en contra de la española Isolux Corsán, bajo el paraguas esta vez de Isolux Infrastructure Netherlands⁶⁰⁵, dio la razón de nuevo a España, aunque uno de los árbitros, Tawil, en contra de la decisión del Tribunal, afirmó que si bien España tenía el derecho de modificar o abolir el régimen especial, eliminar el beneficio otorgado a aquellos que invirtieron bajo dicho régimen especial sin darles compensación adecuada, representó una violación de las expectativas legítimas de Isolux y por lo tanto, una violación de la cláusula del TCE.

El problema que se plantea es de gran magnitud ya que este no es el único caso que se ha llevado ante el CIADI, y España se enfrenta a multitud de demandas de arbitraje que se deben dirimir en el CIADI del Banco Mundial, la Cámara de Estocolmo y la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (Uncitral) y otras cortes arbitrales de las que no se deja de obtener condenas.

Por otro lado, la CE advierte a España de que cualquier indemnización reconocida por un tribunal arbitral a inversores extranjeros debe suspenderse y notificarse a la Comisión por tratarse de ayudas estatales. Tanto para este caso como para cualquier compensación futura, Bruselas advierte de que se le debe notificar previamente y España está sujeta a congelar el pago mientras tanto.

⁶⁰⁴ Las comunidades europeas y sus Estados miembros firmaron el 17 de diciembre de 1994 el Tratado sobre la Carta de la Energía y el Protocolo de la Carta de la Energía sobre la eficacia energética y los aspectos medioambientales relacionados, con el fin de dotar a los principios y objetivos establecidos por dicha Carta de un marco jurídico internacional seguro y vinculante. En España, dicho acuerdo fue publicado en el BOE núm. 117, de 17 de mayo de 1995. Este tratado fue aprobado en nombre de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), la Comunidad Europea (CE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom). El tratado prevé procedimientos rigurosos de resolución de litigios, por una parte, entre los Estados y, por otra, entre los inversores particulares y el Estado en el que se haya realizado la inversión. En caso de controversia entre un inversor y un Estado, el inversor podrá recurrir a un procedimiento de arbitraje internacional (98/181/CE, CECA, *Decisión del Consejo y de la Comisión de 23 de septiembre de 1997 relativa a la conclusión, por parte de las comunidades europeas, del Tratado sobre la Carta de la Energía y el Protocolo de la Carta de la Energía sobre la eficacia energética y los aspectos medioambientales relacionados*. DOCE L69, de 9 de marzo de 1998).

⁶⁰⁵ Laudo del Tribunal Arbitral de la Corte de la Cámara de Estocolmo, SCC (Arbitraje V2013/153).



La Decisión C (2017) 7384⁶⁰⁶ avala la compatibilidad del esquema de apoyo a las renovables tras la reforma sobre los más de 30 pleitos que arrastra. Este documento pone el acento en la preponderancia del Derecho comunitario sobre los acuerdos bilaterales entre inversores y Estados que reconoce el TCE y afirma que cualquier compensación derivada del esquema anterior al recorte reconocida en un arbitraje internacional en el marco del TCE es una ayuda de Estado y por tanto debe ser suspendida y notificada a Bruselas, y como esa ejecución causa una discriminación entre los productores internacionales y españoles, es previsible que no resulte aceptable a efectos de ayudas de Estado.

Una reciente sentencia del TJUE⁶⁰⁷, invocando la doctrina Micula⁶⁰⁸, considera que la cláusula arbitral incluida en el tratado celebrado entre los Países Bajos y Eslovaquia sobre la protección de las inversiones no es compatible con el Derecho de la Unión, y aunque de ella podría deducirse que los fondos con sede en Luxemburgo y Holanda, la mayoría, no podrían reclamar en Washington por los recortes de primas de las renovables, difícilmente pueda extrapolarse esta decisión a un tratado de la envergadura de la Carta de la Energía.

El Gobierno de España ha registrado la solicitud de anulación del laudo ante el CIADI, que ha procedido así a la “suspensión provisional de la ejecución de la sentencia”.

Las empresas propietarias de las centrales, si no fueran españolas, ya que los inversores nacionales no pueden acudir al arbitraje internacional, podrían alegar esta misma infracción del art. 10.1 del TCE, del que es parte también la Unión Europea y la Euratom, y que al haber sido publicado oficialmente en España, forma parte del ordenamiento interno, por entender que no se les ha otorgado un trato justo y equitativo a la vista de la creación de estos tres nuevos impuestos mediante la Ley 15/2012, pues este precepto afirma que las inversiones gozarán, asimismo, de una protección y seguridad completas y ninguna parte contratante perjudicará, en modo alguno, mediante medidas exorbitantes o discriminatorias, la gestión, mantenimiento, uso, disfrute o liquidación de las mismas. Estos impuestos pueden calificarse como exorbitantes o discriminatorios pues, a la vista de los autos del TS, cercenan la capacidad económica de las empresas eléctricas que se grava doble o triplemente mediante la aplicación de otros tributos de nuestro sistema tributario.

⁶⁰⁶ Decisión C (2017) 7384 State aid SA.40348 (2015/NN) Spain Support for electricity generation from renewable energy sources, cogeneration and waste. Bruselas, 10 de noviembre de 2017 C(2017) 7384 final.

⁶⁰⁷ STJUE (Gran Sala) de 6 de marzo de 2018, asunto C-284/16 (NFJ070237).

⁶⁰⁸ Decisión (UE) 2015/1470 de la Comisión, de 30 de marzo de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38517 (2014/C) (ex 2014/NN) ejecutada por Rumanía Laudo arbitral Micula/Rumanía de 11 de diciembre de 2013 [notificada con el número C (2015) 2112. DOUE de 04-09-2015], que declaró que el pago por parte de Rumanía de la indemnización concedida por un tribunal arbitral en favor de los hermanos Micula y otros inversores constituía una ayuda ilegal prohibida por la normativa europea.



3.2. NUESTRO SISTEMA ELÉCTRICO

El mercado de electricidad en España, al igual que en otros países, se organiza en una secuencia de mercados en los que generación y demanda intercambian energía y reservas para distintos plazos. El mercado diario se regula por la Ley 54/1997 y la Ley 24/2013 (Ley del Sector Eléctrico), y es gestionado por el OMIE, entidad privada que además de gestionar este mercado, garantiza su funcionamiento en condiciones de transparencia, objetividad e independencia. El día anterior al de la entrega de la energía, compradores y vendedores intercambian en este mercado energía para cada una de las horas del día siguiente. En el mercado español, existe un tope de 180 €/MWh por encima del cual no se pueden realizar ofertas. Desde julio de 2007, el OMIE gestiona el Mercado Ibérico de la Electricidad (MIBEL) en el que participan unidades de producción y de consumo tanto portuguesas como españolas, y desde el 13 de mayo de 2013, el mercado diario del MIBEL está acoplado en precios con el de centro-norte de Europa⁶⁰⁹.

La oferta de un generador representa la energía que ofrece vender a partir de un precio mínimo. En estas ofertas, los generadores no incluyen costes fijos como la amortización de sus inversiones, la parte fija de los costes de operación y mantenimiento, etc., de forma que la recuperación de estos costes fijos deberá llevarse a cabo a través del margen del mercado, que es la diferencia entre el precio del mercado recibido por la energía vendida y los costes variables en los que se haya incurrido para su producción y mediante los pagos por capacidad, que son las cantidades obtenidas por los generadores al objeto de mantener disponible su producción y que se determinan a partir del coste fijo de una central de punta. En el caso de las centrales nucleares los costes fijos son muy elevados, debido al alto coste de las inversiones realizadas de forma que también alcanzan cuantías considerables estos pagos por capacidad.

Los consumidores finales se clasifican en función de su consumo y así tenemos los grandes consumidores industriales, los consumidores industriales de tamaño medio y los pequeños consumidores.

El precio del mercado para cada hora se establece mediante la intersección de la curva de oferta y demanda de electricidad del mercado

Con el objetivo de favorecer la implantación de energías renovables, el Gobierno español optó en 1997 por un sistema de los llamados en su acepción inglesa de *feed-in tariff*, en virtud del cual se les reconocía a los productores autorizados de las mismas el derecho a cobrar unas primas que bonifican el precio por el que la venden en el mercado regulado. La regulación de las mismas pecó de una evidente imprevisión que, lógicamente, atrajo un volumen inesperado de inversiones en el sector: de hecho,

⁶⁰⁹ Manual de la energía. 6.1 Formación de precios en el mercado mayorista diario de electricidad. Energía y sociedad. Disponible en <http://www.energiaysociedad.es/manenergia/6-1-formacion-de-precios-en-el-mercado-mayorista-diario-de-electricidad>.



en la actualidad, más de un 30 % de la producción de energía eléctrica en España proviene de fuentes renovables –sin contar con la hidroeléctrica– cuando el objetivo que se había propuesto el Gobierno en 1998 era el de haber alcanzado, por estas fechas, un 12 %. Inicialmente, no es solo que se les reconociera prioridad de acceso, es que se obligaba a las distribuidoras a adquirir toda la producción –de forma ilimitada– de la energía producida en régimen especial, de por vida y con sustanciosas primas. Los efectos que, desde la perspectiva del consumidor, ha tenido hasta el presente toda esta ansiada liberalización y estimulante competencia no pueden ser más desoladores: en los últimos diez años la factura eléctrica se ha encarecido en más de un 70 %, en un 84 %, según las asociaciones de consumidores. A tenor de los datos de Eurostat, en 2012 solo en dos islas, Malta y Chipre, dentro de la UE, se pagaba la electricidad más cara que en España. Y, aun así, el sistema es deficitario: en términos de sostenibilidad financiera, pues, a la vista está que el sistema español es un completo fracaso⁶¹⁰.

3.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

El IVPEE se configura como un impuesto de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de todo el territorio español de energía eléctrica. La Ley hace recaer este impuesto sobre los productores de energía eléctrica debido a que sus instalaciones originan la necesidad de acometer importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas.

Dice la Ley que esta actividad comporta además indudables efectos medioambientales y costes muy relevantes para el mantenimiento de la garantía de suministro, por lo que este impuesto se aplica a la producción de todas las instalaciones de generación y por igual. Sin embargo, a pesar de este fin medioambiental, no tiene en cuenta qué tipo de instalaciones generan un mayor coste o qué instalaciones contribuyen a la garantía del suministro con mayor eficacia, lo que vulnera el principio ambiental «quien contamina, paga» ya que de respetarse no todas las fuentes de energía deberían soportar la misma carga fiscal en un tributo ambiental, porque no todas contaminan igual y contribuyen a la seguridad del suministro de diferente forma.

Atendiendo a estos dos factores, la energía nuclear debería soportar un tipo inferior que las energías fósiles, pues genera menos CO₂, y también porque su rendimiento es superior al de otras fuentes atendiendo a la potencia instalada, por lo que su contribución a la seguridad del suministro

⁶¹⁰ ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”. *Op. cit.*, pág. 6.



es mucho más eficiente. Está claro que tiene un riesgo mayor, pero dicho riesgo ya ha sido cubierto y gravado mediante otros tributos que ya hemos visto y otros instrumentos del Derecho administrativo.

El hecho imponible de este impuesto es la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central a través de cada una de las instalaciones, siendo el sujeto pasivo quien realiza estas actividades, de forma que nuestras centrales nucleares quedan sujetas al mismo. La energía producida e incorporada al sistema se mide en bornes de alternador y a dicha cantidad se le restan los consumos auxiliares en generación y las pérdidas de electricidad que pudieran producirse hasta el punto de conexión a la red.

La base imponible del impuesto viene determinada por el importe percibido por el contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, es decir, la cifra de ventas al sistema eléctrico, en el periodo impositivo, que coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.

El tipo de gravamen es único del 7% para todas las instalaciones que producen energía eléctrica, lo cual no responde al objetivo que proclama la ley en su preámbulo, ya que no se modula dicho tipo de gravamen en función del mayor o menor daño ambiental que producen las distintas fuentes de energía.

3.3.1. Posible vulneración del Derecho constitucional

Esta uniformidad, a la hora de gravar las distintas tecnologías de producción de energía eléctrica, hizo sospechar a la Junta de Andalucía sobre su finalidad extrafiscal e interpuso sin éxito el primer recurso de inconstitucionalidad contra este impuesto, que resolvió la STC 183/2014⁶¹¹. La letrada de la Junta de Andalucía cuestionó el hecho de que el tributo no estableciese diferencias entre los distintos productores de energía eléctrica, en particular, entre los que utilizan fuentes de energía renovables y los que no, afectando así a la propia viabilidad de dichas fuentes renovables. El Tribunal rechazó esta denuncia de inconstitucionalidad por indiferenciación pues, remitiéndose a su propia doctrina, afirmó que el art. 14 CE solo prohíbe las diferencias de trato en la medida en que sean infundadas o discriminatorias, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual, lo cual a mi juicio, carece de toda lógica pues si situaciones semejantes requieren un mismo trato, las situaciones diversas requerirán un trato divergente, para preservar el principio de igualdad. En segundo lugar, el Tribunal consideró que los preceptos impugnados estaban amparados por la libertad de configuración

⁶¹¹ STC 183/2014, de 6 de noviembre de 2014 (NCJ058888).



del legislador, que le permite el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector, esto es, con fines de ordenación o extrafiscales.

La respuesta del Tribunal resulta a mi juicio muy desafortunada, pues al consentir un mismo trato fiscal para todas las fuentes de generación, es tanto como admitir la escasa o nula finalidad del tributo, ya que si de lo que se trataba era de favorecer al medio ambiente, claramente los agentes que más contaminasen deberían resultar especialmente gravados y al contrario, los no contaminantes deberían resultar favorecidos así como dicho impuesto debería establecer incentivos para que estos agentes más contaminantes acercaran su conducta a una más benevolente para con el medio ambiente.

Estimo que aquí el TC, escudándose en el principio de igualdad, desaprovechó esta primera llamada de atención sobre la falsa finalidad extrafiscal del IVPEE para pronunciarse al respecto, ya que precisamente la finalidad extrafiscal es la que permitiría una desigualdad entre los contribuyentes.

La base imponible queda integrada por los ingresos totales percibidos por la energía vendida por el sujeto pasivo en cada instalación, incluyendo conceptos que no son propios de la actividad de generación tales como la prima por capacidad, pues aun cuando la puesta a disposición del operador del sistema de toda o parte de la potencia de las instalaciones de producción (incentivo de disponibilidad) o de determinada potencia instalada mediante la puesta en marcha de la instalación de generación (incentivo de inversión), no es en puridad «actividad de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica» (hecho imponible), los pagos por capacidad son uno de los conceptos retributivos de la actividad de producción que deben integrar la base imponible del impuesto por disponerlos así la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico.

La base imponible del IPVEE se integra con el importe total de las retribuciones derivadas de la producción e incorporación de energía previstas en la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, previendo este texto legal el mecanismo de recuperación de las aportaciones obligatorias por los desajustes temporales entre ingresos y costes del sistema eléctrico.

Ninguna de las notas caracterizadoras de los impuestos medioambientales o ecológicos está presente en el IVPEE como tal. En todo caso podría catalogarse como un impuesto relacionado con el medio ambiente. Desde una perspectiva estricta de lo que se viene entendiendo como impuesto ambiental, resulta complicado calificar como tal este impuesto ya que, al igual que ocurre con el Impuesto sobre la electricidad, no incorpora ningún elemento ambiental.

El profesor HERRERA MOLINA⁶¹² sostiene que para que un impuesto sea ecológico su estructura debe reflejar la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente. En concreto, un impuesto

⁶¹² HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. *Op. cit.*, pág. 180.



ambiental sobre la electricidad debe discriminar la energía en función de su origen más o menos contaminante, sin embargo, esta solución plantearía problemas respecto de la electricidad procedente de otros Estados miembros, lo cual resultaría solventado con el establecimiento de un impuesto en todos los Estados miembros con estructura armonizada.

El profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ⁶¹³ afirma que una de las notas principales en la estructura de un tributo que denota su carácter ambiental es que la “base imponible, en cuanto medida del hecho generador del tributo debe reflejar, preferiblemente de forma progresiva, el grado de deterioro ambiental provocado por la conducta, actividad o circunstancia tipificadas en el presupuesto de hecho del tributo”, ya que con ella se introduciría un incentivo para evitar o disminuir esas actuaciones. Menos eficientes resultarían los tributos que gravasen los factores productivos contaminantes, ya que aquí los estímulos para minorar las emisiones intervendrían sobre estas solo de forma indirecta y subsidiaria y menos recomendable aún sería gravar la producción contaminante, ya que en este caso los desincentivos a la contaminación solo vendrían por el lado de la producción y del consumo y no a través de la disminución de las emisiones por unidad de factor empleado. Por último, la peor elección sería la base imponible que midiese los beneficios de la industria contaminante, pues aquí los incentivos para reducir las emisiones serían nulos o inexistentes, siendo esta última la fórmula elegida por el IVPEE.

Los tributos ambientales deben incorporar en su hecho imponible los criterios y fines que los inspiran, de forma que para que el gravamen sea coherente con sus fines debe configurarse su presupuesto fáctico sobre actos, hechos o actividades relacionados con el perjuicio ambiental que puedan causar y además no deben implicar una lesión al principio de capacidad económica. Los impuestos ambientales son instrumentos predominantemente incentivadores, por ello la configuración del hecho imponible deberá atender a la viabilidad de dicho efecto incentivador⁶¹⁴ según el profesor JIMÉNEZ HERNÁNDEZ.

Sin embargo, el IVPEE no persigue ninguna modificación de las conductas de los contribuyentes, pues no ofrece ningún elemento diferenciador de las distintas fuentes de producción de electricidad en función del daño ambiental⁶¹⁵, sino tan solo grava la actividad de estos agentes económicos, y de hecho la cuota depende únicamente de la producción energética sin atender a los mecanismos ambientales que hubieran podido establecer los productores. Con este impuesto se grava por igual la

⁶¹³ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables”. *Op. cit.*, págs. 20-21.

⁶¹⁴ JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J.: *El tributo como instrumento de protección ambiental*. *Op. cit.*, pág. 136.

⁶¹⁵ Véase la figura sobre las consecuencias (contaminantes) de la generación de energía por tipo de combustible utilizado, extraída de GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. *Op. cit.*, pág. 66, y que se adjunta como ANEXO XIII de esta memoria.



energía generada a través de energías fósiles, mucho más contaminantes que otras, y que conllevan un mayor coste tecnológico, como la nuclear.

El IVPEE, más que promover el desarrollo sostenible, invita a las eléctricas a producir de la forma más rentable posible, ya que este impuesto uniforme no incentiva inversiones que mejoren la calidad del medio ambiente.

Como único elemento ambiental que se incluye en la estructura de este impuesto, el profesor ROZAS VALDÉS encuentra el siguiente: “Aun cuando todos los productores de energía eléctrica soporten la misma carga por este impuesto, lo cierto y verdad es que si integramos en la cuenta de resultados el efecto que en la misma proyecta el sistema de primas a las renovables, la contribución neta al sostenimiento de los gastos públicos realizada por quienes producen electricidad mediante sistemas sostenibles es menor que la de quienes recurren para ello a procesos más perniciosos para el ambiente”⁶¹⁶.

Desde el punto de vista del Derecho constitucional, el establecimiento de este impuesto se enfrenta al principio de capacidad económica, ya que a simple vista el IIVPEE recae sobre la fuente de riqueza que ya aparece gravada por el IS⁶¹⁷, sin que su establecimiento, al igual que ocurre con los impuestos que se establecen sobre los residuos nucleares, haya quedado justificado por una finalidad extrafiscal, pues ninguno incorpora ningún elemento ambiental que permita influir en la conducta de los contribuyentes tal y como ha apreciado el TS, cuestión que abordaré más adelante.

En el mismo sentido se manifiesta el profesor JIMÉNEZ VARGAS⁶¹⁸, que afirma que el IVPEE grava la renta potencial derivada de la generación de la energía eléctrica, que podemos decir que ya está gravada con el IS y resulta muy discutible afirmar que su finalidad sea la de compensar, y proteger el medio ambiente.

El TS es consciente de que el hecho de que el Estado apruebe ejerciendo su potestad tributaria un impuesto que, pese a atribuirle una finalidad de tutela del medio ambiente, tenga en realidad un designio exclusivamente fiscal, no lo convierte sin más en inconstitucional, por más que sea técnicamente defectuoso. Sí cabría apreciar esta inconstitucionalidad en el caso de que dicho tributo no respetara los principios a los que el art. 31.1 de la CE somete el ejercicio del poder tributario; en particular, el

⁶¹⁶ ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”. *Op. cit.*, pág. 8.

⁶¹⁷ ORTIZ CALLE, E.: “Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales”. *Op. cit.*, pág. 131.

⁶¹⁸ JIMÉNEZ VARGAS, P. J.: “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”. *Quincena fiscal*, 2016, núm. 1-2, pág. 14.



principio de capacidad económica, de forma que el TS, tras el análisis y comparación del IVPEE con el IAE, ve razones para concluir que no solo ambos impuestos recaen sobre igual manifestación de riqueza de los sujetos pasivos contribuyentes, sino que en realidad pueden estar gravando el mismo hecho imponible⁶¹⁹.

El hecho de afectar la recaudación a la financiación del déficit tarifario supone también la confrontación respecto al principio de universalidad presupuestaria, que establece que todos los ingresos públicos deben destinarse de manera indistinta y global a la cobertura de los gastos públicos, no reconociéndose, en consecuencia, prioridad alguna a gasto público sobre determinada fuente financiera. En este sentido se expresa el art. 27.3 de la LGP cuando dice que “los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados”. Y en este caso no existe dicha afectación legal, ya que su recaudación se destina a reducir el déficit tarifario y no a cumplir la finalidad ambiental que dice pretender el establecimiento de estos tributos.

El establecimiento de estos tres impuestos puede suponer la transgresión del principio de capacidad económica, y así lo puso de manifiesto la Sala Tercera del TS, mediante cuatro autos de fecha de 14 de junio de 2016 (dos de ellos referidos al IVPEE y otros dos en relación con los impuestos sobre el combustible nuclear gastado) en los que plantea cuestión de inconstitucionalidad contra doce artículos de la Ley 15/2012, al tener dudas sobre la constitucionalidad de los tres impuestos regulados en dicha norma.

El TS, al igual que las propietarias de las centrales nucleares, consideraba que los impuestos creados por la Ley 15/2012 parecían no responder al principio general «quien contamina, paga», cuya finalidad es la prevención y reparación de daños medioambientales, puesto que no contiene referencia alguna ni concreta a los daños reales o potenciales que se pretenden corregir con el establecimiento del IVPEE y los impuestos sobre los residuos nucleares, por lo que se puede afirmar que su única finalidad es meramente recaudatoria y por tanto, de ser así, la ausencia de finalidad extrafiscal los colocaría en frontal oposición a la prohibición de establecer gravámenes indirectos sobre los productos sometidos a impuestos especiales (entiendo que estos acaban recayendo sobre los consumidores de electricidad) sin una finalidad específica, distinta a la meramente recaudatoria contenida en la directiva mencionada. Además, cuestionaba la compatibilidad de dichos impuestos con los principios reconocidos en el art. 191.2 del TFUE y el resto de principios orientadores de la política medioambiental, pues su finalidad es meramente recaudatoria.

⁶¹⁹ Auto del TS de 14 de junio de 2016, recurso 2554/2014 (NFJ063074).



El Tribunal Supremo puso en duda que estos tributos respondieran a una verdadera finalidad medioambiental y consideraba que podrían estar gravando la misma manifestación de riqueza ya gravada por otros impuestos, motivo por el cual consideró necesario que el TC dilucidase si con su establecimiento se vulneraba el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la Constitución, que señala que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, pues el TS apreciaba visos de razón en las afirmaciones de los recurrentes relativas a que la verdadera realidad perseguida con dichos impuestos era financiar el déficit tarifario y no la de proteger el medio ambiente.

Mediante el primer auto⁶²⁰, el TS acuerda elevar al TC la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los preceptos que regulan el IVPEE, ante la posible vulneración del principio de capacidad económica, ya que el IVPEE cumple el triple test de constitucionalidad que resultaría aplicable conforme a la doctrina del TC en materia de tributos extrafiscales⁶²¹, y además carece de efecto disuasorio o desincentivador de actividades que se consideren nocivas, así como tampoco estimula a adoptar actuaciones protectoras de determinada finalidad, en este caso ambiental. Aunque extrafiscalidad y propósito recaudatorio no son incompatibles, ya que todo tributo tiene como finalidad contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos”, aunque resulte secundario, ambas deben estar presentes y, en el caso del IVPEE, la finalidad extrafiscal no aparece por ningún lado, ya que ni persigue, ni disuade o desincentiva la realización de actividades que se consideren nocivas ni impulsa el desarrollo de otras prácticas más benignas con el medio ambiente y ningún elemento del mismo refleja tal propósito.

En el caso de la Ley 15/2012, el legislador justifica la necesidad de establecer estos tributos con un doble propósito: medioambiental y recaudatorio, lo que ocurre es que la finalidad fiscal es la preponderante a lo largo de todo el texto normativo, mientras que la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente apenas queda reflejada en ninguno de los tributos que se implantan y en especial, no aparece en los elementos configuradores del IVPEE, por lo que la Sala del TS traslada estas cuestiones de inconstitucionalidad al TC.

El TS considera que de tratarse de un impuesto extrafiscal y no meramente recaudatorio, el legislador debería haber contemplado algún supuesto de exención, bonificación o cualquier otra clase de beneficio fiscal para aquellos sujetos pasivos cuyo uso de las redes de transporte y distribución resulte mínima o muy reducida, ya que ello supone una de las exigencias del test de constitucionalidad que debe realizarse al respecto de los tributos extrafiscales en la medida que lesionan la capacidad económica de

⁶²⁰ Auto del TS de 14 de junio de 2016, recurso 2554/2014 (NFJ063074).

⁶²¹ SSTC 53/2014, de 10 de abril de 2014 (NCJ058422) y 74/2016, de 14 de abril de 2016 (NCJ061182).



los obligados tributarios, puesto que dichos tributos deben resultar idóneos, necesarios y proporcionales a la finalidad que se dice perseguir y en este caso la proporcionalidad no se respeta, así como tampoco lo hace el establecimiento de una misma tipo impositivo para todas las fuentes de generación sin ninguna variable con incidencia medioambiental: La tarifa del impuesto refleja un fin exclusivamente fiscal o recaudatorio, pues se aplica sobre el valor económico obtenido por el contribuyente por la actividad de producción e incorporación de energía eléctrica, cifra que ya se encuentra gravada por el Impuesto sobre Sociedades y por el IAE, de forma que el Tribunal Supremo entiende que el fin principal de este tributo es la de hacer frente a los “muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro” o lo que es lo mismo, conseguir los recursos necesarios para reducir el llamado “déficit de tarifa”, que no puede ser considerado más que un fin eminentemente fiscal.

La mayoría de los Magistrados asumían que por el hecho de que el Estado atribuya una finalidad de tutela del medioambiente a un tributo cuyo único fin fuera recaudatorio no convertía en inconstitucional al tributo, si bien, la posible inconstitucionalidad se debía a la posible vulneración del principio de capacidad económica, pues el IVPEE sometía a tributación la misma capacidad económica por la que los productores de energía eléctrica abonaban el IAE, sin existir la finalidad extrafiscal que teóricamente lo justificaba.

En otro de los autos⁶²², se incluye, además de los fundamentos y conclusiones anteriormente descritas, un voto particular que formula el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, que estimaba que el IVPEE tiene carácter medioambiental y por tanto no resulta incompatible con el IAE, y que la finalidad medioambiental y recaudatoria no son excluyentes. En efecto, el hecho de que un impuesto tenga carácter recaudatorio no impide en absoluto que pueda tener carácter medioambiental y nada impide al legislador el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector, pero sus compañeros no compartieron su criterio y ni siquiera se ha visto confirmado por el Auto del TC que ha resuelto la nueva cuestión de inconstitucionalidad que presentó el TS como veremos a continuación a pesar de reconocer la constitucionalidad del IVPEE.

Estas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en estos autos de 14 de junio de 2016 fueron inadmitidas por entender el TC que previamente debía haberse interpuesto la cuestión prejudicial ante el TJUE, al haber apreciado el TS que el establecimiento de estos tributos también suponía la infracción del Derecho comunitario.

El 10 de enero de 2018⁶²³, el TS, mediante auto, elevó al TC una nueva cuestión de inconstitucionalidad respecto al IVPEE, reiterando su oposición al principio de capacidad económica

⁶²² Auto del TS de 14 de junio de 2016, recurso 2955/2014 (NFJ063103).

⁶²³ Auto del TS de 10 de enero de 2018 (NFJ069035).



por considerar que no solo recae sobre la misma manifestación de riqueza que el IAE, sino que el hecho imponible es el mismo en ambos impuestos y no existe una finalidad extrafiscal para justificarlo, manifestando no albergar dudas sobre su adecuación al ordenamiento comunitario.

La respuesta del TC no se hizo esperar mucho y mediante el Auto 69/2018⁶²⁴, de 20 de junio de 2018, inadmitió de nuevo la cuestión de inconstitucionalidad del IVPEE planteada por el TS, por considerarla notoriamente infundada. El TC admite que es posible la existencia de dos impuestos estatales que graven una misma manifestación de capacidad económica. Así no existe incompatibilidad entre el IVPEE, tenga o no finalidad extrafiscal y el IAE, cuyo hecho imponible es idéntico o prácticamente igual. Resulta admisible dicha coincidencia en los hechos imponibles, pues no vulnera ningún precepto constitucional, pues no resulta aplicable en este caso la prohibición de doble imposición en materia tributaria establecida en el art. 6 de LOFCA. Por ello, el juicio de inconstitucionalidad se vio reducido al análisis desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el artículo 31.1 CE, sin que a juicio del Tribunal sea necesario abordar en qué grado el IVPEE presenta una finalidad extrafiscal, pues es admisible el solapamiento de ambos tributos.

Respecto del principio de capacidad económica, considera notorio que no hay infracción constitucional alguna, ya que el IVPEE grava un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, como es la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica. Tampoco entiende lesionado dicho principio concebido como «medida» de la tributación, puesto que el impuesto controvertido no tiene carácter general ni constituye uno de los pilares estructurales del sistema tributario. Por último, en cuanto al límite de la no confiscatoriedad, mantiene que el IVPEE no agota la riqueza imponible ni somete a gravamen una riqueza inexistente, por lo que no produce un resultado confiscatorio.

El TC ha afirmado que la doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulnera *per se* ningún precepto constitucional ni la prohibición de doble imposición en materia tributaria del art. 6 de la LOFCA, pues esta solo se aplica ante la confluencia de un impuesto estatal y otro autonómico o local, por lo que si el IVPEE tiene o no una finalidad extrafiscal no afecta a su validez. Discusión que no me parece del todo acertada, ya que si bien no se produce la vulneración de la prohibición de doble imposición de la LOFCA, tal coincidencia admitida sí supone una seria amenaza para los principios de justicia tributaria. Aquí, el TC ha optado por una decisión escurridiza, ha manifestado que no se produce tal vulneración pero no ha entrado en el detalle de la confiscación alegando dificultades a la hora de apreciar si se produce o no y limitándola a todo el conjunto del ordenamiento, lo cual no es correcto y debería ser solventado por el legislador, estableciendo un límite a partir del cual un impuesto

⁶²⁴ Auto del TC 69/2018, de 20 de junio de 2018 (NCJ063372).



es confiscatorio (al igual que a mi juicio ocurre con el IIVTNU en determinadas ocasiones y así se ha planteado también al TC) para poder preservar la justicia de nuestro sistema tributario, que en algunos casos como el nuclear aquí examinado se revela del todo injusto y desproporcionado.

El TC zanjaba así el conflicto que venían sosteniendo desde su aprobación las empresas eléctricas, nucleares o no, respecto a este impuesto pero, muy lejos de terminar, el pasado 22 de febrero de 2019⁶²⁵, el TSJ de la Comunidad Valenciana se encargó de trasladar al TJUE cuatro cuestiones prejudiciales sobre el IVPEE, que ya había apuntado el TS pero que nunca habían sido trasladadas al tribunal europeo.

3.3.2. Posible vulneración del Derecho comunitario

Desde la perspectiva del Derecho comunitario, los impuestos de la Ley 15/2012 no son reflejo del principio de «quien contamina, paga» recogido en el art. 191.2 del TFUE en relación con los arts. 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales que establecen como principios básicos la igualdad y no discriminación y que constituye el principio fundamental en la asignación de los costos de las medidas de prevención y lucha contra la contaminación aplicadas por las autoridades públicas de los Estados miembros.

En primer lugar, el IVPEE constituye un gravamen que se aplica de forma indiscriminada a todas las fuentes y tecnologías de producción de la electricidad, sin atender al diferente impacto que cada una tiene sobre el medio ambiente, por lo que no paga el que contamina, sino que pagan todos y además pagan lo mismo con independencia de que contaminen mucho o poco.

En el caso del IVPEE, a pesar de definirse como un impuesto medioambiental, en realidad está destinado a financiar el déficit tarifario tal y como advierte el Informe Lagares, en el que expresamente califican al IVPEE como un impuesto meramente recaudatorio: “No es un impuesto ambiental, su finalidad es que la financiación del llamado déficit tarifario recaiga sobre los productores de energía eléctrica con independencia de que la fuente de producción sea más o menos contaminante, por lo que concluye que se trata de una figura meramente recaudatoria al igual que ocurrió con el céntimo sanitario”. Por otro lado, la Comisión Europea, a través de la Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo, admitió a trámite una petición cursada por la Plataforma por un Nuevo Modelo Energético, en relación con la legalidad del gravamen del 7 % a la producción de energía eléctrica⁶²⁶.

⁶²⁵ Auto del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2019 (NFJ072812).

⁶²⁶ JIMÉNEZ VARGAS, P. J.: “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”. *Op. cit.*, pág. 14.



La directiva comunitaria limita el establecimiento de gravámenes indirectos, pero en este caso el IVPEE se califica como directo, de acuerdo con lo establecido por el propio legislador y con la clasificación establecida por el profesor SAINZ DE BUJANDA⁶²⁷, conforme a la cual los impuestos directos son los que recaen sobre la renta o el patrimonio y los indirectos, los que recaen sobre la circulación de bienes y gastos.

Según ROZAS VALDÉS⁶²⁸, ninguno de los impuestos estatales y autonómicos con incidencia en la energía eléctrica podrían ser calificados como impuestos indirectos, tal y como se viene interpretando por la jurisprudencia comunitaria, y por eso entiende que resultan compatibles con el Derecho europeo, por cuanto existe un impuesto estatal único y no discriminatorio sobre el suministro de electricidad con la estructura propia de los llamados impuestos especiales, mientras que, al mismo tiempo, ninguno de los otros tres impuestos adicionales sobre la producción de electricidad puede calificarse como indirecto, repercutible e incompatible con el IVA o los impuestos especiales. Para este autor, la definición del hecho imponible hace referencia a dos conceptos, «producción e incorporación», que guardan un estrecho paralelismo con los impuestos especiales de fabricación, que se refieren a «fabricación y distribución», pero la diferencia radica en que los impuestos especiales recaen sobre el consumo y son objeto de repercusión, mientras que en el caso del IVPEE el hecho imponible se perfecciona con la incorporación al sistema de la energía producida y los contribuyentes son los productores de la misma, no quienes la comercializan a los consumidores finales.

Hay autores, como VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ⁶²⁹, que entienden que estos impuestos, en concreto el IVPEE, vulneran las disposiciones de armonización de la fiscalidad energética.

En este caso, el fin específico declarado en el preámbulo de la Ley 15/2012, de protección del medio ambiente, no es cierto, en el sentido de que ninguno de los aspectos estructurales de estos tributos persigue tal finalidad, por lo que, y aunque no estemos en presencia de un impuesto indirecto, lo cierto es que el objeto gravado por el IVPEE es la electricidad, y tal y como la experiencia ha demostrado, ha sido trasladado a los consumidores vía precios. El IVPEE supone una sobreimposición

⁶²⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Impuestos directos e impuestos indirectos”. En *Hacienda y Derecho*. Vol. II, Instituto de Estudios Políticos, 1962, pág. 441.

⁶²⁸ ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”. *Op. cit.*, pág. 24.

⁶²⁹ VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: “El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica”. En F. D. ADAME MARTÍNEZ y J. RAMOS PRIETO (coords.). *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, págs. 401-409.



o carga especial para este sector que no mantiene la coherencia con un mercado interior de la energía que pretende establecerse, máxime cuando en el caso español no es el único impuesto que grava la producción de energía eléctrica, ya que además del Impuesto sobre la electricidad y los impuestos autonómicos que recaen sobre la energía nuclear, otras CC.AA. también han establecido impuestos análogos que recaen sobre la energía eléctrica.

Aunque en aquellos autos de 2016 el TS consideraba que el IVPEE también podría vulnerar el ordenamiento jurídico transnacional, ninguna cuestión ha sido trasladada sobre este tributo por el TS al TJUE, quizá debido a la publicación de la STJUE de 20 de septiembre de 2017, asuntos n.º C215/16, C216/16, C220/16 y C221/16 (acumulados) referidos al canon eólico castellano-manchego (NFJ067815), en la que el Tribunal resolvió que el canon eólico castellano-manchego no se opone a la Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables ni a la Directiva de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta.

Aunque el TC parecía haber zanjado el conflicto que venían sosteniendo desde su aprobación las empresas eléctricas, nucleares o no, respecto a este impuesto, el pasado 22 de febrero de 2019⁶³⁰, el TSJ de la Comunidad Valenciana se encargó de trasladar al TJUE cuatro cuestiones prejudiciales sobre el IVPEE, que ya había apuntado el TS pero que nunca habían sido trasladadas al tribunal europeo. En este caso no han sido las centrales nucleares las que están detrás de estas cuestiones, sino una mercantil española dedicada a la instalación y producción de energía eléctrica de origen renovable. Las cuestiones planteadas replican en cierta medida las críticas al IVPEE apuntadas por el TS en los autos anteriores: que, pese a su regulación como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto; que, pese a tener nominalmente una finalidad medioambiental, es esencialmente un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal; que se trata de un impuesto que discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables; que distorsiona el mercado interior de energía eléctrica; y que vulnera la libre competencia.

Este nuevo pronunciamiento vuelve a poner de relieve la disparidad de figuras tributarias que recaen sobre la producción eléctrica en España, que igualmente han venido denunciando las empresas propietarias de las centrales nucleares, puesto que el IVPEE es un impuesto adicional a otros ya existentes sobre el mismo bien o servicio, que pese a su regulación como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto con finalidad recaudatoria, o que conllevaría, en su caso, necesariamente a su anulación por incompatibilidad con la normativa

⁶³⁰ Auto del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2019 (NFJ072812).



europea sobre impuestos especiales, que prohíbe que el legislador nacional grave un producto ya gravado por un impuesto especial salvo que se justifique que dicho tributo obedece a fines específicos, esto es, que tiene carácter finalista⁶³¹.

En concreto, el TSJ de la Comunidad Valenciana apunta la posible vulneración del art. 1.1 a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que prohíbe la creación de tributos indirectos sobre productos energéticos (entre ellos, la electricidad), salvo que tengan una finalidad específica.

Puede vulnerar también el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, **Régimen general de los Impuestos Especiales**, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, que establece 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 IVA, por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto”. El IVPEE, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria.

Los arts. 3.1, 2 y 3 a), en relación **este último con el art. 2 k)** de la Directiva 2009/28/CE, Fomento del uso de la energía procedente de fuentes renovables, pues el IVPEE, pese a su calificación como impuesto medioambiental, grava de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medio ambiente, y concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que

⁶³¹ El Tribunal plantea las siguientes cuestiones prejudiciales: 1. Si el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE debe interpretarse en el sentido de que se opone y contradice un impuesto nominalmente directo como el IVPEE que, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen. 2. Si, pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo persigue una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medio ambiente, con infracción de los arts. 1, 3.1, 2 y 3 a), en relación este último con el art. 2 k) de la Directiva 2009/28/CE. 3. Si debe interpretarse que el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se opone al IVPEE, en la medida que concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de estas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el art. 2 k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE. 4. Por último, si el citado principio de libre competencia y los arts. 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE se oponen al IVPEE, por considerar que permite una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red.



a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de estas y con vulneración del sistema comunitario de apoyo previsto.

Finalmente, puede vulnerar los arts. 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE, Normas comunes para el mercado interior de la electricidad, que regula el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria, pues la regulación del IVPEE permite una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red. Las críticas al IVPEE pueden resumirse en cuatro: a) Que pese a su regulación como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto; b) que pese a tener nominalmente una finalidad medioambiental es esencialmente un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal, pues al finalidad del IVPEE es hacer frente al déficit tarifario; c) se discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables; y d) distorsiona el mercado interior de energía eléctrica y vulnera la libre competencia⁶³².

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, uno de los elementos más relevantes para considerar un impuesto como indirecto es si la carga económica del impuesto, aunque no se repercute formalmente, puede ser trasladada económicamente a terceros (los consumidores). En este caso, el IVPEE se repercute a los consumidores y así lo ha admitido el Gobierno implícitamente mediante la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018⁶³³, de 5 de octubre, por el que se establece una exención transitoria en la aplicación del IVPEE, que exonera de su pago durante seis meses a los productores de energía incorporados al sistema eléctrico con el fin de abaratar la factura eléctrica de todos los españoles, puesto que en el mes de octubre el precio de la electricidad había alcanzado sus máximos anuales.

⁶³² A propósito de esta sentencia, el profesor ORTIZ CALLE vuelve a analizar la compatibilidad de este impuesto con el ordenamiento comunitario en “Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2019, núm. 437-438, págs. 83-116. En sus conclusiones apunta la posible vulneración por el IVPEE del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/UE, puesto que se somete directamente a gravamen el producto armonizado –electricidad– y no productos o elementos auxiliares o indirectamente conectados con la producción de la misma (como puede ser el combustible nuclear o las instalaciones necesarias para determinadas formas de generación como es el caso de los cánones eólicos vigentes en determinadas comunidades autónomas); además, no se puede olvidar el dato de que el propio legislador ha reconocido, a través de la moratoria concedida por el Real Decreto-Ley 15/2018, que la carga tributaria acaba desplazándose al consumidor final, a pesar de que el impuesto no se percibe directamente de este último sino del productor y tampoco se repercute en factura. Sin embargo, no comparte el autor la posible vulneración de la Directiva 2009/28/CE, ya que los Estados no están obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables ni tampoco, si deciden aplicar tales sistemas, a configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales; y el IVPEE no puede ser considerado una «tasa administrativa» devengada con ocasión de los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias de instalaciones para la producción de energías renovables que sí se opondría a dicha directiva.

⁶³³ *Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores*. BOE de 6 de octubre de 2018 y corrección de errores de 18 de octubre.



El IVPEE puede calificarse como un impuesto de naturaleza indirecta y de tipo especial, ya que no tiene en cuenta la renta neta, sino los ingresos brutos de los productores de energía, y su tipo es único para todos los contribuyentes, el 7 %, con independencia de que el contribuyente sea un productor fotovoltaico en situación de quiebra técnica o una central nuclear amortizada, y lo que es más grave, no tiene en cuenta para nada si la producción de la electricidad contamina mucho o poco, por lo que es difícil sostener que sean razones medioambientales las que justifican su establecimiento. Por otro lado, no grava la actividad de producción como tal, al igual que hace el IAE, sino los ingresos derivados de esa producción, tal y como hace el IS. Además, el propio Gobierno, a pesar de lo que declara la ley, concibe el IVPEE como un impuesto especial y así aparece en la Sección «Impuestos Especiales» de la web de Agencia Tributaria, siendo la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales provincial, la encargada de gestionar el IVPEE.

Lo que no puede negarse es que el IVPEE ha sido incorporado como coste de la electricidad en sus ofertas por las centrales que marcan precio en el mercado marginalista español de la electricidad, encareciendo el componente del precio de la energía de la factura eléctrica para todos los consumidores, lo cual encaja bastante mal con los objetivos económicos que debe perseguir la política social y de desarrollo económico sostenible que el Gobierno debe perseguir, de acuerdo con el mandato del art. 45 de la CE.

De esta forma, el IVPEE es un impuesto más al consumo de energía eléctrica que se suma al impuesto especial de la electricidad que ya pagan todos los consumidores, tal y como reconoció la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español en 2014, que en su informe sobre la reforma fiscal, sostuvo que “debería suprimirse el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, compensándose la pérdida de su recaudación a través de un incremento del Impuesto sobre la electricidad, que en la cuantía de ese incremento no estaría cedido a las CC.AA.”.

La posible declaración de oposición del IVPEE, así como de los tributos sobre el combustible nuclear gastado al Derecho comunitario, lo expulsaría de nuestro ordenamiento y legitimaría a las empresas recurrentes al ejercicio de acciones de reclamación de responsabilidad patrimonial frente al Estado, cuyos importes supondrán un gran menoscabo de sus ingresos, estando el Estado obligado a reparar los daños antijurídicos que tengan su origen en la actividad de los poderes públicos, sin excepción alguna. Y el STJUE de 15 de octubre de 2014, en el asunto C-331/13⁶³⁴, afirma que es jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en

⁶³⁴ STJUE de 15 de octubre de 2014, asunto C-331/13 (NFJ055957).



principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario⁶³⁵.

Según el Comité de Expertos para la reforma del sistema tributario, en España, sobre la producción de energía eléctrica recaen, al menos, tres tributos estatales (el impuesto sobre la electricidad; el IVPEE; y el canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica), lo cual genera una situación que debería corregirse. La base imponible del impuesto sobre la electricidad incide exclusivamente sobre el precio pagado por el consumo de energía eléctrica, por lo que no se advierte contenido ambiental alguno. Así, GARCÍA HERRERA⁶³⁶ ya había apuntado la conveniencia de incorporar fines medioambientales en la estructura del impuesto sobre la electricidad, pues entiende que la finalidad recaudatoria no justifica por sí sola un gravamen sobre la electricidad que se superponga al gravamen general sobre el consumo que es el IVA. Es decir, la normativa de este impuesto, que es un impuesto especial y, por consiguiente, con una finalidad extrafiscal, debe necesariamente incluir medidas que incentiven el uso de la electricidad procedente de fuentes no contaminantes para el medio ambiente.

En este mismo sentido se han manifestado los expertos de la Comisión Lagares: el impuesto sobre la electricidad debería modificarse sustituyendo la actual base imponible –por otra que incentive la eficiencia y el ahorro energético– y deberían suprimirse los otros impuestos creados por la Ley 15/2012, dado que su único fin es meramente recaudatorio y su establecimiento únicamente estaba dirigido a reducir el déficit de tarifa, supresión que debería compensarse mediante un incremento del impuesto sobre la electricidad, que verdaderamente atiende al factor contaminante de cada tecnología de producción de energía eléctrica.

3.4. IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA⁶³⁷

A pesar de su nombre tan complejo, su denominación no es del todo correcta. Aunque la ley precise que debe entenderse por combustible nuclear gastado el combustible nuclear irradiado cuando

⁶³⁵ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: *¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?* ECJ Leading Cases, 2015. Disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com>.

⁶³⁶ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la electricidad: perspectiva interna y comunitaria”. *Noticias de la Unión Europea*, 2004, núm. 237, pág. 71.

⁶³⁷ En la redacción original de la Ley 15/2012, este impuesto se denominaba impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, que se ha cambiado con la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. BOE núm. 260, de 30 de octubre de 2013.



es extraído definitivamente del reactor, sería más preciso que el propio impuesto adoptase dicha denominación, ya que el combustible nuclear una vez irradiado no está gastado y se le puede dar otro uso. Aunque en España no se hace, en otros países, como Francia, es objeto de reutilización.

El hecho imponible comprende no solo la generación de residuos nucleares de alta actividad, sino que también se incluye en su hecho imponible otro tipo de residuos de media y baja actividad que se generan en nuestras centrales y que ya están gravados por la tasa por la gestión de los residuos radiactivos y del combustible gastado generados en las centrales nucleares durante su explotación que exige Enresa, aunque con la diferencia de que esta venía referida a la producción de energía de la central y en este caso el impuesto se exige en función del peso del uranio y plutonio extraído.

Así, la base imponible se determina en función de los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos en el mismo, extraídos de cada reactor, y la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado.

El periodo impositivo coincide con el ciclo de operación de cada reactor, existiendo, para cada contribuyente, tantos periodos impositivos como reactores, entendiéndose por ciclo de operación el periodo de tiempo que transcurre entre dos paradas de recarga sucesivas del reactor (el tiempo entre cada parada de recarga, llamado ciclo de operación, es habitualmente de 12, 18 o 24 meses). Asimismo, se considera que el ciclo de operación se inicia en la fecha en que se produce la conexión a la red eléctrica tras una parada de recarga y finaliza cuando se vuelve a conectar tras la parada de recarga siguiente, y los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la conclusión de cada periodo impositivo.

En el caso de los residuos de media y baja actividad, la base imponible se determina en función de los metros cúbicos de residuos radiactivos producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación, ya que su almacenamiento definitivo tendrá lugar en El Cabril, y por tanto son gestionados por Enresa, y quedan también dentro del ámbito de la tasa mencionada anteriormente. La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos: para residuos radiactivos de baja y media actividad, 6.000 €/m³, y para residuos radiactivos de muy baja actividad, 1.000 €/m³. En este caso el periodo impositivo coincidirá con el año natural.

Este impuesto es uno más de los que recaen sobre la producción de la energía nucleoelectrónica, de forma que a propósito de este impuesto puede volver a reproducirse todo lo comentado anteriormente respecto del IVPEE, con el agravante de que en este caso se penaliza doblemente a la energía nuclear.



La Ley 15/2012 recoge la necesidad de la gestión de los residuos radiactivos y el uso de estos materiales, lo que exige la previsión de su necesidad de financiación según su coste de desmantelamiento de las instalaciones y gestión de los residuos radiactivos, su vigilancia para evitar su dispersión en el medio ambiente, y la aportación estatal de los recursos necesarios para mantener operativos los planes de emergencia; todo lo cual pretende justificar el establecimiento de un gravamen al objeto de compensar a la sociedad por dichos costes y riesgo, pero, tal y como ha apreciado el TS, no parece razonable dicha justificación de hacer frente a los costes que genera el almacenamiento de los residuos radiactivos cuando la cobertura financiera de los costes de gestión, incluido el almacenamiento, ya se recoge en la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997, donde se regulan las cuatro tasas que retribuyen la actividad de Enresa⁶³⁸ y se realiza bajo la supervisión del CSN.

Por tanto, ello me lleva a pensar que con su establecimiento tan solo se está añadiendo un coste más a la producción de este tipo de energía, sin responder a ninguna finalidad medioambiental, y que además de recaer sobre un impuesto armonizado, su establecimiento unido a todos los demás está poniendo en peligro la viabilidad económica de las centrales nucleares españolas, que como ya hemos dicho a lo largo de este trabajo en estos momentos deben permanecer suministrando la energía necesaria para cubrir nuestra demanda, ya que de momento ninguna otra fuente se muestra como alternativa capaz de generar la energía necesaria que garantice el suministro y a su vez sea económicamente sostenible.

Este impuesto supone gravar doblemente la producción de energía nucleoelectrónica puesto que el IVPEE ya grava la producción de este tipo de energía y la generación de residuos forma parte de dicha producción sin incorporar ningún elemento ambiental. No contiene ningún incentivo para que los sujetos pasivos, las centrales, modifiquen su forma de actuar para que su conducta tenga un efecto menos pernicioso para con el medio ambiente, por lo que la finalidad extrafiscal no está nada clara.

Esta misma generación de residuos radiactivos derivados de la actividad de las centrales ya se encuentra gravada por la tasa por la gestión de residuos radiactivos, servicio que igualmente está sujeto a IVA.

Como diferencia fundamental entre la tasa por la gestión de Enresa y este impuesto, tenemos que la recaudación de la tasa se destina a la financiación del Fondo para la financiación de las actividades del PGRR mientras que la recaudación de este impuesto, así como la del IVPEE y la del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, está destinada a paliar el déficit energético, por lo que su finalidad extrafiscal es muy difícil de sostener. Por si fuera poco, la producción de residuos nucleares por las centrales también se encuentra sujeta

⁶³⁸ Auto del TS de 14 de junio de 2016, recurso 3817/2014 (NFJ063082).



a la tasa del CSN por la realización de estudios e informes necesarios para el seguimiento de las actividades relacionadas con la gestión a largo plazo de los residuos radiactivos de alta actividad, tanto en lo que se refiere al almacenamiento transitorio como al definitivo de dichos residuos.

Es incuestionable el riesgo que suponen para el medio ambiente los residuos nucleares pero, debido a ello, el Estado ya ha articulado los mecanismos necesarios para que la gestión de estos residuos se lleve a cabo con total seguridad, mediante las autorizaciones del CSN y el pago de la tasa de Enresa. Si es necesario destinar más recursos a la gestión de los residuos nucleares, deberá ser Enresa quien eleve el gravamen de las tasas, conforme al coste que se estime necesario cubrir, o bien el Estado puede establecer nuevos tributos, pero teniendo en cuenta la existencia de las tasas, ya que no es admisible que una misma actividad quede gravada por distintas figuras tributarias sin que quede debidamente justificado el establecimiento de gravamen adicional, ya que, al igual que advirtieron los expertos en el Informe Lagares, el Estado debió haber optado por un tributo u otro, es decir, tasa o impuesto, y, en el caso de mantener las tasas, revisar los tipos a aplicar, cuestión que también fue apuntada por el Tribunal de Cuentas. En estos momentos, el Gobierno está tramitando la elevación de la cuantía de la tasa Enresa para las centrales nucleares, lo cual es perfectamente admisible en función de la justificación que se haga en la memoria del aumento del coste en la gestión de los residuos, la construcción del ATC y el desmantelamiento de las centrales nucleares.

Como aprecia el TS, a través de estos impuestos se está gravando una misma manifestación de riqueza, que además se añade a los gravámenes que ya pesan sobre el sector.

Si observamos con detenimiento los impuestos que sobre esta misma actividad recaen, vemos que esta sobreimposición que no se ha justificado mediante ningún fin extrafiscal que soporta la actividad de generación de energía nucleoelectrónica puede tildarse de confiscatoria, tal y como denuncian las empresas energéticas, y que desde luego no responden a un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Hay que analizar el sistema tributario en su conjunto para saber si es confiscatorio o no para un contribuyente y en este caso tan solo hemos sumado dos impuestos más a la lista de los que gravan la manifestación de riqueza que se pone de manifiesto con la producción de la energía nucleoelectrónica.

3.5. IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS

En el caso de este impuesto, resulta cuanto menos sorprendente la prisa que se ha dado el Gobierno para establecer un tributo sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado que



materialmente a día de hoy resulta imposible y que además ya está gravado con la tasa de Enresa. Pese a las previsiones y la necesidad de acometer la construcción de un ATC para albergar el combustible nuclear de las centrales, la realidad es que aún no existe, e incluso el nuevo Gobierno de España duda de la necesidad de su construcción.

El hecho imponible del impuesto es la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada y se declara como exento el almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas, así como de residuos radiactivos procedentes de incidentes excepcionales en instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación nuclear que sean calificados como tales por el CSN.

Se puede decir que se ha confeccionado a futuro un impuesto a medida a sumar a todos aquellos a los que debe hacer frente una central nuclear por el mero hecho de producir la energía que el país necesita para cubrir su demanda. Los residuos de media y baja actividad generados por las centrales seguirán almacenándose en El Cabril, y precisamente es a estos residuos a los que se aplica este impuesto en estos momentos.

3.6. ANÁLISIS A LA LUZ DEL DERECHO CONSTITUCIONAL Y COMUNITARIO DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL COMBUSTIBLE NUCLEAR DE LA LEY 15/2016

3.6.1. Posible vulneración del Derecho constitucional

Como apunta ROZAS VALDÉS⁶³⁹, el hecho imponible de la tasa de Enresa coincide con el del IAE que grava la realización de la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos, pero al encontrarnos ante un impuesto estatal, la Constitución permite su convivencia y no se considera inconstitucional. Mientras que las CC.AA. no pueden establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por las corporaciones locales, el Estado sí puede hacerlo. Sin embargo, aunque la Constitución no proscribiera este tipo de práctica, la coincidencia del hecho imponible de un impuesto estatal con el de otro tributo local, como parece ocurrir en este caso, desequilibra lo que debería de ser un «sistema tributario justo» entendido como una ordenación cabal y coherente del conjunto de los tributos que constituyen el sistema, respetuoso con el principio de distribución de la carga tributaria en razón de la capacidad económica de cada contribuyente (art. 31 CE) y sin que todo ese conjunto tenga carácter confiscatorio.

⁶³⁹ ROZAS VALDÉS, J. A.: “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico”. *Op. cit.*, pág. 12.



A diferencia de lo que ocurre con el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear y la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, en el caso del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, el ámbito material del elemento objetivo del hecho imponible no se restringe a los residuos radiactivos generados en las centrales nucleares de producción de energía eléctrica, sino que se extiende a la actividad de almacenamiento de cualquier tipo de residuo radiactivo, se haya generado o no, en una central nuclear, salvo los procedentes de actividades médicas o científicas.

La ley señala como contribuyente al titular de las instalaciones de almacenamiento centralizado, por tanto, Enresa, pero, debido a que la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997 establece que los tributos que se devenguen en relación con las actividades de almacenamiento de residuos radiactivos y combustible gastado, con independencia de su fecha de generación, serán financiados por los titulares de las centrales nucleares, las eléctricas dueñas de nuestras centrales serán las encargadas de costear este impuesto.

El establecimiento de estos impuestos sobre los residuos nucleares incide plenamente con el objeto gravado por la tasa por la gestión de residuos radiactivos, cuya recaudación está afectada a sufragar el coste que la industria nuclear genera al Estado por la gestión de sus residuos. Sostener que la implantación de estos impuestos responde a la necesidad de financiar los costes de mantener operativos los planes de emergencia nuclear existentes en cada una de las provincias en las que existen instalaciones nucleares y compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de la generación de residuos, es bastante difícil, puesto que los ingresos de dichos tributos se destinan a la financiación del déficit tarifario y no a dichos fines.

Por ello, el informe de la Comisión Nacional de Energía que inspiró el contenido de la Ley 15/2012 expresamente advertía que “en el caso de implantar nuevos tributos para compensar los gastos que puedan originarse en la gestión de los residuos nucleares y el combustible gastado más allá de 2070, se deberá tener en cuenta la existencia de tasas para financiar las actividades de la entidad pública empresarial Enresa”⁶⁴⁰, lo cual no ha ocurrido y el hecho de que el Estado haya ido sumando nuevos tributos a los que ya gravaban este sector no sirve sino para suscitar la duda de si realmente la presión fiscal de las nucleares resulta confiscatoria.

Si bien la Ley 54/1997 dejaba una puerta abierta al establecimiento de tributos que gravasen las actividades de almacenamiento de residuos radiactivos y combustible gastado, con independencia de su

⁶⁴⁰ *Ibid.*, pág. 1.



fecha de generación, la implantación de los mismos debería haberse hecho atendiendo a la coherencia y unidad del sistema tributario y respetando los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, principios que parecen no haberse tenido en cuenta debido a la coincidencia del hecho imponible y sujeto pasivo de la tasa por la gestión de los residuos radiactivos y del combustible gastado generados en las centrales nucleares que exige Enresa y el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y la coincidencia del hecho imponible del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas con el del epígrafe del IAE 143.3. Almacenamiento de residuos radiactivos⁶⁴¹.

La Comisión Lagares aconsejó la refundición de ambos impuestos en una tasa que cubriera el coste de la gestión y almacenamiento de los residuos, una vez superado el déficit tarifario, pues el mantenimiento de ambos no resulta adecuado. En el caso del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear irradiado, el sujeto pasivo contribuyente es la empresa que explota la central, mientras que en el Impuesto sobre el almacenamiento el sujeto pasivo es la entidad titular del depósito centralizado, es decir, Enresa, que repercutirá el impuesto sobre las entidades eléctricas.

Estos impuestos recaen sobre una misma realidad, ya que se grava primeramente la producción de residuos nucleares y posteriormente el almacenamiento obligatorio de los mismos, sin que quepa modificación alguna en la conducta de los contribuyentes, puesto que ambas actuaciones están fuertemente regladas y no cabe improvisación alguna. De momento, el depósito centralizado solo se refiere a los residuos de media y baja actividad, que se almacenan en El Cabril. El impuesto sobre el almacenamiento recaerá también sobre los residuos de alta actividad una vez que se ponga en funcionamiento el ATC de Villar de Cañas.

Este tributo, que pudiera calificarse como «tributo especial» conforme a la definición que de estos impuestos defiende la doctrina alemana, a la que ya se ha aludido en el apartado correspondiente a las tasas de Enresa, tendría sentido en nuestro sistema si su recaudación quedara afectada a actuaciones relacionadas con el tratamiento, transporte y almacenamiento de los residuos, y poseyera alguna finalidad desincentivadora.

En este caso no podemos ver ningún elemento que pueda alentar a los agentes económicos titulares de las centrales a modificar sus conductas, dado que los residuos se van a generar y almacenar con independencia de esos tributos, pues no existen alternativas. Su única finalidad parece ser que las centrales nucleares contribuyan en mayor medida a reducir el déficit de tarifa, lo cual podría estar justificado en la medida en que esos residuos contaminan más que otras fuentes de producción de

⁶⁴¹ *Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas*. BOE núm. 234, de 29 de Septiembre de 1990.



energía eléctrica y no existieran otros tributos que estuvieran destinados a sufragar el coste de su gestión y estos impuestos realmente estuvieran diseñados para compensar a la sociedad por las externalidades que ocasionan estos residuos nucleares. Pero al cumplimiento de dicho fin ya están las tasas de Enresa establecidas en la Ley 54/1997 y, por tanto, el hecho imponible del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas concretamente coincide con la tasa por la prestación de los servicios relativos a la gestión de los residuos radiactivos y del combustible gastado generados en las centrales nucleares durante su explotación con independencia de la fecha de su generación, con lo cual resultaría conveniente eliminar uno u otra.

Entre las razones aludidas por la Ley 15/2012 para justificar estos gravámenes, se encuentra la posibilidad de que los materiales utilizados para la generación de energía nuclear pueden ser usados con fines no pacíficos, por lo que el Gobierno de España, al formar parte del Tratado sobre la no proliferación de armas nucleares (hecho en Londres, Moscú y Washington el 1 de julio de 1968 y ratificado por España el 13 de octubre de 1987) y de la Convención sobre la protección física de los materiales nucleares (hecha en Viena y Nueva York el 3 de marzo de 1980, firmada por España el 7 de abril de 1986 y ratificada, como Estado miembro de Euratom, el 6 de septiembre de 1991), debe hacer frente a las responsabilidades que pudieran derivarse de dichos usos y, en consecuencia, a la aplicación de los recursos correspondientes para mantener operativos los planes de emergencia nuclear existentes en cada una de las provincias en las que existen instalaciones nucleares. Por todo ello, decía el Gobierno que se considera adecuado el establecimiento de un gravamen sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en las centrales nucleares, así como sobre su almacenamiento en instalaciones centralizadas, al objeto de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación.

Todas estas razones podrían justificar el establecimiento de estos tributos, pero el problema que a mi juicio desmonta todas estas intenciones es que todos los costes que la producción de energía nuclear pudiera trasladar a la sociedad como consecuencia de la gestión de los residuos producidos ya están cubiertos por la tasa Enresa, y en cuanto al riesgo que pudiera conllevar la utilización de los materiales radiactivos para usos no pacíficos también queda cubierto por la tasa por los servicios prestados por la Guardia Civil en el interior de las centrales nucleares, que tras su implantación tampoco se llevó a cabo la oportuna revisión de estos tributos al disminuir dicho riesgo con la presencia de los agentes en las centrales, lo cual viene a decir muy poco del valor que da el Gobierno al trabajo de dicho cuerpo en estas instalaciones nucleares.

A mi juicio, la vía que debió seguir el Gobierno en vez de haber establecido los impuestos que se refieren al combustible nuclear irradiado en la Ley 15/2012 es la de la revisión de la cuantía de la tasa Enresa a las centrales, tal y como parece haber puesto ahora en marcha, ya que si la gestión de los



residuos nucleares resultaba deficitaria, deberían haberse modificado estas tasas para acomodarlas a los nuevos niveles de seguridad, complejidad y cantidad que, al suponer un mayor coste para Enresa, debería acompañarse de una recaudación más elevada atendiendo a las previsiones del nuevo Plan General de Residuos Radiactivos, que por otra parte, ya debería haber sido aprobado.

El TS cuestionó la ausencia de finalidad extrafiscal y apuntó la posible inconstitucionalidad de ambos tributos mediante dos autos, también de 14 de junio de 2016, puesto que al igual que ocurre con el IVPEE, parece no respetar el principio de capacidad económica al que está sujeto el ejercicio del poder tributario.

En el primero⁶⁴², el Tribunal sostuvo un argumento inicial semejante al esgrimido en el caso del IVPEE. El TS considera que ni el Impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica ni el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas poseen una finalidad extrafiscal que justifique su exacción, motivo que le lleva a plantear la cuestión de inconstitucionalidad de dichos impuestos. Al igual que en el caso del IVPEE, ni en la estructura ni en los elementos configuradores de los tributos sobre el combustible nuclear puede extraerse ningún indicio que corrobore la finalidad medioambiental que el legislador proclamó en el Preámbulo de la Ley, pues la estructura de ambas figuras carece de elementos identificadores del carácter extrafiscal relacionados con el potencial contaminante derivado de la producción del combustible irradiado no respecto a su almacenamiento, actividades que aparecen así gravadas sin haberse esgrimido razón extrafiscal que lo aconseje, pues el riesgo generado por estos elementos ya resulta cubierto y gravado por la tasa Enresa.

Se acredita la superposición de un nuevo gravamen al régimen tributario de un sector de actividad cuya capacidad económica, al menos en relación con esta concreta actividad, ya es objeto de tributación, determinando un desbordamiento de los límites de “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

En la Ley 15/2012 no se hace accesible la afectación al medio ambiente de la actividad de producción y almacenamiento de residuos radiactivos que justificaría su carácter extrafiscal, por lo que el solapamiento denunciado con el efecto pernicioso de la erosión del principio de la capacidad económica, incluso llegando a conculcar la confiscatoriedad, resulta posible, en tanto que es objeto simultáneamente de varios tributos a las mismas actividades. En definitiva, se tiene serias dudas sobre el carácter extrafiscal de los impuestos analizados ante la posible vulneración del art. 31.1 de la Constitución, al poderse estar gravando, inexistente aquella finalidad, una misma manifestación de riqueza a través de varias figuras tributarias.

⁶⁴² Auto del TS de 14 de junio de 2016, recurso 3240/2014 (NFJ063081).



Al igual que ha ocurrido con el auto referido al IVPEE, en el último de los autos publicados⁶⁴³ se reitera lo sostenido en el auto anterior y se incluye un voto particular del mismo magistrado defendiendo el carácter medioambiental de estos dos impuestos sobre los residuos y su compatibilidad con las tasas por la gestión de residuos de la Ley 54/1997 y con el IAE, por lo que no procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Una vez más, solo este magistrado ve su carácter medioambiental.

3.6.2. Posible vulneración del Derecho comunitario

Al igual que las cuestiones planteadas en relación con el IVPEE fueron inadmitidas por entender el TC que previamente debía haberse interpuesto la cuestión prejudicial ante TJUE, al haber apreciado el TS que el establecimiento de estos tributos también suponía la infracción del Derecho comunitario, por lo que el TS trasladó, mediante un auto de 27 de junio⁶⁴⁴ y otros dos de 10 de julio de 2017⁶⁴⁵, diversas cuestiones prejudiciales (así como en cuatro autos más que se han anunciado en el DOUE de 28 de mayo de 2018), en los que se plantea la posible oposición de estos tributos al principio «quien contamina, paga», al someter a mayor presión fiscal a una energía que contamina menos que otras que no se ven afectadas por estos impuestos, que aún están por resolver.

Además, tal y como señaló el TS, su establecimiento puede conllevar la alteración del mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio, sin que quepa alterarlo más que por motivos de interés económico general, incluida la protección del medio ambiente, pues la finalidad principal de dichos gravámenes no es medioambiental sino recaudatoria, pues persigue reducir el déficit tarifario aumentando los ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica, lo que provoca que sean las empresas eléctricas dedicadas a la generación de energía nuclear las que más contribuyan a corregir esta situación, lo cual puede contravenir el objetivo que persigue la Directiva 2009/72/CE⁶⁴⁶.

Aunque el TJUE, en su sentencia en el asunto C-5/14, ha manifestado que el impuesto alemán sobre el combustible nuclear es compatible con el Derecho de la Unión, al entender que el

⁶⁴³ Auto del TS de 14 de junio de 2016, recurso 3817/2014 (NFJ063082).

⁶⁴⁴ Auto del TS de 27 de junio de 2017, recurso 3240/2014 (NFJ067357).

⁶⁴⁵ Autos del TS de 27 de junio de 2017, recurso 3240/2014 (NFJ067357) y recurso 2092/2015 (NFJ067529) y de 10 de julio de 2017, recurso 343/2015 (NFJ067362). Además, también se han elevado diversas cuestiones respecto del canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, que también estableció la Ley 15/2012 (Auto del TS de 11 de julio de 2017, recuso 787/2015 (NFJ067361).

⁶⁴⁶ *Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE*. DOUE L de 14 de agosto de 2009.



establecimiento simultáneo de un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica y un impuesto que grave las fuentes de producción de esa energía no se oponía al Derecho comunitario, ni constituye una ayuda de Estado, la situación de la que parten los impuestos sobre el combustible nuclear al objeto de ser evaluados por el TJUE no es la misma que la que se describe en el caso alemán, pues estos no hacen sino sobredimensionar la alta presión fiscal a la que ya se ven sometidas las empresas propietarias de las centrales, pues nuestro sistema ya grava el combustible nuclear mediante las tasas de Enresa, el riesgo de los residuos mediante las tasas del CSN y el seguro de responsabilidad civil obligatorio y no existe una finalidad extrafiscal en su establecimiento.

En el caso del impuesto sobre el combustible alemán, el TJUE observa que la causa de su establecimiento era generar ingresos fiscales que debían contribuir, en particular, en el contexto de un saneamiento presupuestario, con arreglo al principio de «quien contamina, paga», a la reducción de la carga que para el presupuesto federal representa la rehabilitación necesaria de la zona minera de Asse II, en la que se almacenan residuos radiactivos procedentes del uso de combustible nuclear y por ello solo afecta a las producciones de electricidad que utilizan combustible nuclear. El TJUE considera que dicha selección es válida, pues estas empresas no se encuentran, por lo que respecta al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las producciones de electricidad que no utilizan combustible nuclear, ya que las nucleares son las únicas que generan residuos radiactivos procedentes de tal uso. Por tanto, no se puede mantener que se trate de una medida selectiva constitutiva de una ayuda de Estado prohibida por el art. 107.1 del TFUE.

Nuestros impuestos sobre el combustible nuclear sometidos también a revisión ante el TJUE carecen de la finalidad específica que sí estimo, al igual que el TJUE existe en el caso alemán, en concreto concurría una afectación específica y no genérica a la protección ambiental, ya que su objeto es generar ingresos fiscales que deben contribuir, en particular, en el contexto de un saneamiento presupuestario y con arreglo al principio de «quien contamina, paga», a reducir la carga que para el presupuesto federal representa la rehabilitación necesaria de la zona minera de Asse II, en la que se almacenan residuos radiactivos procedentes del uso de combustible nuclear⁶⁴⁷.

⁶⁴⁷ A pesar de que la STJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14, declaraba la compatibilidad del impuesto alemán sobre el combustible con el Derecho de la Unión Europea, el TC alemán, en su sentencia de 13 de abril de 2017, declaró ilegal este impuesto, ya que considera que el Estado federal y los Estados federados no tienen competencias para crear ese impuesto, puesto que no puede considerarse un impuesto al consumo al gravar el uso empresarial de un medio de producción (Leitsätze zum Beschluss des Zweiten Senats, de 13 de abril de 2017 - 2 BvL 6/13). Este mismo tribunal, el 6 de diciembre de 2016, sentenció que las compañías tenían derecho a una compensación por las pérdidas derivadas de la decisión del Gobierno de cerrar todas las plantas nucleares tras el desastre de Fukushima de 2011 (Leitsätze zum Urteil des Ersten Senats, de 6 de diciembre de 2016 1 BvR 2821/11, 1 BvR 321/12, 1 BvR 1456/12).



Los impuestos que se establecen sobre el combustible nuclear recaen exclusivamente sobre las empresas de producción de energía eléctrica que utilizan energía nuclear, y como la finalidad principal de dichos gravámenes no es medioambiental sino aumentar el volumen del sistema financiero de la energía eléctrica; hacen recaer sobre este sector una mayor carga impositiva que no puede justificarse en un hipotético interés ambiental, ya que ello solo sería admisible si la finalidad medioambiental estuviera presente en la finalidad y estructura de estos tributos.

El profesor ROZAS VALDÉS⁶⁴⁸ considera que esta sentencia resulta de enorme trascendencia desde el punto de vista del Derecho español, en el que la fiscalidad energética ha sido objeto de un desarrollo más que considerable en las leyes estatales 15/2012 –impuestos sobre la producción de la energía eléctrica, la hidroeléctrica y la producción y almacenamiento de residuos nucleares– 16/2013 –Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero– y 8/2015 por la que se crea un Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, así como un entramado descoordinado de impuestos autonómicos sobre emisiones de gases contaminantes e instalaciones con incidencia ambiental que gravitan, también, sobre la energía eléctrica.

Los autos del TS en los que se plantean las cuestiones prejudiciales al TJUE sobre nuestros impuestos al combustible nuclear apuntan que el establecimiento de unos impuestos que recaen exclusivamente sobre las empresas de producción de energía eléctrica que utilizan energía nuclear puede suponer una carga discriminatoria y excesiva para los agentes nucleares y también puede vulnerar el principio de «quien contamina, paga», recogido en el art. 191.2 del TFUE, en relación con los arts. 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales, que establecen como principios básicos la igualdad y no discriminación, proyectados sobre la regulación contenida en la Directiva 2009/72/Euratom, en cuanto procura, entre otras finalidades, un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio, sin que quepa alterarlo más que por motivos de interés económico general, incluida la protección del medio ambiente.

Por ello, el TS plantea si estos impuestos son contrarios al principio de no discriminación, al principio de proporcionalidad y al resto de principios contemplados en los artículos 3.1 y 3.1 de la Directiva 2009/72/CE, teniendo en cuenta que su naturaleza no responde a la finalidad de servicio público de carácter medioambiental para la que teóricamente dicen ser creados, sino a un fin presupuestario general, y que vienen a añadirse a la presión fiscal existente sobre operadores que ya se encontraban previamente sometidos a otros múltiples gravámenes que cubrían suficientemente los objetivos teóricos de la norma y con los que los tributos nucleares han venido a solaparse, sometiendo a dichos operadores a una situación de sobreimposición no justificada.

⁶⁴⁸ ROZAS VALDÉS, J. A.: *El TJUE se pronuncia sobre el impuesto especial alemán sobre energía nuclear*. ECJ Leading Cases, 2015. Disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com>.



Entiende el TS que en un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio, no puede alterarse **más que por motivos de interés económico general, incluida la protección del medio ambiente**, y en el caso de los impuestos de la Ley 15/2012 dicha finalidad no está del todo clara, por lo que la distorsión de este mercado que conlleva esta mayor carga que recae sobre las empresas que explotan nuestras centrales nucleares no parece admisible.

Por otro lado, el TS alude a que el riesgo que la actividad nuclear y la gestión de los recursos conllevan no puede justificar un tributo de esta clase ya que las empresas citadas vienen obligadas a asumir la responsabilidad civil derivada de la misma hasta la suma de 1.200 M€

Cuestiona el TS la validez de estos tributos en un mercado eléctrico competitivo y no discriminatorio cuando su única justificación reside en la consustancial carga contaminante propia de la actividad nuclear pero sin establecer concreción normativa alguna sobre los costes que con ellos se pretende cubrir, dado que los costes de gestión y almacenamiento ya se encuentran cubiertos por otros gravámenes (tasas de Enresa) cuando además no se establece claramente el destino de lo recaudado.

Considera asimismo que contradicen los principios de «quien contamina, paga», de igualdad y no discriminación, así como que entorpecen el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad, ya que se trata de medidas fiscales discriminatorias que suponen una carga excesiva para los agentes nucleares, puesto que impone a las empresas nucleoelectricas gravámenes tributarios de especial intensidad, de forma que sobre ellas recae una mayor carga contributiva que sobre otras empresas generadoras de energía eléctrica que actúan en el mercado energético sin tener que hacer frente a estas cargas, a pesar de que algunas de ellas generan mayor contaminación. Considera que no es posible tratar dichos tributos como impuestos medioambientales, pues aunque se justifique su implantación en la consustancial carga contaminante propia de la actividad nuclear, no se concreta de ninguna forma y, por tanto, podría vulnerar lo dispuesto en el art. 2.3 de la Directiva Euratom que impide que las obligaciones a imponer por interés económico general, incluida la protección del medio ambiente, sean discriminatorias.

La Directiva 2009/72/CE es una norma que pretende regular las intervenciones estatales en el mercado eléctrico, de suerte que sobre el sector eléctrico solo se consienten la imposición de aquellas obligaciones imprescindibles para la persecución del interés común, evitando al mismo tiempo la distorsión del mercado, mediante la garantía de los operadores en el mercado. Conforme a esta norma, quedarían excluidas las obligaciones tributarias que recaen sobre el sector eléctrico, de forma que los tributos establecidos en la Ley 15/2012 que recaen en exclusividad sobre el sector eléctrico sin ninguna finalidad extrafiscal, al menos preponderante, podrían vulnerar la prohibición contemplada en el art. 3.2 de la citada Directiva, pues no dejan de ser una intervención indirecta del Estado sobre el sector eléctrico bajo la apariencia de falsos tributos ambientales.



Todo lo cual le lleva a concluir que la exigencia de los tributos nucleares ni responde a una finalidad de servicio público claramente determinada ni puede considerarse una obligación transparente ni proporcional, al punto que en el ámbito interno podría considerarse una obligación confiscatoria por la sobreimposición

Esta mayor carga que recae sobre las empresas nucleoelectricas es justificada por el legislador por motivos de protección del medio ambiente por los riesgos e incertidumbres ínsitos en las actividades nucleares, sin concreción de costes, sin establecer el destino de protección medioambiental de lo recaudado, al estar cubiertos por otros gravámenes la gestión y almacenamiento de los residuos y asumiendo las empresas nucleoelectricas la responsabilidad civil. Estos impuestos podrían falsear la libre competencia conforme a las exigencias del mercado interior liberalizado al favorecer a otros operadores generadores de electricidad que no tienen que hacer frente a impuestos medioambientales cuando utilizan fuentes de producción más contaminantes.

Finalmente, también podría resultar contrario al principio de «quien contamina, paga» un impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica, que se hace recaer solo sobre la industria de generación de energía nuclear, dejando fuera cualquier otro sector que pudiera generar dichos residuos, con lo cual otras empresas que realizan una actividad utilizando material o fuentes nucleares no resultan gravadas, a pesar de incidir en el aspecto medioambiental a proteger.

Por otro lado, hacer recaer la financiación del déficit tarifario sobre la totalidad de las empresas del sector eléctrico, imponiendo a las empresas nucleoelectricas (aparte de las hidroelectricas consideradas de carácter renovable) gravámenes tributarios de especial intensidad, respecto de otras que actúan en el mercado energético sin tener que hacer frente a estas cargas, parece no respetar los principios de «quien contamina, paga» y de igualdad y no discriminación.

En este caso, al margen del proclamado objetivo medioambiental con el que se pretende justificar su establecimiento, el verdadero motivo de su instauración era paliar el déficit tarifario, lo cual encubre otra decisión arbitraria y extremadamente selectiva: las empresas eléctricas, y en especial las nucleares, contribuyen a su reducción más que cualquier otro agente del mercado, lo cual podría incurrir en la prohibición de ayudas de Estado.

Efectivamente podría alegarse que estos productores de energía nuclear no se encuentran en la misma situación que aquellos otros productores de energía eléctrica que no producen residuos nucleares en su generación, y por ende no generan esta externalidad para con el medio ambiente. Sin embargo, dicho planteamiento no puede admitirse, ya que nuestras centrales nucleares ya soportan la tasa de Enresa para corregir dicha externalidad, y eso sin necesidad de mencionar el resto de tributos que



recaen sobre su actividad por el riesgo que entrañan estos residuos, por lo que esta finalidad específica no podría sustentar el establecimiento de los mismos.

Por otro lado, si en el eventual pronunciamiento del TJUE al respecto de nuestros tributos sobre el combustible nuclear se mantiene en los mismos términos que en el caso alemán, podría incurrir en el mismo error que he apreciado anteriormente, pues estos tributos, al igual que el alemán, sí se trasladan al consumidor vía precio de la electricidad a pesar de que su exacción esté dirigida a las compañías eléctricas, ya que este mayor coste fiscal queda incluido en los costes de generación. Por tanto, no puede afirmarse, como hace el Tribunal, que dicha repercusión no se produzca, puesto que una cosa es que no se pueda establecer la relación exacta entre el coste de producción de la electricidad y estos impuestos y otra cosa muy diferente es que no aparezca incluido en dicho precio (en la proporción que sea por KWh producido), aunque resulte de las negociaciones en nuestro mercado eléctrico.

En el DOUE de 28 de mayo de 2018, serie C-182 (2 a 7) se publicaron cuatro peticiones de cuestión de prejudicialidad respecto a estos tributos planteadas por nuestro TS a petición de Iberdrola Generación Nuclear, Endesa Generación y la Asociación Española de la Industria Eléctrica (en adelante, Unesa), asuntos C-80/18 a C- 83/18, a la vista de que los tributos previstos en la Ley 15/2012 suponen una mayor imposición a los generadores eléctricos y, en particular, a los titulares de centrales de generación hidráulicas y nucleares y constituyen una doble carga, dado que acabarán siendo las empresas responsables de financiar en última instancia (mediante el pago de los tributos) la mayor parte de la aportación a la solución al déficit, las mismas que siguen estando obligadas a asegurar la financiación del déficit acumulado hasta que este desaparezca, sin que la posibilidad de que se produzca pueda asegurarse mediante este mecanismo de financiación.

En dichas peticiones se plantea que el impuesto nuclear puede vulnerar la Directiva 2011/70/Euratom y la Directiva 2009/71/Euratom, pues la Ley 15/2012 justifica el impuesto nuclear en unas supuestas incertidumbres en los costes ambientales del cierre de las centrales y de la gestión de residuos nucleares, lo cual no deja de ser algo muy atrevido pues no existe, ni podría legalmente existir, incertidumbre alguna en cuanto a los costes de cierre de centrales y de gestión de los recursos. Todos estos costes aparecen debidamente regulados en el VI Plan Nacional de Residuos Radiactivos por el que se encomienda a Enresa la generación de los residuos y se diseña el sistema de financiación de dicha gestión. Este sistema de financiación se nutre de las tasas que pagan las entidades titulares de las centrales diseñado en el Plan Nacional de Residuos Radiactivos. Este mecanismo de financiación se inscribe plenamente en la Directiva 2011/70/Euratom que exige la dotación de recursos económicos que estén disponibles para sus fines (entre los que se encuentra la gestión del combustible gastado), recursos que deberán cubrir todas las etapas, desde la generación y el almacenamiento, y deberán actualizarse periódicamente. Cuestiones todas ellas recogidas en el VI Plan Nacional, por lo tanto esta sería la vía para aumentar los recursos necesarios para financiar dicho plan.



La creación por la Ley 15/2012 de los impuesto sobre el combustible nuclear para cubrir unos supuestos e inexistentes costes inciertos, recaudando unos recursos cuyo destino real es la financiación del déficit de tarifa y no la gestión o corrección de externalidades producidas por dichos residuos, puede vulnerar frontalmente las disposiciones de las Directivas 2011/70/Euratom y la Directiva 2009/71/Euratom, pues la industria nuclear, desde hace años, viene estando sometida a distintas regulaciones que han creado instrumentos precisos para que los operadores nucleares asuman el coste de los diferentes daños hipotéticos que podrían dimanar de su actividad, mediante las tasas satisfechas a Enresa, y mediante las tasas que financian el funcionamiento del CSN, así como los seguros de responsabilidad civil exigidos por la normativa interna recogiendo las exigencias de los convenios internacionales sobre la materia.

Se alega también la posible oposición a la Directiva 2009/72/CE y a la Directiva 2005/89/CE como consecuencia de la introducción de tributos que suponen una carga fiscal excesiva y a su vez discriminatoria, pues imponen una carga tributaria adicional sobre los generadores eléctricos que utilizan tecnología nuclear e hidráulica, destinándose dicha carga a sufragar el déficit de tarifa, sin que exista causa alguna que justifique esta discriminación. Esto es así porque los generadores de energía eléctrica mediante otras tecnologías, al quedar fuera del ámbito objetivo de estos impuestos, soportan en menor medida la financiación del déficit tarifario sin que exista motivo alguno para ello, así como tampoco parece que exista un motivo razonable para que el resto de sectores económicos que se han aprovechado del déficit de tarifa, en la medida en que no han venido satisfaciendo los costes del sistema, vía peajes de acceso, queden libres de carga tributaria alguna por este motivo.

El impuesto nuclear ignora los principios inspiradores de la fiscalidad ambiental en la Unión Europea, en concreto a los que alude la Comisión en su Comunicación “Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único”, que sostuvo que “este tipo de fiscalidad puede resultar adecuada para llevar a la práctica el principio de que «quien contamina, paga», puesto que se incluyen los costes ambientales en el precio de los bienes o servicios. Los instrumentos fiscales se consideran incentivos a los productores y consumidores cuyo efecto es orientar la elección hacia actividades más sostenibles desde el punto de vista ambiental”. Además, es necesario que la imposición ambiental no solo resultase justificada, sino que además estuviese alineada con los objetivos ambientales de la Unión Europea y el resto de sus políticas.

Por otro lado, también puede considerarse infringido el art. 192.2 de dicho tratado, pues estos tributos dificultan la realización de los fines del mismo ya que, al encarecer la producción de la energía nuclear sin existir ningún fin específico de carácter medioambiental que justificara estos tributos, supone que se trate de medidas que dificultan la consecución de los fines del Tratado Euratom, pues precisamente su objetivo principal es crear las condiciones para el desarrollo de una potente industria



nuclear, fuente de grandes disponibilidades de energía y de una modernización de la tecnología, así como de otras muchas aplicaciones que contribuyan al bienestar de sus pueblos.

A la vista de estas aclaraciones podemos extraer que en el establecimiento de los tributos de la Ley 15/2012 concurren todos los requisitos necesarios que permiten apreciar que se tratan de ayudas estatales no permitidas por el art. 107.1 del TFUE.

Estamos ante medidas que afectan a las empresas que producen energía eléctrica en general (en el caso del IVPEE) y a las empresas que producen dicha energía mediante la tecnología nuclear, las cuales se ven afectadas por los tres tributos (IVPEE y los impuestos sobre el combustible nuclear) de forma cumulativa, y a mi juicio, desproporcionada. Concorre así la selectividad material a la que he aludido anteriormente.

Esta medida es directamente imputable al Estado, ya que es la Administración exaccionante. Por otro lado, también resulta aplicable todo lo dicho hasta aquí a los impuestos que sobre la energía nuclear han establecido las CC.AA., existiendo además una selectividad territorial igualmente contraria al Tratado.

La Comisión refiere expresamente el caso de aquellas medidas que como estos impuestos no han sido concebidos de manera coherente, pueden ser considerados como una actuación arbitraria y sesgada para, en este caso penalizar, a las empresas productoras de energía nuclear, pues son estas las más perjudicadas, favoreciendo así a las otras tecnologías de generación eléctrica, y en el caso del IVPEE, penalizando a las empresas productoras de electricidad respecto a otras empresas energéticas.

En este caso, los impuestos creados por la Ley 15/2012 solo pueden considerarse necesarios a efectos recaudatorios ya que su finalidad era contribuir a paliar el déficit tarifario pero no proteger el medio ambiente, puesto que ninguno de ellos ofrece alternativa más beneficiosa para con el medio ambiente. En primer lugar, el IVPEE, al gravar todas las formas de producción de electricidad por igual, no ofrece ventaja alguna para ninguna de las empresas eléctricas, pero sí respecto a otros productores de energía, por ejemplo, las gasistas, que sí compiten en el mismo sector que las eléctricas en algunos casos, como en el de calefacción o el de hidrocarburos en el caso de la veta de coches. En cuanto a los impuestos sobre el combustible nuclear, colocan a las empresas productoras de electricidad de origen nucleoelectrico en una clara desventaja frente a las otras empresas eléctricas del sector. Cierto es que el problema de los residuos nucleares es un problema que únicamente es generado por las centrales nucleares, pero también es cierto que el impuesto no ofrece alternativa alguna, de forma que si se quiere contar con este tipo de electricidad, necesariamente estos residuos se van a producir, sin dejar en manos de estas empresas la decisión de generar menos residuos o su reutilización.



En este caso, el legislador nacional no ha tenido en cuenta tampoco los costes del RCDE, ya que se puede afirmar que no tiene en cuenta las emisiones de las distintas tecnologías, por lo que difícilmente podemos entender que se trate de impuestos medioambientales. Así, al suponer una ventaja respecto de otros sectores energéticos e incluso conllevar ventajas para determinados productores de la electricidad, los impuestos creados por la Ley 15/2012 y que recaen sobre el combustible nuclear pueden no ser compatibles con el Tratado.

En España, existen multitud de impuestos que gravan la energía nuclear, de forma que los impuestos que gravan los residuos nucleares establecidos por la Ley 15/2012, así como aquellos que establecen las CC.AA., pueden constituir una ayuda de Estado a la vista de la normativa de la UE por ser propiciadores de un resultado asimétrico incompatible con la realización del mercado interior de la energía, ya que todos ellos perjudican el sector nuclear de forma especial, situando a las empresas eléctricas en una posición de desventaja frente a otros competidores, nacionales y comunitarios. Además, serían tachados de ayuda ilegal por el mero hecho de no haber sido notificados. En este caso, desde el punto de vista de su eventual conflicto con la normativa europea sobre ayudas de Estado, podría entenderse que distorsionan las condiciones de competencia desde el momento en que tales impuestos no se exigen a los productores de energía eléctrica proveniente de otras fuentes⁶⁴⁹.

En concreto, los impuestos que recaen sobre el combustible nuclear, tanto el referido a su producción como el que se prevé para su almacenamiento, pueden ser considerados impuestos asimétricos o una carga especial, lo cual puede traducirse como una sobreimposición o gravamen adicional que soportan las empresas nucleares en comparación con otras empresas productoras de electricidad que no utilizan este tipo de tecnología pero que compiten en su mismo sector eléctrico.

A la vista de estas sentencias, los tributos de la Ley 15/2012, en la medida que provocan una sujeción asimétrica de una categoría de operadores económicos, en este caso las eléctricas, y en mayor medida las nucleares, podrían constituir una ayuda prohibida por el Tratado por el hecho de que otra categoría de operadores económicos, con la cual la categoría gravada está en relación directa de competencia, no están sujetos al pago de dichos tributos. Por otro lado, en el caso de que existiera alguna finalidad extrafiscal en su establecimiento, la recaudación de estos tributos creados por la Ley 15/2012 debería destinarse a la financiación de medidas dirigidas a mejorar la protección ambiental, lo cual no se ha establecido así, pues fueron creados con el fin de «favorecer el equilibrio presupuestario», expresión genérica que, en realidad, se refiere a que los ingresos que se obtengan de la recaudación del impuesto se destinarán a la financiación del déficit tarifario y el favorecimiento del equilibrio presupuestario no puede considerarse un fin específico que pueda justificar el establecimiento de una carga especial.

⁶⁴⁹ ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”. *Op. cit.*, pág. 26.



Los impuestos sobre los residuos nucleares que establece la Ley 15/2012 conllevan un encarecimiento de la electricidad, producto sobre el que recaen otros tributos, sin que con ello se obtenga ninguna mejora ambiental, por lo que no resulta admisible ante la prueba de sopesamiento que debemos de realizar a la hora de establecer impuestos que provoquen una distorsión de la competencia sin que exista ningún elemento incentivador medioambiental en la configuración de dicho impuesto.

Todas estas cuestiones quedan pendientes por resolver en Luxemburgo y mientras tanto las propietarias de las centrales han visto mermada la rentabilidad de su explotación hasta tal punto que las empresas propietarias se han visto abocadas a pactar con el Ministerio para la Transición Ecológica el cierre ordenado de las nucleares. Este no ha sido un acuerdo fácil, pues pese a que dos de las grandes eléctricas estaban convencidas del desistimiento de la actividad y el cierre a corto plazo de las centrales, Endesa no compartía esta inquietud y persistía en la continuidad de la operación de las centrales.

Si el TJUE finalmente determinase que estos impuestos constituyen una ayuda de Estado ilegal o incompatible con el Derecho comunitario, pueden recurrir a la vía judicial exigiendo una indemnización, como responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

4. IMPUESTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS QUE ALBERGAN EN SU TERRITORIO UNA CENTRAL NUCLEAR U OTRO EMPLAZAMIENTO NUCLEAR

Las CC.AA. tienen reconocida constitucionalmente –y a través de la potestad de establecer y exigir tributos de acuerdo a la misma y a las leyes, además de autonomía financiera– capacidad para establecer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como recargos sobre impuestos estatales (arts. 133.2, 156.1 y 157.1 CE).

Al tener reconocida asimismo la competencia de gestión de protección del medio ambiente (art. 148.1.9 CE) y la posibilidad de establecer normas adicionales de protección respetando la legislación básica del Estado (art. 149.1.23 CE), en relación con la producción de energía eléctrica en las CC.AA. en las que radican las centrales nucleares, tenemos los siguientes impuestos autonómicos, respecto a los cuales existe una gran litigiosidad, precisamente por su dudosa extrafiscalidad, con la consecuente posible vulneración del principio de capacidad económica, así como respecto a los límites que a dicha autonomía financiera establece la LOFCA, al coincidir en muchos de estos casos con otras figuras ya establecidas en las corporaciones locales o por el Estado, o que se han implantado posteriormente por este último:



4.1. COMUNIDAD VALENCIANA

En Valencia, donde se encuentra la central de Cofrentes, se estableció en 2012⁶⁵⁰ el **Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente** como impuesto medioambiental que se asienta sobre la base del art. 45 de la CE con el fin de que los costes derivados de los daños y riesgos medioambientales sean internalizados por aquellos sujetos que los originan. Por otro, lado se erige como medida de intervención pública para modular la dimensión de dichos daños efectivos o de los riesgos potenciales para el entorno, a través del efecto disuasorio que pretenden medidas dirigidas a que quien más contamine, pague más, y, *a contrario sensu*, que quien menos daño o riesgo genere haya de compensar menos por ello.

Este impuesto grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro en el medio ambiente, producidos por el desarrollo de las actividades de producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas en función de los riesgos inherentes por accidentes graves; y las que supongan la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquellas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunidad Valenciana, como la central de Cofrentes, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.

Según la exposición de motivos de la ley que lo establece, se trata de un impuesto de carácter retributivo, no contributivo⁶⁵¹, pues la carga impositiva varía en función de los daños efectivos o riesgos potenciales para el medioambiente que ocasionen las actividades de producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas, estableciendo por el contrario la no sujeción de otras actividades que considera menos nocivas o más respetuosas con el medio ambiente. Los sujetos pasivos son los que realicen estas actividades y serán responsables los propietarios de las instalaciones. A efectos de determinar la carga fiscal establecida en función de esta finalidad extrafiscal, la base imponible se mide en distintas unidades relacionados con la contaminación atmosférica y los tipos impositivos varían en función

⁶⁵⁰ Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. Diari Oficial núm. 6931, de 27 de diciembre de 2012.

⁶⁵¹ La clasificación de este impuesto como tributo no contributivo alude al criterio de capacidad económica, que permite distinguir entre los impuestos (tributos contributivos), determinados en función de la capacidad de pago o capacidad económica, de los tributos retributivos, determinados en función del beneficio recibido o del aumento de valor de los bienes. Nuestra Constitución, en su art. 31.1, toma partido en la cuestión que nos ocupa, optando por dar preferencia al principio de capacidad económica frente al del beneficio como criterio para el reparto de las cargas públicas. BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pág. 142.



de los daños efectivos y riesgos potenciales para el medioambiente que ocasionan los distintos hechos imponibles gravados por el impuesto.

Como vemos, uno de los hechos imponibles coincide plenamente con el del IVPEE, la producción de energía eléctrica, y en concreto el tipo de gravamen que se establece en el caso de la energía de origen termonuclear es de 0,0018 €/KWh, y aunque para la cuantificación de la base imponible en el preámbulo decía la norma reguladora que se tendrían en cuenta medidas relacionadas con la contaminación ambiental en el caso de la energía nuclear producida en Cofrentes, ninguna magnitud de este tipo se tiene en cuenta, ya que la base imponible viene determinada por la producción bruta de electricidad en el periodo impositivo, expresada en KWh.

Afortunadamente, en la tributación por este concepto ya queda subsumida la que correspondería por la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas de acuerdo con el Real Decreto 1254/1999⁶⁵², de 16 de julio, por el que se aprueban medidas de control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervienen sustancias peligrosas, debido a la peligrosidad del uranio y sus residuos.

Ante dicho impuesto, Unesa alegó la inconstitucionalidad de este impuesto por infracción del art. 6.3 de la LOFCA, pues el impuesto sobre actividades económicas que inciden en el medio ambiente grava la misma materia imponible que la que constituye el IAE, siendo disconforme con la doctrina del TC en materia de tributos de carácter extrafiscal y finalidad medioambiental y por la duplicidad entre el IAE y el IVPEE. Sin embargo, el TSJ de la Comunidad Valenciana⁶⁵³ no apreció ni lo uno ni lo otro y entendió que no procedía plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de la ley autonómica al no apreciar que el establecimiento del impuesto sobre actividades que incidan en el medio ambiente vulnere la CE, pues de acuerdo con la STC 122/2012,⁶⁵⁴ para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición contenidas en el art. 6.2 de la LOFCA, hay que tener en cuenta no sólo la configuración del hecho imponible sino que también deben confrontarse los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, y en especial la concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos, que deberá aparecer reflejada necesariamente en los elementos centrales de la estructura del tributo para poder afirmar

⁶⁵² Real Decreto 1254/1999, de 16 de julio, por el que se aprueban las medidas de control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas (BOE núm. 172, de 20 de julio de 1999) derogado por el Real Decreto 840/2015, de 21 de septiembre, por el que se aprueban medidas de control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas. BOE núm. 251, de 20 de octubre de 2015.

⁶⁵³ STSJ de la Comunidad Valenciana 11/2016, de 14 de enero de 2016 (NFJ063541).

⁶⁵⁴ STC 60/2013, de 5 de junio de 2012 (NCJ057077).



su legitimidad, criterio reiterado por el TC en su STC 210/2012⁶⁵⁵, referida al impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito o en la STC 289/2000⁶⁵⁶ sobre el Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

El TSJ de la Comunidad Valenciana entendió que no se vulneraban los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA toda vez que el hecho imponible del impuesto creado por la Ley 10/2012 es diferente al del IAE y al del IVPEE, lo cual resulta del todo discutible, y en el caso de que el TC se pronuncie en sentido favorable a la tesis mantenida por las empresas eléctricas propietarias de las centrales, esta sentencia deberá ser revocada, lo cual puede sostenerse porque como ya he mencionado, no existe ningún elemento dirigido al fin medioambiental en la parte de los elementos de este tributo en lo que se refiere a la energía nuclear.

De momento no existe tal pronunciamiento del TC, pero el TS⁶⁵⁷ ha apreciado la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia sobre si el impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Valenciana respeta o no los límites que establecen los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA y si afecta o no a las competencias atribuidas al Estado en la Constitución, despejando las dudas sobre la constitucionalidad de la Ley autonómica 10/2012, previo planteamiento, si fuera necesario, de la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, pues la naturaleza extrafiscal del impuesto no está clara. Las cuestiones sobre la posible inconstitucionalidad del tributo valenciano se refieren en particular a la doble imposición respecto del IVPEE, del IAE y por poder afectar a las competencias atribuidas al Estado en nuestra Constitución. Respecto a la posible coincidencia con el IVPEE de acuerdo con la sentencia, declara que la hipotética inconstitucionalidad por doble imposición sería predicable, en su caso, no del impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, sino del IVPEE, introducido por la posterior Ley 15/2012, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Las sentencias impugnadas⁶⁵⁸ entienden que si la Comunidad Valenciana establece un tributo relacionado con el medio ambiente, no está disponiendo sobre la «legislación básica en materia de medio ambiente» ni sobre «las bases del régimen energético» dado que este tributo, como otros análogos, no afecta a las posiciones jurídicas unitarias mínimas a establecer por el Estado sobre una y otra materia, sin embargo, el establecimiento de tributos autonómicos sí puede condicionar las bases del régimen energético, tal y como veremos en el caso de Cataluña.

⁶⁵⁵ STC 210/2012, de 14 de noviembre de 2012 (NFJ049262).

⁶⁵⁶ STC 289/2000 de 30 de noviembre de 2000 (NFJ010001).

⁶⁵⁷ Auto del TS de 12 de febrero de 2018, recurso 5260/2017 (NFJ069830) y Auto del TS de 3 de octubre de 2019, recurso n.º 2040/2019 (NFJ075123).

⁶⁵⁸ STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de junio de 2017, recurso 600/2013 (NFJ069832) y STSJ de la Comunidad Valenciana, recurso n.º 517/2016 (NFJ073524).



4.2. CATALUÑA

En el territorio catalán se encuentran dos centrales nucleares, una de ellas con dos reactores: Vandellós II y Ascó I y II. Por ello, la Generalitat en 2014, visto el precedente de la Comunidad Valenciana, se aventuró a establecer el **Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear**⁶⁵⁹. Dice la exposición de motivos de la ley que lo establece que este tributo tiene una doble vertiente: fiscal y medioambiental. Su carácter extrafiscal pretende modificar las conductas de los agentes económicos afectados como consecuencia de la internalización de los costes provocados por los daños ocasionados al medio ambiente que sus conductas generan. Conjuntamente existe también una finalidad fiscal, puesto que con los ingresos obtenidos mediante su recaudación se podrán financiar, en parte, gastos e inversiones públicas en materia de medio ambiente y, en general, podrán contribuir a financiar las políticas medioambientales catalanas.

Si bien la ley reconoce que la generación eléctrica de origen nuclear no tiene un efecto contaminante inmediato y real, conlleva un riesgo sobre el medio ambiente que es objeto de gravamen, pues utiliza combustible nuclear y cualquier incidencia que pudiera ocurrir durante el proceso de producción provocaría un grave riesgo para el medio ambiente, riesgo que se pretende prevenir con este impuesto.

La energía eléctrica de origen nuclear se grava por los potenciales riesgos en el medio ambiente determinados por la utilización de combustible nuclear mientras que las demás fuentes de generación eléctrica tributan de acuerdo con la medición de los elementos contaminantes que emiten a la atmósfera.

Por lo tanto, el objeto o la finalidad del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear es gravar el riesgo que se deriva de la utilización del combustible nuclear, por lo que este resulta ser el factor que define el hecho imponible.

Sin embargo, dicho riesgo no se encuentra delimitado y mucho menos cuantificado porque no tiene en cuenta todas las medidas que el Gobierno estatal ya ha establecido para que la operación de las plantas sea segura, ni el extremado coste que para estos agentes tienen estas medidas.

El sujeto pasivo a título de contribuyente es la persona física o jurídica que lleva a cabo la actividad de producción de energía eléctrica y que, al usar el combustible nuclear, genera el riesgo. Por su parte, la base imponible –elemento esencial del impuesto en que mejor puede quedar reflejada

⁶⁵⁹ Ley 12/2014, de 10 de octubre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear. DOGC núm. 6.730, de 17 de octubre de 2014.



la finalidad extrafiscal del tributo— está constituida por la cantidad de combustible nuclear usado, magnitud que refleja la capacidad o intensidad del riesgo: a mayor base imponible, mayor es el riesgo que puede derivar de cualquier incidencia perturbadora de la normalidad de la actividad de generación de energía. Considerar la fuente del riesgo como elemento determinante del hecho imponible y su traslado como magnitud de la base imponible es la forma de incorporar la necesaria modulación del impuesto en términos de extrafiscalidad, según sea más o menos eficiente el proceso productivo: un uso más eficiente del combustible nuclear (menos cantidad de combustible para producir la misma energía) debe conllevar una menor cuota tributaria. Vemos como en un caso y otro se alude al riesgo, pero en estos casos no se tiene en cuenta el resto de instrumentos previstos por el Estado para minimizar y controlar dicho riesgo, como en el caso del tributo establecido por la Comunidad Valenciana.

El hecho imponible era la utilización de combustible nuclear para la producción de energía eléctrica, por el efecto que puede tener en el medio ambiente y por el daño que eventualmente puede producir en él, y el tipo de gravamen se fijaba en función del combustible utilizado a razón de 800.000 euros por tonelada de combustible utilizado.

En este caso, el TC⁶⁶⁰ ha declarado inconstitucional y nulo este impuesto catalán, ya que resulta equivalente al Impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. El impuesto estatal grava tanto la producción de combustible como los residuos, lo que coincide con el uso del combustible nuclear gravado por el impuesto autonómico, que además resulta gravada de la misma forma, pues en ambos casos la base imponible la constituye el peso del combustible nuclear gastado, medido en toneladas en el caso del impuesto catalán y en kilogramos de metal pesado en el caso del impuesto estatal, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación que se observa en el tributo catalán..

Aprovechando que se creaba este impuesto, se excluyó a las centrales nucleares del pago del gravamen de protección civil, lo cual duró poco, ya que las centrales, desde 2016 deben hacer frente a la tasa establecida por la Ley 34/2015 comentada previamente. Ahora las centrales nucleares catalanas no estarán custodiadas por protección civil sino por la Guardia Civil, pero igualmente deberán contribuir a las arcas públicas por su seguridad.

Tal y como analiza CALVO VÉRGEZ⁶⁶¹, en consonancia con los argumentos esgrimidos por el profesor VARONA ALABERN, consideró que este gravamen no vulnera la prohibición de doble imposición

⁶⁶⁰ STC 74/2016, de 14 de abril de 2016 (NCJ061182).

⁶⁶¹ CALVO VÉRGEZ, J.: “Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre (NFJ019413)”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, núm. 10, pág. 13.



contenida en la LOFCA, puesto que objeto del impuesto no coincide con los impuestos municipales sobre bienes inmuebles (IBI) y sobre actividades económicas (IAE) y que se trata de un impuesto retributivo, pues su exacción dependía del riesgo provocado por la peligrosidad de la actividad que en dicha instalación se llevaba a cabo, medido en términos de protección civil, por lo que no cabía apreciar que su finalidad fuera exclusivamente recaudatoria. Consideraba el Tribunal en dicha sentencia que el gravamen cuestionado no podía vulnerar la legislación básica estatal en materia de energía debido a su escasa significación económica, sin embargo en este punto no puedo estar de acuerdo ya que a pesar de que su cuantía no fuera importante sí podía incidir en el coste de la producción eléctrica, tal y como afirmó el Abogado del Estado que considera que la aplicación del tributo autonómico incide sobre la actuación estatal relativa a la planificación básica de previsiones en las instalaciones de transporte y distribución, causando el aumento del coste derivado del mantenimiento de dichas instalaciones numerosas dificultades en las ubicaciones previstas, aunque dicho coste sea pequeño

Ala vista de esta inconstitucionalidad, Cataluña creó el **Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos** que entró en vigor el 1 de abril de 2017 proclamando tener un carácter extrafiscal.

Anticipo de forma previa al análisis, que este tributo, además, ha sido anulado por la STC 43/2019, de 27 de marzo, por coincidir el hecho imponible del tributo estatal sobre el combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, lo cual resulta contrario a lo dispuesto en el art. 6.2 de la LOFCA.

El impuesto viene a gravar el riesgo local sobre el medio ambiente y, en última instancia, sobre las personas, derivado de la realización de las actividades relacionadas con elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares: la producción; la manipulación y el transporte; la custodia transitoria, y la dispersión, rutinaria o accidental, de las emisiones. Establece como hechos imposables todos los ciclos de la producción de energía nucleoelectrica desde el transporte de combustible para los reactores, la producción de residuos nucleares propios del funcionamiento del reactor, su custodia en los ATI de las centrales de Ascó y Vandellós, así como la emisión de elementos radiotóxicos al medio ambiente, ya sean emisiones rutinarias, accidentales o superiores a los niveles establecidos legalmente.

Hay que reconocer que el legislador catalán se había esforzado en la técnica legislativa fiscal y ambiental para articular este impuesto. Resulta verdaderamente novedoso e innovador el método de cuantificación de la base imponible, ya que, hasta ahora, en los impuestos autonómicos que gravaban la actividad de nuestras centrales nucleares la base imponible venía determinada por la energía producida o bien por el peso de los residuos generados, tal y como ocurría en el anterior impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear que el TC anuló en abril de 2016. Ahora, la base imponible está constituida por el número de desintegraciones nucleares producidas, medidas en curios/día (Cid), salvo las emisiones accidentales, que se miden en becquerels (Bq). En concreto, en la



actividad de producción termonuclear, está constituida por el número de desintegraciones producidas dentro del reactor nuclear durante el periodo impositivo, partiendo del dato de que cada desintegración genera 200 megaelectronvoltios (MeV) de energía, y se divide la energía térmica total generada en el periodo impositivo por este valor unitario.

El hecho imponible consistente en la producción de elementos radiotóxicos vuelve a coincidir con el del IAE, ya que se está gravando la producción de energía eléctrica de origen nuclear, aunque para su cuantificación se recurra a las desintegraciones nucleares producidas en el reactor necesarias para producir la energía. Lo mismo ocurre con el hecho imponible referido a la manipulación y el transporte de materiales que contienen elementos radiotóxicos, incluidas las operaciones de carga y descarga. Aunque pudiera interpretarse que se quiere gravar aquí toda manipulación o transporte de materiales que contiene elementos radiotóxicos, ya que no se concreta nada, a la hora de fijar la determinación de la base imponible en este del hecho imponible se desvela la verdadera finalidad de este impuesto, que no es otra que la de gravar por tres frentes diferentes la actividad de las centrales, ya que el único método establecido es el que se refiere a las operaciones de manipulación y transporte de combustible nuclear irradiado. Lo mismo ocurre con el hecho imponible consistente en la custodia transitoria de elementos radiotóxicos a la espera de la neutralización o del almacenaje definitivo. Al principio no se dice expresamente, únicamente se refiere al combustible nuclear irradiado, pero a la hora de determinar la base imponible queda meridianamente claro, los únicos elementos radiotóxicos que parece preocuparle al legislador catalán son los que proceden de las centrales, que hasta este momento cumplen todos los controles del CSN y del OIEA, y que a su vez gestiona Enresa.

Nos encontramos nuevamente con un impuesto que se declara abiertamente como un impuesto sobre el riesgo, riesgo tolerado y controlado por las tasas que ya hemos visto, y además está cubierto por las pólizas de seguros que las centrales están obligadas a suscribir y que coincide plenamente con los impuestos que establece la Ley 15/2012, con los problemas que ello supone respecto a la duplicidad a su vez con el IAE y el IS y las tasas de Enresa. De acuerdo con todo lo que hemos venido comentando hasta ahora, aun apreciándose un cierto carácter medioambiental, este impuesto debe respetar los principios constitucionales tributarios, tales como capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Por tanto, este impuesto recae sobre la misma capacidad económica ya gravada por otros tributos y por ello no parece muy respetuoso con el art. 31.1 de la CE, al igual que puede transgredir la normativa comunitaria, ya que supone un gravamen adicional sobre la electricidad, prohibición que será tratada en el próximo capítulo.

Para camuflar este gravamen a la producción eléctrica nuclear se establece una bonificación de 5 M€ si el total de las emisiones rutinarias se reduce en al menos un 1 % a la media de los tres periodos impositivos anteriores. Esta bonificación sí refleja el pretendido carácter extrafiscal, ya que supone



un incentivo para que los agentes económicos modifiquen su comportamiento en aras de una mayor protección para el medio ambiente. Pero para disminuir estas emisiones rutinarias, que se encuentran en los márgenes aceptados por el CSN, las centrales deberían limitar o reducir su producción, lo cual ¿sería deseable? ¿Puede una comunidad autónoma determinar la composición del mix energético de un país mediante la vía de la sobreimposición? No hay que perder de vista que tres de los siete reactores en funcionamiento en suelo español, están en esta comunidad autónoma.

Además se crea un fondo con el 20% de la recaudación efectiva del impuesto que debe destinarse a financiar las actuaciones dirigidas a reactivar las zonas afectadas por las actividades y a minimizar de los riesgos que conllevan, articulando nuevos sistemas de control y medición de radioactividad en Cataluña.

Esta declaración de actuaciones pone de manifiesto los efectos antieconómicos de estas medidas, ya que se prevé la necesidad de reactivar económicamente las zonas afectadas por las actividades gravadas. Lo que no han pensado es que igual deben destinar buena parte de estos ingresos a cubrir el incremento del coste que a todos los ciudadanos y empresas del país supondrá el cierre de estas centrales, ya que nos veremos obligados a importar energía nuclear procedente de Francia a un precio superior al que nos cuesta producir o bien acudir a tecnologías fósiles, con el coste que ello supone, además del incumplimiento de los compromisos del Estado para reducir las emisiones.

Se afectan parcialmente los ingresos de este impuesto en la cuantía de 257.154 euros anuales para atender a la financiación de los medios y de las actividades y actuaciones de protección civil expresamente destinados al control y, si procede, la reducción de los riesgos derivados de la actividad gravada. Esta afectación nos devuelve al antiguo gravamen de protección civil, que ya vimos que quedó solapado por la tasa que se paga al Estado por el servicio de vigilancia que presta la Guardia Civil en las centrales, por lo que el Gobierno catalán se está inmiscuyendo en la competencia material del Estado sobre seguridad, máxime cuando en estos momentos la amenaza terrorista se cierne sobre nuestras centrales nucleares y por ello el Gobierno de la nación se ha visto obligado a establecer la tasa por el servicio de vigilancia que presta la Guardia Civil (art. 149.1.25 y 29 CE que atribuye al Estado la competencia sobre régimen minero y energético y sobre seguridad pública). Conforme al art. 149.1.25 de la CE, el Estado se reserva la competencia exclusiva para fijar las bases del régimen energético, lo cual no está libre de discusiones doctrinales, pero en lo que respecta a la energía nuclear podemos concluir que al Estado le corresponde la determinación del peso de la energía producida en las centrales nucleares en el balance de la producción eléctrica nacional, el ejercicio de las potestades autorizadora, inspectora y sancionadora dirigida a salvaguardar los criterios de planificación eléctrica, paralización de la construcción de centrales en construcción y el establecimiento de las compensaciones económicas correspondientes y la regulación del ciclo del combustible nuclear dirigida a garantizar el suministro de combustible a las centrales.



A la vista de este precepto, creo que la Ley catalana, en lo que respecta a la energía nuclear, ha sobrepasado el límite de la competencia del Estado, ya que esta medida puede afectar al peso de la energía producida en las centrales nucleares en el balance de la producción eléctrica nacional y debemos recordar aquí que es necesario que los impuestos establecidos por las CC.AA. con fines no fiscales y, en consecuencia, con fines de ordenación de sectores de actividad, recaigan sobre ámbitos en los que tengan atribuida constitucionalmente la correspondiente competencia material.

Como no podía ser de otra manera el Gobierno interpuso el correspondiente recurso de inconstitucionalidad contra varios artículos de esta Ley del Parlamento de Cataluña 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático denunciando la vulneración de las competencias estatales en materia de bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica. (art. 149.1.13 CE), puertos de interés general (art. 149.1.20), legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma (art. 149.1.22), legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección (art. 149.1.23) y bases del régimen minero y energético (art. 149.1.25) y la vulneración del art. 6.2 y 6.3 de la LOFCA por el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica que esta ley pretendía implantar desde 2019, sin que dicha previsión haya sido posible. El Pleno del Tribunal, mediante providencia de 28 de noviembre de 2017, acordó admitir a trámite el recurso y acordó la suspensión de la vigencia de los mismos.

Esta Ley establecía en su art. 19, el mandato de que las medidas que se adopten en materia de energía deben ir encaminadas a la “transición hacia un modelo cien por cien renovable, desnuclearizado, descarbonizado y neutro en emisiones de gases de efecto invernadero, que reduzca la vulnerabilidad del sistema energético catalán y garantice el derecho al acceso a la energía”, señalando a continuación algunos objetivos concretos.

El Tribunal Constitucional, mediante Auto 36/2018, de 21 de marzo,⁶⁶² alzó la suspensión del artículo 19, salvo su apartado cuarto, y las disposiciones conectadas al mismo, que hacían referencia a la posible desnuclearización del sistema eléctrico catalán. Y, finalmente, resolvió en su Sentencia 87/2019, de 20 de junio⁶⁶³, este recurso de inconstitucionalidad. En el fallo declara que son inconstitucionales y nulos parte de artículos, apartados o incisos de artículos impugnados de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. De todos ellos, nos interesa especialmente en

⁶⁶² ATC 36/2018 de 21 de marzo (<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25621>).

⁶⁶³ STC 87/2019, de 20 de junio de 2019 (NFJ074076).



este trabajo la nulidad del art. 19, cuyo objetivo es “la transición energética hacia un modelo 100 % renovable, desnuclearizado y descarbonizado”, con reducción del consumo de energía de un 2 % anual, cierre de las centrales nucleares en 2027 (hay tres en el territorio de la comunidad autónoma: Ascó I, Ascó II y Vandellós II), reducción de combustibles fósiles al 50 % en 2030 y a cero en 2050 [art. 19.1, letras a) y c) y art. 19.2 a)].

Entiende el TC que este art. 19 va más allá de esta directriz e impone objetivos concretos, detallados, a término, mensurables y por tanto vinculantes, como los ya señalados de cerrar las centrales nucleares en 2027, velando por la preservación de los puestos de trabajo directo, y de reducir el consumo de energía. Este fin –la transición a un modelo energético 100 % renovable– señalado a término (2050), con el añadido de los hitos intermedios mencionados, es contrario a las bases estatales, pues no se encuentra recogido en ellas⁶⁶⁴. Las normas actualmente vigentes prevén, de hecho, un sistema energético enteramente opuesto en el que se admite el uso de combustibles fósiles y la energía nuclear, y que no aparece sujeto a plazo. Así, el Estado reconoce expresamente el derecho de los productores de energía eléctrica a “la utilización en sus unidades de producción de aquellas fuentes de energía primaria que consideren más adecuadas” [art. 26.1 a) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, de carácter básico al amparo de lo establecido en el art. 149.1.13 y 25 de la CE según su disposición final segunda]. Reconoce también el derecho a la explotación y aprovechamiento de combustibles fósiles (art. 2 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de minas, y Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior con especial atención a los recursos minerales energéticos) y admite igualmente la existencia de instalaciones nucleares (arts. 28 y ss. de la Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear), normas todas ellas a las que hay que reconocer forzosamente carácter materialmente básico al amparo de los números 13 y 25 del art. 149.1 de la CE, de acuerdo con la doctrina constitucional⁶⁶⁵. El contenido de este precepto resulta insalvable para el TC, pues no puede considerarse un ejercicio legítimo de la competencia en materia de protección del medio ambiente porque los preceptos autonómicos citados contradicen abiertamente, hasta negarlas,

⁶⁶⁴ Este objetivo sí figuraba en la proposición de ley núm. 122-000265 (BOGC núm. 302-1 de 7 de septiembre de 2018) y en el segundo de los anteproyectos de ley de cambio climático y transición energética del que el Consejo de Ministros «tomó nota» en su reunión del 22 de febrero de 2019 (Fuente: La Moncloa, 22 de febrero de 2019).

⁶⁶⁵ La STC 14/2004, de 13 de febrero de 2014 (NCJ030960) delimitó dentro del ámbito de la energía nuclear el reparto de competencias entre el Estado y la comunidad autónoma, en el caso enjuiciado, la de Aragón en esa materia. El TC concluyó que la normativa básica dictada en esta materia, al ordenar el sector de la energía nuclear y radiactiva, ha optado por un sistema abierto a todo el territorio nacional y no por un modelo de gestión intraautonómica, en este caso refiriéndose a los residuos, conclusión que resulta más que aplicable respecto de aquellas otras disposiciones que, como la catalana, establecen un calendario de cierre de las instalaciones nucleares radicadas en su territorio e infringe las competencias del Estado en materia de «bases del régimen energético».



esas determinaciones básicas del modelo energético establecidas por el Estado (admisibilidad de combustibles fósiles y de energía nuclear). Por otro lado, la «transición energética» diseñada excede con mucho la perspectiva estrictamente medioambiental, y aun energética, y no puede perder de vista las variadas implicaciones que trae consigo la alternativa al modelo vigente en materia económica, de reestructuración o reconversión industrial, empleo, cohesión territorial, competitividad de las empresas. El nivel de coordinación exigido y los recursos que deben ser empleados por los poderes públicos para poder alcanzar o aproximarse a los objetivos señalados exceden también el ámbito territorial y el poder de decisión de una comunidad autónoma.

Conviene trasladar aquí parte de los argumentos de la STC 168/2004 referida al gravamen de protección civil comentada anteriormente en la que el TC dijo que “la alusión a los arts. 157.2 de la CE y 9 de la LOFCA remite, obviamente, a la vigencia de los principios de territorialidad de las normas y actos de las comunidades autónomas y de unidad de mercado. Ahora bien, dichos principios, por su cualidad de tales, no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional. Así, específicamente para el principio de unidad de mercado, hemos insistido en que las actuaciones autonómicas revisten entidad suficiente para reputarlas vulneradoras de la libertad de circulación de personas y bienes cuando su incidencia sobre esta implique el “surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen”.

Estas medidas adoptadas por el Parlamento catalán sí considero que suponen un obstáculo desproporcionado, y por tanto ilícito, ya que contravienen la política de seguridad energética del país, que en ningún momento pretende el cierre de las centrales nucleares catalanas y por supuesto tal decisión no corresponde a este Gobierno autonómico, ya que el Estado se reserva la competencia de fijar las bases del sector energético (art. 149.1.25 CE).

Cabe recordar aquí la STC 37/1981⁶⁶⁶, en la que el TC afirmó que se reservan a la legislación general del Estado la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales y, entre otras, la legislación mercantil. El TC (aunque con un voto particular en contra) consideró que el establecimiento por el País Vasco de limitaciones más intensas a los cargadores y transportistas vascos que aquellas a las que están sometidos los cargadores y transportistas del resto del país, como era la imposición de un deber *ex lege* a las partes en el contrato de transporte, viola la libertad de empresa garantizada por la Constitución (art. 38), rompe la necesaria igualdad en derechos y obligaciones

⁶⁶⁶ STC 37/1981, de 16 de noviembre de 1981 (NCJ063197).



de todos los españoles (art. 139) y obstaculiza la libre circulación de los bienes dentro del territorio nacional. Posteriormente, la STC 88/1986⁶⁶⁷, de 1 de julio, en la que el TC puso de manifiesto que el reconocimiento de la economía de mercado por la Constitución, como marco obligado de la libertad de empresa, y el compromiso de proteger el ejercicio de esta (art. 38, inciso segundo) por parte de los poderes públicos supone la necesidad de una actuación específicamente encaminada a defender tales objetivos constitucionales. Y una de las actuaciones que pueden resultar necesarias es la consistente en evitar aquellas prácticas que puedan afectar o dañar seriamente a un elemento tan decisivo en la economía de mercado como es la concurrencia entre empresas. Del principio de unidad de mercado que resulta del art. 139 de la CE se deriva tanto el derecho del empresario a que, en relación con sus derechos y posiciones jurídicas fundamentales, se garantice la igualdad en cualquier parte del territorio del Estado, como su derecho a poder referir su actividad, tanto de producción como de distribución, al conjunto del territorio de la nación. Así, el art. 139.2 de la CE, al rechazar las medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de establecimiento, garantía que, en cuanto concierne a las condiciones básicas, se corresponde con la atribución de competencias al Estado, pero que no se agota en esas condiciones básicas, sino que vincula también a las CC.AA. materialmente, esto es, en el ejercicio de sus propias competencias.

De igual manera, considero que la ley supone un obstáculo desproporcionado e ilícito, que se opone a la unidad de mercado, la libertad de empresa y sobre todo la política de seguridad energética del país, pues la decisión del cierre de las centrales nucleares aunque radiquen en Cataluña no corresponde a este Gobierno autonómico, pues el Estado dicha decisión afecta a las bases del sector energético que corresponde al Gobierno central.

4.3. EXTREMADURA

En Extremadura, comunidad en la que se encuentra la central de Almaraz, tenemos el **Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente**⁶⁶⁸, que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica y las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las

⁶⁶⁷ STC 88/186, de 1 de julio de 1986 (NCJ059695).

⁶⁶⁸ *Decreto legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma en materia de tributos propios*. DOE núm. 150, de 23 de diciembre de 2006.



redes de comunicaciones, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural⁶⁶⁹.

En los procesos de producción de energía eléctrica, la base imponible está constituida por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en KWh, y en concreto respecto de la energía termonuclear se establece que la cuota tributaria se obtendrá multiplicando la base imponible por 0'0050 euros.

Respecto a este impuesto, el Pleno del TC, por providencia de 26 de abril de 2016 (BOE núm. 109, de 5 de mayo de 2016), acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015 planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura, en el procedimiento ordinario núm. 329/2014⁶⁷⁰, en relación con los arts. 13.a), 17 y 19.2 del Decreto legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, por posible vulneración de los arts. 133.2, 156.1 y 157.3 de la CE, en relación con el art. 6.3 de la LOFCA.

Con anterioridad, el TS planteó la cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en su redacción otorgada mediante la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que se refieren al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. El TC⁶⁷¹ resolvió que se trata de un impuesto que grava el mero ejercicio de la producción de energía eléctrica por el titular de la actividad, coincidiendo así con el hecho imponible del IAE, y sin que pueda apreciarse, de manera que su estructura es coincidente con la del IAE, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente. Así las cosas, se declaran inconstitucionales y nulos los preceptos que lo regulaban. Ya en 2012, el TC también declaró

⁶⁶⁹ Este impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, junto con los homónimos establecidos en la Región de Murcia, respecto al cual el TC ha desestimado la cuestión de inconstitucionalidad por entender que no vulnera el artículo 6.3 de la LOFCA tras su modificación operada por la Ley orgánica 3/2009, mediante STC 22/2019, de 14 de febrero de 2019 (NCJ063875) y en la Comunidad Valenciana, así como en Castilla La-Mancha (respecto al cual la STC 60/2013 de 13 de marzo de 2013 [NFJ050497] consideró que en sus modalidades de producción termonuclear de energía eléctrica y almacenamiento de residuos radiactivos incurría en la prohibición prevista en el art. 6.3 de la LOFCA por su solapamiento con la materia imponible del IAE) son conocidos como ecotasas. GÓMEZ-BARREDA GARCÍA, R. y COBOS GÓMEZ, J. M.: "Las ecotasas. Fiscalidad sobre la producción de energía eléctrica: Castilla-La Mancha, Extremadura, Murcia, Valencia". En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Aranzadi, 2013, pág. 795.

⁶⁷⁰ Auto del TSJ de Extremadura de 3 de noviembre de 2015, recurso 329/2014 (NFJ070492).

⁶⁷¹ STC 22/2015, de 16 de febrero de 2015 (NFJ057547).



la inconstitucionalidad parcial del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente a través de la STC 179/2006, pues la genérica afectación de un tributo a la protección del entorno natural no determina por sí misma su naturaleza ambiental. El TC considera que la afectación es solo “uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a la hora de calificar la naturaleza del tributo”. En particular, la afectación no resulta relevante cuando las sumas recaudadas no se destinan concretamente a la reparación del daño ambiental causado por el contribuyente, sino a genéricas actividades de protección ambiental⁶⁷².

A la vista de la sentencia anterior, cabía esperar un pronunciamiento similar a la cuestión de inconstitucionalidad admitida y aún pendiente, y que podría hacerse extensiva al nuevo impuesto nuclear catalán y al establecido en la Comunidad Valenciana (en el caso de que se plantease la cuestión de inconstitucionalidad correspondiente), ya que también grava la producción termonuclear, de igual forma que queda gravada con el IVPEE, sin embargo, el TC se ha decantado a favor de la Administración autonómica en detrimento de la capacidad económica, tendencia esta que viene observándose en sus últimos pronunciamientos y que le está costando serias críticas por parte de la doctrina y también por parte de algunos magistrados que han emitido su voto particular en contra de la decisión mayoritaria. Así, el TC, en su Sentencia de 31 de octubre de 2018⁶⁷³, ha manifestó que tanto el impuesto extremeño como el IAE recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada. No obstante, el TC ha ratificado su carácter extrafiscal aplicando el nuevo parámetro del art. 6.3 de la LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, pues considera que ambos impuestos poseen diferencias sustanciales en la “manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen”. El TC estima que tienen distinto ámbito objetivo, pues mientras que el IAE recae sobre cualquier forma de generación de electricidad, en atención a su finalidad censal y de gravamen de toda renta potencial derivada del ejercicio de una actividad económica, el impuesto autonómico se revela como un impuesto sobre la generación de electricidad que emplea tecnologías convencionales frente a las nuevas tecnologías que, por su menor “incidencia, alteración o riesgo de deterioro” para el medio ambiente, se declaran no sujetas al impuesto. Por otro lado, también difieren en la forma de cuantificación, lo cual, a juicio del TC, revela la distinta ratio que los inspira: el IAE grava una renta presunta derivada del mero ejercicio de la actividad, mientras que el impuesto autonómico grava la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad. Esto conlleva que el enfoque de cuantificación también sea distinto en ambos impuestos: en el IAE tributan más las formas de producción más rentables y en el impuesto extremeño las cuantías obedecen al mayor o menor impacto

⁶⁷² HERRERA MOLINA, P. M.: “STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”. *Crónica tributaria*, 2011, núm. 141, pág. 252.

⁶⁷³ STC 120/2018, de 30 de octubre de 2018 (NFJ063652).



ambiental. Por otro lado, la recaudación del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede en el IAE. Finalmente, también difieren en lo atinente al elemento temporal: si bien los dos tienen como periodo impositivo el año natural, el IAE se prorratea en función del tiempo de ejercicio de la actividad; sin embargo, en el impuesto autonómico no hay necesidad de hacer dicho ajuste proporcional, toda vez que este impuesto grava la producción real, que es lo relevante y no el tiempo de alta en la actividad.

Este juicio comparativo lleva al TC a separarse de su sentencia anterior (STC 22/2015) en la medida en que ahora el art. 6.3 de la LOFCA, en la redacción introducida por la Ley orgánica 3/2009 es, igualmente, diferente al del anterior precepto, concluyendo que los arts. 13 a), 17 y 19.2 del Decreto legislativo 2/2006 de Extremadura, en la redacción aplicable al proceso *a quo*, no vulneran el art. 6.3 de la LOFCA tras su modificación operada por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

Especialmente contrario y acertado considero, desde mi punto de vista, el voto particular formulado por el magistrado D. Ricardo Enríquez Sancho (al igual que el emitido por el magistrado D. Alfredo Montoya Melgar), que niega los efectos de la reforma legislativa de la LOFCA que el resto de magistrados otorgan para justificar este cambio en la decisión del TC. Este magistrado considera que el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente gravan el mismo hecho imponible, la producción de energía eléctrica, y la misma manifestación de capacidad económica, la que resulta del ejercicio de esa actividad empresarial. Y cuantifican ese hecho imponible utilizando, los dos, métodos estimativos: la potencia instalada en generadores expresados en KW en el IAE (grupo 151 de las tarifas) o la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en KWh en el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (art. 17 de la Ley extremeña). De acuerdo con los conceptos generales de Derecho tributario, la base imponible, que es la magnitud o medida del hecho imponible, puede determinarse por estimación directa o por estimación objetiva (módulos), y eso incluso dentro de un mismo impuesto, pero ello no significa que nos encontremos ante impuestos distintos según se lleve a cabo esa determinación. Por tanto, el IAE no grava, como dice la sentencia, la “capacidad teórica de producción” de energía eléctrica, sino el ejercicio efectivo de esa actividad “como potencialmente generadora de ingresos económicos para quien la realiza” (STC 168/2004). Considera que el «hecho imponible» del IAE y el del impuesto extremeño son idénticos: ambos gravan “la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad”, presupuesto de la obligación de contribuir que la sentencia reserva al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, pero que lo es igualmente del IAE. A su vez, los diferentes métodos de estimación (objetiva) de ese hecho imponible en uno y otro impuesto no permiten apreciar diferencias estructurales relevantes entre ellos por la “manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica [idéntica] es sometida a gravamen”.

El magistrado critica la laxitud del TC a la hora de apreciar la finalidad extrafiscal, entendida como la necesidad de perseguir, disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas o bien



estimular actividades protectoras de determinada finalidad, que ha sido utilizada por la doctrina del TC como factor diferenciador, de forma muy secundaria, pues ninguna de estas notas extrafiscales pueden comprobarse en el impuesto extremeño, que somete a tributación a unos sujetos pasivos cautivos, que una vez autorizada su actividad tienen nula posibilidad de eliminarla y escasa de reducirla, y que producen electricidad en unas instalaciones que, en el estado actual de la técnica, no pueden eliminarse. Tampoco la determinación de la base imponible tiene relación con el efecto perturbador para el medio ambiente que tiene la producción de energía eléctrica en cada una de las centrales a que se refiere el impuesto, hidroeléctricas, térmicas o nucleares.

La aprobación de un impuesto medioambiental exige la precisa identificación de los efectos perturbadores que la actividad gravada produce sobre el medio ambiente, la determinación de su base imponible que tome como referencia esos efectos y el establecimiento de un tipo que contribuya a conseguir esos objetivos extrafiscales que su creación pretende; la disuasión de esas conductas que perjudican al medio ambiente, la estimulación de otras alternativas que lo favorezcan o la concreción del principio general de que «quien contamina, paga». El impuesto que nos ocupa no lleva a cabo esa tarea, previa para que un tributo pueda calificarse realmente de ecológico, y para que sobre esa identificación pueda estructurarse un tributo con verdadera finalidad extrafiscal. Por el contrario, parte de que en todos los casos el perjuicio para el medio ambiente se produce por el hecho de producir energía eléctrica, igualando en este punto a las centrales hidroeléctricas, nucleares y térmicas, y dando por supuesto que en este proceso las nucleares producen el mayor impacto medioambiental y las hidroeléctricas el menor, y fija el tipo aplicable en atención a la fuente de la energía producida, sin tener en cuenta las características de cada una de esas centrales, para adecuar la base imponible y el tipo de gravamen a la efectiva repercusión que para el medio ambiente supone la actividad de generación de electricidad.

Finalmente, el magistrado, en un alarde de valentía, critica al TC las escasas ocasiones en que ha considerado la parafiscalidad de un tributo como criterio complementario al de extrafiscalidad (STC 168/2004, referida al impuesto catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades que puedan derivar la activación de planes de protección civil o en el caso del impuesto andaluz sobre depósitos de residuos radiactivos, Auto del TC 456/2007) cuando existía una real vinculación entre la recaudación esperada y unos gastos concretamente financiados por ella. Sin embargo, respecto de la previsión que contiene la Ley reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, ya este tribunal ha declarado que “no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medioambiental” (STC 179/2006). Y aunque esta declaración se hizo enjuiciando la disposición adicional primera de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 19



de mayo, la ley que ahora se enjuicia contiene una previsión idéntica, por lo que no hay razón alguna para ignorar lo que dijo aquella sentencia de este tribunal.

4.4. CASTILLA Y LEÓN

En Castilla y León se encuentra la central nuclear de Santa María de Garoña, que en estos momentos se encuentra en situación de predesmantelamiento, y que durante su último año de operación se vio afectada por el establecimiento, mediante la Ley 1/2012⁶⁷⁴, de 28 de febrero, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, del **Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada⁶⁷⁵, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión**. Este se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medio ambiente en el territorio de esta comunidad autónoma y cuya recaudación se destinará a financiar aquellos gastos de carácter medioambiental y de eficiencia energética que se determinen en las correspondientes leyes anuales de presupuestos generales autonómicos. Constituye el hecho imponible del impuesto la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de Castilla y León y la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en esta comunidad autónoma.

La central nuclear de Garoña poseía un reactor de agua ligera en ebullición (BWR) cuya estabilidad depende de que se controle la cantidad de vapor en el núcleo, para lo que se han de mantener unas determinadas condiciones de presión y temperatura. Para la regulación de la temperatura, las tuberías de vapor salen de la contención y son refrigeradas a través de un condensador refrigerado por agua más fría que, en el caso de Garoña, procedía de un circuito en abierto a partir de agua captada del río Ebro, en concreto, a través del embalse de Sobrón⁶⁷⁶.

⁶⁷⁴ Ley 1/2012, de 28 de febrero, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. BOCL de 29 de febrero de 2012.

⁶⁷⁵ La regulación de este impuesto actualmente se encuentra contenida en el Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. BOCL de 18 de septiembre de 2013.

⁶⁷⁶ Valoración de la descarga de aguas de refrigeración de la Central Nuclear de Garoña al río Ebro y de su vigilancia ambiental. Greenpeace, Anbiotek, 2011. Disponible en <http://ibdigital.uib.es/greenstone/collect/cd2/index/assoc/gp0121.dir/gp0121.pdf>.



La base imponible en el gravamen del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas se define como el módulo expresado en unidades que resulta de aplicar la siguiente fórmula a cada embalse: $50 \cdot \text{capacidad del embalse medida en Hm}^3 + 50 \cdot \text{altura de la presa medida en metros}$, estableciéndose que el gravamen mínimo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 5.000 euros por MW de potencia instalada y el gravamen máximo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 15.000 euros por MW de potencia instalada.

En este caso, la potencia instalada de la central nuclear de Santa María de Garoña era de 466 MW por lo que el importe mínimo cuando estaba operativa era de 2.330.000 euros.

Varias veces se ha planteado ante el TSJ de Castilla y León⁶⁷⁷ la posible inconstitucionalidad de este impuesto, en concreto alegando que se vulneran los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA toda vez que el hecho imponible del impuesto creado por la Ley 1/2012 es diferente a los hechos imponibles gravados por el IBI y el IAE. Sin embargo, el TC sostiene que el impuesto litigioso tiene una finalidad extrafiscal, pues los ingresos procedentes del gravamen «se afectarán» a los programas de gasto de carácter medioambiental, así como tampoco se vulnera el Derecho comunitario, tal y como ya se pronunció el TS⁶⁷⁸ afirmando que este impuesto se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medio ambiente en el territorio autonómico.

El presidente del Gobierno ha interpuesto un recurso de inconstitucionalidad contra un nuevo hecho imponible que se ha incluido en este impuesto mediante la modificación efectuada por la Ley 6/2018 de Castilla y León que recae sobre el riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León, cuya base imponible estará constituida por el peso de los residuos depositados sobre el que se aplicará distintos tipos impositivos establecido en función de su valorización. El recurso ha sido admitido a trámite por el Pleno del Tribunal Constitucional mediante providencia de 1 de octubre⁶⁷⁹

Este nuevo impuesto coincide en su hecho imponible con el Impuesto estatal de la Ley 15/2012 que recae sobre el almacenamiento del combustible nuclear gastado y con la tasa Enresa, por lo que cabe prever un fallo que así lo estime.

⁶⁷⁷ STSJ de Castilla y León 1079/2016 de 7 de julio de 2016 (NFJ064666).

⁶⁷⁸ STS de 30 de julio de 2014, recurso n.º 3502/2014 (NFJ062324).

⁶⁷⁹ BOE núm. 247 de 4 de octubre de 2019.



4.5. CASTILLA-LA MANCHA

En Castilla-La Mancha nos queda la central nuclear de Trillo, ya que la de Zorita o José Cabrera ya se encuentra en su última fase de desmantelamiento. Allí se estableció el **Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente**⁶⁸⁰, impuesto que ahora se encuentra regulado en la Ley 16/2005⁶⁸¹, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

El hecho imponible es la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de cualquiera de las actividades siguientes: actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno.

En un primer momento también estaba gravada la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos, sin embargo, dichas actividades han quedado fuera del impuesto con motivo de la STC 196/2012⁶⁸², de 31 de octubre, que declaró inconstitucionales y nulas las letras b) y c) del art. 2.1 de la Ley 11/2000 de Castilla-La Mancha, que regulan dos de sus hechos imposables: la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de la comunidad autónoma de las actividades de producción termonuclear de energía eléctrica y de almacenamiento de residuos radiactivo en la medida en que tienen una estructura pareja –comparando sus hechos imposables, sujetos pasivos y modos de determinación de la base imponible– a la del IAE, sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o *intention legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente que señala su exposición de motivos, sino que se limitan a gravar el mero ejercicio de una actividad económica.

A propósito de esta sentencia (STC 196/2012) se manifiesta la profesora PATÓN GARCÍA⁶⁸³ sobre la finalidad predominantemente no fiscal en un impuesto, que en este caso no existe, ya que

⁶⁸⁰ Ley 11/2000, de 26 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. DOCM de 29 de diciembre de 2000.

⁶⁸¹ Ley 16/2005, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. DOCM de 31 de diciembre de 2005.

⁶⁸² STC 196/2012, de 31 de octubre de 2012 (NCJ057491).

⁶⁸³ PATÓN GARCÍA, G.: “La inconstitucionalidad del impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radiactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre”. *Quincena fiscal*, 2013, núm. 17, pág. 9.



dicha finalidad debe ratificarse tras observar que la figura tributaria no es inmune a la modificación de las conductas de los sujetos contaminantes, es decir, que la obligación tributaria debe experimentar variaciones en su cuantificación como plasmación de la modificación de las conductas de los obligados al pago. Apunta también que este impuesto puede clasificarse como impuesto sobre el riesgo y por tanto es crucial determinar en qué medida el gravamen intenta modificar las conductas antiecológicas y, en coherencia con ello, de qué forma el impuesto se comporta como una auténtica figura tributaria desincentivadora de conductas inadecuadas con el medio ambiente, lo cual es la esencia del principio «quien contamina, paga», hacer pagar más a quien realiza la conducta que se pretende desincentivar, o al menos, en los casos en que no se consiga hacer variar el comportamiento mediante el impuesto, que se asuman los costes medioambientales por el agente contaminador.

Posteriormente, la STC 60/2013⁶⁸⁴, de 13 de marzo, volvió a reiterar la inconstitucionalidad y nulidad de la regulación contenida en la Ley 16/2005 del impuesto en sus modalidades de producción termonuclear de energía eléctrica y almacenamiento de residuos radiactivos, por incurrir en la prohibición prevista en el art. 6.3 de la LOFCA por su solapamiento con la materia imponible del IAE.

4.6. ANDALUCÍA

Finalmente, en Andalucía radica el centro de almacenamiento de residuos radiactivos de baja y media actividad en Hornachuelos, Córdoba (El Cabril), por lo que esta comunidad estableció el **Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos**⁶⁸⁵ como medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, con la finalidad de estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural. Asimismo, la recaudación que proporciona esta clase de mecanismos compensará el impacto en los recursos naturales que originan las conductas humanas, contribuyendo, de este modo, a sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia y que, coincidiendo con el impuesto estatal sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado establecido por la Ley 15/2012, quedó sin efecto desde el 1 de enero de 2013, en tanto exista dicho tributo estatal que grave el mismo hecho imponible⁶⁸⁶.

⁶⁸⁴ STC 60/2013, de 13 de marzo de 2013 (NCJ050497).

⁶⁸⁵ Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. BOJA de 31 de diciembre de 2003.

⁶⁸⁶ Ley 7/2013, de 23 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014. BOJA de 31 de diciembre de 2013.



4.7. CONSIDERACIONES COMUNES

Con respecto a todos estos tributos autonómicos, vemos como en su mayoría el hecho imponible coincide con el ya gravado por otros impuestos, de forma que el Tribunal Constitucional, si estima como ya ha hecho en alguno de los casos, que existe el fin extrafiscal proclamado, debería seguidamente analizar si dichos tributos respetan el resto de los principios constitucionales de nuestro sistema tributario, en especial el principio de capacidad económica y su conexión con el principio de no confiscatoriedad. Tal y como afirma la profesora PATÓN GARCÍA, debería realizarse un juicio de confiscatoriedad, pues si debido al efecto de estos tributos el sujeto pasivo deja de obtener beneficios de su actividad, dicho tributo ecológico podría ser considerado confiscatorio⁶⁸⁷.

Este límite debe ponerse en relación con la prohibición comunitaria de establecer otros gravámenes indirectos sobre la electricidad sin una finalidad específica contenida en la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008. Así, los impuestos establecidos por las CC.AA. que recaen sobre la energía nuclear pueden constituir una ayuda de Estado si suponen un obstáculo para la consecución del mercado interior de la energía, sin que parezca existir una verdadera finalidad extrafiscal.

El Informe Lagares pone en duda la finalidad medioambiental que dicen poseer los impuestos medioambientales autonómicos. Ello podría ser jurídicamente válido, dado que las CC.AA. son competentes para establecer sus propios tributos siempre que no incidan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado o por las entidades locales y, además, tienen competencia para regular medidas adicionales de protección sobre el medioambiente, que complementen y mejoren la regulación básica de dicha protección que corresponde al Estado.

Para la Comisión de Expertos, la mayoría de los impuestos establecidos por las CC.AA sobre las distintas fuentes de energía eléctrica, y no solo sobre las centrales nucleares, carecen de un verdadero planteamiento y una sólida justificación medioambiental, por lo que su efectividad protectora es muy reducida, al igual que los impuestos que establecen sobre las emisiones de CO₂ también resultan insuficientes para lograr el cumplimiento eficaz de objetivos ambientales⁶⁸⁸, ya que esta externalidad

⁶⁸⁷ PATÓN GARCÍA, G.: “La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española”. *Revista da Faculdade de Direito de Caruaru*, 2011, núm. 43, pág. 9.

⁶⁸⁸ Aunque el impacto del cambio climático sobre las distintas zonas geográficas sea diverso y, por tanto, convenga desarrollar políticas específicas de adaptación, desde la perspectiva de la mitigación de emisiones carece de sentido un impuesto regional. YÁBAR STERLING, A.: “Cambio climático: planteamientos y análisis desde una perspectiva multidisciplinar”. *Encuentros multidisciplinares*, 2005, vol. 7, núm. 20, pág. 2.



no entiende de límites territoriales. Así, consideró esta Comisión aconsejable una mayor coordinación entre las CC.AA y con el Estado en su regulación, sin perjuicio de que pudieran ser sustituidos por otras figuras tributarias que respondan adecuadamente a dichos fines.

Para poder acometer esta reforma que se propone, resulta absolutamente imprescindible la coordinación entre los distintos niveles administrativos.

A la vista de este informe, la mayoría de los impuestos autonómicos que se exigen a las centrales en las distintas CC.AA. deberían ser reformulados, por carecer de una verdadera finalidad ambiental o por la imposibilidad de que puedan cumplir eficientemente sus objetivos ambientales.

Vuelve a aparecer aquí la posibilidad de implantar una tributación medioambiental uniforme a nivel nacional, pues la Comisión ve más efectivo desde el punto de vista de la seguridad jurídica y normativa, y respecto a la finalidad medioambiental, el establecimiento de un impuesto nacional, aunque cedido completamente a las CC.AA., que grave las emisiones atmosféricas distintas del CO₂, que sería el impuesto a los que haría frente la producción de energía nucleoelectrónica. Por otro lado, el Informe Lagares ve inapropiado el que las CC.AA. establezcan impuestos sobre residuos nucleares, pues ya están gravados por el Estado, y además, doblemente.

5. OTROS IMPUESTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD NUCLEAR

Además de los tributos estatales y los autonómicos que ya se han analizado, las centrales nucleares están sujetas a otra serie de impuestos al igual que el resto de los sectores de actividad. En concreto, por sus beneficios tributan por el IS, respecto a los que se establece un coeficiente de amortización lineal máximo de un 3 % y un periodo máximo de amortización de 60 años⁶⁸⁹. La producción de energía está sujeta a IVA, ya que se trata de una prestación de servicios y está gravada al 21 %, e igualmente está sujeta a IVA la gestión de los residuos nucleares gestionados por Enresa.

5.1. CÁNONES POR EL USO DEL AGUA

El agua es imprescindible para la generación de energía eléctrica, ya sea como recurso consumido en el proceso de producción, como ocurre en el caso de las centrales de energía

⁶⁸⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288, de 28/11/2014.



hidroeléctrica, o como elemento utilizado para refrigerar las centrales térmicas de producción de energía (nuclear, carbón, fuel, gas, termosolar, cogeneración, biomasa, etc.), que devuelven el agua utilizada al medio del cual ha sido extraída.

En las centrales térmicas se consume la menor cantidad posible de agua por KWh producido, y una vez utilizada, el agua se debe devolver a los ríos en unas condiciones físico-químicas adecuadas a la conservación de la biodiversidad del medio receptor. En la refrigeración de las centrales térmicas, el agua se utiliza para condensar el vapor de escape de la turbina. Las centrales se diseñaron con circuito abierto, de manera que el agua se capta de un río o del mar y, tras refrigerar el vapor, se devuelve íntegramente al cauce. En este proceso prácticamente no hay consumo de agua pero es necesario disponer de volúmenes elevadísimos de agua de forma continua. La mejora en la eficiencia se logró con el diseño del sistema de refrigeración en circuito cerrado con torres de refrigeración para enfriar el agua. En el proceso solamente se consume por evaporación un 3 % del agua total utilizada. Por tanto, se logra pasar de caudales de 40.000 m³/h a 1.000 m³/h, reduciendo hasta 40 veces la necesidad de agua⁶⁹⁰.

En el caso de las centrales nucleares, el uso del agua es un componente indispensable para el funcionamiento de la energía nuclear. Cada central nuclear tiene una concesión de consumo de agua. Por ejemplo, una central nuclear de 1.000 MW utiliza entre 15 y 20 hm³/año. De esta cantidad se devuelve al medio alrededor del 95 %. En todos los casos, la devolución del agua al mar, río o embalse, se vigila de acuerdo con la normativa vigente y después de pasar a través de un sistema de enfriamiento, para que no haya un cambio térmico brusco en el ecosistema⁶⁹¹. Tal y como se explica en el trabajo publicado por el Foro Nuclear *Agua y energía nuclear: un binomio imprescindible* y que reproduzco en parte a los efectos de reseñar la importancia del agua en el funcionamiento de las centrales nucleares, “en este tipo de centrales existe un circuito cerrado y otro abierto, ya que no es posible devolver el agua directamente tras pasar por el reactor.

En el circuito cerrado, los elementos combustibles del núcleo ceden su calor, directa o indirectamente, al circuito cerrado de agua/vapor. En los reactores de agua en ebullición el agua se vaporiza directamente en la misma vasija del reactor; el vapor a alta presión va después a la turbina; el vapor de escape, a baja presión, se condensa en el condensador y el agua condensada regresa a la vasija como agua de alimentación, todo ello en circuito cerrado. En los reactores de agua a presión se

⁶⁹⁰ NAVALÓN BURGOS, B.: “Agua para la energía”. En *Semana temática: Agua, Energía y Sostenibilidad*, Expo Zaragoza (Zaragoza, 2008, septiembre), pág. 6.

⁶⁹¹ *Agua y energía nuclear: un binomio imprescindible*. Foro Nuclear. Disponible en www.foronuclear.org



utiliza, además, un circuito cerrado (o primario) de agua que no se convierte en vapor y que circula por el exterior de los elementos combustibles, trasladando el calor recibido a un generador de vapor donde el agua pasa al circuito cerrado (o secundario) de agua/vapor.

En ambos casos, la condensación del vapor de escape de la turbina corre a cargo del agua de refrigeración exterior (foco frío), que circula por los tubos del condensador y, por tanto, no está en contacto con ningún material ni fluido que haya pasado por el reactor. La necesidad de agua de refrigeración exterior está determinada por la energía térmica perdida en el ciclo agua/vapor que, según las leyes termodinámicas, va desde 1,25 a 2 KWh térmicos por cada KWh eléctrico generado, según haya o no sobrecalentamiento del vapor y según la temperatura del foco frío. La cifra más alta corresponde a las centrales nucleares de agua ligera, que utilizan vapor saturado, no sobrecalentado, a causa de la limitación de temperatura del foco caliente impuesta por la presión máxima de la vasija. Una central nuclear de agua ligera de 1.000 MWe entrega constantemente al agua de refrigeración exterior unos 2.000 MWt, aumentando su temperatura ligeramente.

En el circuito abierto, el agua de refrigeración de los condensadores se toma del mar y se devuelve a él lo suficientemente lejos de la toma para que el calor que transporta no influya en la temperatura de la toma. Si el agua procede de un río, lago o embalse próximos, se toma aguas arriba de la central y se vierte aguas abajo, es decir, se devuelve enteramente al medio del que se tomó. Este esquema, válido para las localizaciones costeras o ríos muy caudalosos, se conoce como circuito abierto de refrigeración, y con él no existe prácticamente consumo de agua, pero su utilización es imprescindible.”

Aunque no se considere parte de las instalaciones, las centrales deben abonar los distintos cánones que se establezcan respecto del aprovechamiento hidrográfico que supone el uso de los embalses de ríos o mar para la refrigeración del reactor. Son múltiples las figuras que se establecen, como el canon de saneamiento, canon de vertido o canon de regulación.

Todas ellas responden a la necesidad de protección que requiere este elemento del medio ambiente, de importancia vital para el ser humano, animales y plantas, debido a que se trata de un bien escaso y que, por tanto, pertenece al dominio público. Su explotación o aprovechamiento privativo requiere la correspondiente adjudicación de una concesión administrativa y como consecuencia de ello se somete a tributación el beneficio que dicha explotación o aprovechamiento privativo reporta al concesionario, en nuestro caso, las empresas eléctricas propietarias de las centrales nucleares que utilizan los recursos hídricos para la generación de electricidad, a través de tributos de diversa tipología (tasas, cánones e impuestos), para la cobertura del coste del servicio de gestión del agua con la finalidad última de procurar el uso eficiente del agua.



A nivel estatal encontramos:

- El canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico, regulado en el art. 112 del texto refundido de la Ley de Aguas⁶⁹², cuyo hecho imponible es la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico que requieran concesión o autorización administrativa destinada a la protección y mejora de dicho dominio. Las centrales nucleares que no toman el agua del mar cuentan con un embalse del que toman el agua necesaria para refrigerar sus reactores. No hay consumo en este proceso, por lo que se devuelve una vez utilizado, siendo el tipo de gravamen anual del 5 % el valor del beneficio obtenido por dicho uso.
- Si las centrales nucleares se benefician de las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfarán un canon de regulación destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y a atender los gastos de explotación y conservación de tales obras, regulado en el art. 114 del texto refundido de la Ley de Aguas.
- En el caso de la utilización de las aguas continentales para la producción de energía hidroeléctrica se establece el canon correspondiente, que es al que quedan sujetas nuestras centrales nucleares. Se trata de una tasa denominada canon por utilización de las aguas continentales para la producción de dicha energía (art. 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas).
- En España, la central de Vandellós es la única que toma el agua del mar, por lo que queda sujeta a un canon en favor de la Administración del Estado por dicha ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre en virtud de una concesión o autorización, de acuerdo con el art. 84 de la Ley 22/1988⁶⁹³, de Costas.
- Como el agua una vez que ha pasado por el reactor es devuelto a su cauce, entra en juego el canon de control de vertidos, regulado en el art. 113 del texto refundido de la Ley de Aguas, que es una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denominará canon de control de vertidos, siendo el importe del mismo el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido. Este precio unitario se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración, que se establecerá

⁶⁹² Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. BOE núm. 176, de 24 de julio de 2001.

⁶⁹³ Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas. BOE, núm. 181, de 29 de julio de 1988.



reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte. El precio básico por metro cúbico es de 0,04207 euros para el agua residual industrial.

- En el caso de los vertidos contaminantes autorizados al mar, la central de Vandellós queda sujeta al correspondiente canon, en función de la carga contaminante, de acuerdo con el art. 84 de la Ley 22/1988⁶⁹⁴, de Costas.

Las CC.AA. también han establecido diversos tributos sobre el agua, respecto a los recursos hídricos de los que son competentes, al igual que las entidades locales establecen una serie de tasas para financiar los gastos que supone la gestión de este recurso y que deberán abonar las centrales radicadas en su territorio.

La central de Trillo toma el agua en un azud de captación situado en el río Tajo y, una vez utilizada en el reactor, el agua enfriada puede devolverse al río mientras que el agua que no se consigue enfriar va al medio ambiente en forma de vapor. La central de Almaraz toma el agua del embalse artificial de Arrocampo, con agua procedente del Tajo. La central de Cofrentes toma sus aguas del río Júcar, la de Ascó del río Ebro y la de Vandellós utiliza el agua del mar.

La sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de marzo de 2000⁶⁹⁵ anuló la liquidación girada a la central de Ascó por el canon de saneamiento, utilizando como parámetro de contaminación el calentamiento del agua sin haber llevado a cabo un procedimiento de prueba adecuado. La determinación necesaria del incremento de temperatura no puede ser fijado libremente por la Administración competente, sino que debe practicarse con audiencia de parte interesada la prueba técnica que determine el consabido incremento de temperatura pues, en caso contrario, es evidente que la imposición tributaria se fundamentaría en una pura arbitrariedad.

5.2. TRIBUTOS LOCALES: ICIO, IAE E IBI

Los inmuebles de las centrales son considerados Bienes Inmuebles de Características Especiales (en adelante, BICES) y, como tales, están sujetos al IBI⁶⁹⁶. Las centrales nucleares, térmicas hidroeléctricas, tributan en el IBI, como BICE; constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por

⁶⁹⁴ Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas. BOE, núm. 181, de 29 de julio de 1988.

⁶⁹⁵ STSJ de Cataluña de 15 de marzo de 2000, recurso 242/1996 (NFJ066038).

⁶⁹⁶ Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2004.



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, sin que el suelo de los mismos se considere de naturaleza urbana pese a estar edificado.

A los efectos de su valoración una de las cuestiones que se ha discutido es la remisión reglamentaria que se contiene en el art. 23 del TR Ley del Catastro Inmobiliario, en el sentido de que podría vulnerar el principio de reserva de ley, lo que generó una importante litigiosidad que fue solventada por el Tribunal Supremo en numerosos recursos en el sentido de que dicha remisión no transgredía este principio de reserva legal, pues es la ley la que enumera de forma detallada los criterios que se tendrán en cuenta para determinar el valor catastral, y la referencia que efectúa el precepto legal “a cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine” no permite considerar que se haya producido la vulneración de dicho principio de reserva de ley en materia tributaria⁶⁹⁷.

Una de las cuestiones más polémicas es si debe formar parte del valor de la instalación nuclear el embalse cuyas aguas se utilizan en el sistema de refrigeración de las centrales. Esta cuestión ha sido abordada por el profesor CHECA GONZÁLEZ⁶⁹⁸, que firma que pretender que un río o el mar formen parte de una instalación nuclear es un dislate, pues el texto refundido de la Ley del Catastro los clasifica en distintas categorías y la Ley de Energía Nuclear y su reglamento no los incluyen como parte de las centrales. Lo razonable es entender que se trata de una fuente de aprovisionamiento.

Por otro lado, y no exenta de polémica tampoco, a efectos de la inscripción de estos inmuebles en el catastro y de su valoración, no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ella. Por tanto, el valor de nuestras centrales nucleares a efectos catastrales depende enormemente del valor de las inversiones y la maquinaria que los agentes realicen.

Conforme a la autonomía del derecho tributario, la regulación del IBI puede separarse del concepto civil de inmueble e incluir la maquinaria en el valor catastral de los bienes inmuebles, así lo ha declarado el TS reiteradamente⁶⁹⁹.

En relación con la inclusión de la maquinaria en el valor catastral, el concepto de bien inmueble constituye una categoría legal, sobre la que el legislador puede efectuar diferencias o introducir

⁶⁹⁷ STS de 3 de mayo de 2013, recurso 4628/2011 (NFJ051042) .

⁶⁹⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.: “Algunas cuestiones polémicas en la tributación por el IBI de los Bienes Inmuebles de Características Especiales (BICES)”. *Cuadernos críticos del Derecho*, 2007, núm. 4, pág. 9.

⁶⁹⁹ SSTs de 30 de mayo de 2008, recurso 7884/2002 (NFJ029806), de 1 de febrero de 2002, recurso 7350/1996 (NFJ013033) y de 20 de abril de 2002, recurso 301/1997 (NFJ012189).



matices a la hora de delimitar el concepto a efectos tributarios, siempre que estas diferencias resulten congruentes en función del principio constitucional de capacidad económica y de los demás derechos y bienes constitucionalmente protegidos. En el concepto de BICE no se incluye toda maquinaria incorporada a este tipo de instalaciones, sino únicamente la esencial e indisolublemente unida a las mismas, en virtud de criterios físicos y funcionales, según se establece en el artículo 8.3 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario.

A este respecto, el TS⁷⁰⁰ ha manifestado que el coste de la ejecución de las construcciones es un criterio más de entre los varios contenidos en el art. 23.1 b) RDleg. 1/2004 (TR Ley Catastro Inmobiliario) a los efectos de fijar el valor catastral, que constituye la base imponible del IBI. En tiende el Tribunal que no es el coste la magnitud sobre la que se aplica el gravamen, sino que se toma en consideración como parámetro para calcular el valor catastral, por así establecerlo la ley. El coste de ejecución de estas instalaciones representa una manifestación de riqueza gravada por el IBI, por haberlo establecido así el legislador, sin que dicha magnitud pueda superar el valor de mercado, lo cual conlleva a otro problema, puesto que respecto de estas instalaciones carecen de un mercado en sentido amplio.

También se ha cuestionado el criterio consistente en la aptitud del bien para la producción [art. 23.1 a) in fine], pues la posibilidad de explotación económica de un bien inmueble tiene, razonablemente, incidencia en su valor. La circunstancia de que, por definición, los BICES se destinen a la producción no significa que su toma en consideración para calcular el valor catastral grave esa aptitud doblemente, pues en el IAE la misma no se somete a tributación, lo hace el mero ejercicio de una actividad económica mediante un sistema tarifario en el que, si se atiende al anexo del RDleg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), no se toma en consideración en cuanto tal aquella aptitud para la producción. En suma, las citadas reglas para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles, que para los BICES se contienen en el art. 23.1, no conllevan un solapamiento con la riqueza que se grava en los impuestos sobre actividades económicas y sobre construcciones, instalaciones y obras; se trata de simples y razonables criterios para calcular el valor catastral a efectos del IBI, que no está sujeto a imposición en los otros dos referidos tributos.

El Real Decreto 1464/2007⁷⁰¹, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales, establece que el valor de

⁷⁰⁰ STS de 26 de diciembre de 2012, recurso 7158/2010 ((NFJ049858).

⁷⁰¹ Se entenderá por valor de reposición el coste actual, resultante de la suma de los costes directos e indirectos y de los demás gastos necesarios para la puesta en funcionamiento del inmueble. *Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales*. BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007.



las construcciones singulares se determinará a partir del valor de reposición, que se corregirá, cuando proceda, en función de la depreciación física, funcional y económica, así como de su obsolescencia tecnológica. Las centrales deben ser valoradas mediante una ponencia de valores de carácter especial, valoraciones que han sido objeto de impugnación ante los órganos judiciales. En la mayoría de los casos el problema se plantea respecto a la aplicación de los coeficientes de depreciación por antigüedad previstos que no guardan relación alguna con la vida útil de las centrales. La Audiencia Nacional, en su sentencia de 30 de junio de 2011⁷⁰² referida a la valoración de la central de Trillo, no ve irregularidad alguna en dichos coeficientes y al respecto dice que la valoración catastral no tiene por qué coincidir con la amortización de las centrales, lo cual puede resultar así respecto a las centrales térmicas que utiliza como término de comparación, ya que es cierto que es público y notorio que hay centrales térmicas de 60 años de antigüedad, pero, en mi opinión en el caso de las centrales nucleares, no está tan claro, porque de no resolverse la cuestión acerca del alargamiento de la vida de las centrales, a partir de los 30 años estas instalaciones dejarán de tener la consideración de BICE, pues ya no son aptas para producir electricidad.

Es por este motivo por el cual discrepo respecto de la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2011⁷⁰³ referida a la valoración de la central de Zorita una vez que ya había sido autorizado su desmantelamiento en 2007. Dicha sentencia considera que no ha perdido su consideración de BICE, lo cual entiendo que no puede ser puesto que ya no tiene la aptitud para producir electricidad y deberá ser considerada como un inmueble convencional.

Así lo entiende el TSJ del País Vasco de 30 de julio de 2004⁷⁰⁴, que confirma la valoración del inmueble de la central de Lemóniz, que nunca llegó a ser tal, como un inmueble convencional, si bien no acoge el planteamiento de la sociedad titular del mismo que pretende la no inclusión de esta edificación en el catastro por tratarse de una construcción inacabada, ante lo que el Tribunal responde que se trata de un inmueble de naturaleza urbana que se compone de un conjunto unitario de edificios, instalaciones y construcciones de diversa tipología, no existiendo prueba que avale que tales elementos estén constructivamente inacabados, con un uso industrial, que ciertamente no es el de central nuclear por la paralización definitiva de tal proyecto y la extinción de la autorización para su construcción, pero ello no impide el actual o futuro uso para otro fin, de hecho la Diputación Foral afirma que las construcciones están siendo utilizadas por personal de Iberdrola, ni su calificación de bien inmueble sujeto al IBI.

También, las centrales nucleares deben abonar el Impuesto sobre Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) por las obras realizadas en el ayuntamiento de la localidad o localidades donde

⁷⁰² Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2011, recurso 6/2010 (NFJ066033).

⁷⁰³ Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2011, recurso 526/2009 (NFJ043338).

⁷⁰⁴ STSJ del País Vasco de 30 de julio de 2004, recurso 635/2004 (NFJ066036).



radican. La base imponible del impuesto viene determinado por el coste final y definitivo de las obras y dentro del mismo deberán incluirse no solo las obras necesarias para poder llevar a cabo la instalación (obra civil), sino también el conjunto de materiales que conforman la instalación misma, en cuanto parte integrante del complejo en el que se convierte la instalación de la que se trate y que, aunque puedan haberse fabricado fuera de la instalación donde están destinadas a montarse, terminan por ensamblarse en el conjunto final⁷⁰⁵. El Ayuntamiento de Almonacid de Zorita incluyó en la liquidación correspondiente a la obra de construcción del ATI de la central de Zorita el valor de los contenedores y cápsulas para albergar los residuos. La liquidación fue impugnada por la titular de la central y el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que estimó su pretensión, a lo que se opuso el Ayuntamiento, al que finalmente dio la razón el TSJ de Castilla La-Mancha en su sentencia de 24 de noviembre de 2014⁷⁰⁶, que consideró que los contenedores o las cápsulas son elementos que, al instalarse en el ATI, son parte no solo inseparable de la actividad, sino de la instalación misma, y por tanto han de conformar la base imponible de este impuesto.

El criterio sentado por el TSJ de Castilla La-Mancha ha sido reiterado por el TSJ de Cataluña en su sentencia de 21 de marzo de 2019⁷⁰⁷ en el caso de la liquidación del ICIO girada por la construcción del ATI de la central de Ascó.

Inciden también sobre las tasas por las licencias de instalación, apertura u obras que los ayuntamientos exigen a todos los centros de actividad económica. Estas tasas y licencias no responden a la seguridad como la exigida por el CSN, sino que en estas tasas locales subyace un interés distinto y que puede ser calificado como medioambiental.

Finalmente, la actividad de producción de energía nuclear se clasifica en el epígrafe 151.3 de la sección 1.ª de las Tarifas del IAE, conforme al cual la cuota se determina por cada KW de potencia en generadores, a razón de 0,51€/KW, y el epígrafe 143.3 recoge la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos, epígrafe para el que se establece una cuota de 31.100 euros.

Respecto a este impuesto, el conflicto se cierne sobre la exacción y distribución de cuota. Conforme a la regla 17 de la Instrucción del IAE, la cuota correspondiente se exigirá por el ayuntamiento en el que radique la central, o por aquel en el que radique la mayor parte de ella. En ambos casos, dicha cuota será distribuida entre todos los municipios afectados por la central, aunque en los mismos no

⁷⁰⁵ Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas locales. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2004.

⁷⁰⁶ STSJ de Castilla La-Mancha de 24 de noviembre de 2014, recurso 137/2013 (NFJ066035).

⁷⁰⁷ STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2019, recurso 104/2018 (NFJ074083).



radiquen instalaciones o edificios afectos a la misma. Para ello, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, en su caso, el coeficiente único o el recargo provincial. Se considerarán municipios afectados por una central nuclear, aquellos en cuyo término respectivo radique el todo o una parte de las instalaciones de la misma, así como aquellos otros en los que, no concurriendo la circunstancia anterior, tengan parte o todo su término municipal en un área circular de 10 kilómetros de radio con centro en la instalación. Las cuotas se distribuirán con arreglo a los criterios siguientes⁷⁰⁸:

- a) El 66 %, en función de la ubicación de las instalaciones, asignándose el 66 % en función de la superficie de cada término municipal comprendida en la zona bajo el control del explotador definida administrativamente y el 34 % en función de la superficie de cada término municipal en la que se ubiquen instalaciones especiales, tales como parques de distribución eléctrica y embalses artificiales de refrigeración que se encuentren fuera de la zona bajo control del explotador.
- b) El 34 % restante, en función de la ubicación en el área circular de 10 kilómetros de radio con centro en la instalación nuclear por mitades: 50 % en función de la superficie de cada término municipal comprendida en el área circular de referencia y el otro 50 % en función de la población de derecho de cada municipio comprendida en el área circular, entendiéndose por población de derecho el total de los residentes inscritos en el padrón municipal de habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

A propósito de este impuesto, la Dirección General de Tributos, en su consulta no vinculante n.º 22/2019, de 12 de junio de 2019, planteada por la empresa titular de la explotación de la central nuclear de Santa María de Garoña, aclaró que la realización de ciertas operaciones previas al desmantelamiento de una central nuclear (entre ellas; descarga de combustible del reactor y piscinas de almacenamiento, acondicionamiento de los residuos generados durante la explotación, etc.) por parte del titular de la autorización de la explotación no constituyen hecho imponible del IAE, ya que, a través de su realización, no se están prestando servicios a terceros, y por tanto, Nuclenor, como titular de la explotación de la central nuclear referida, no está obligada a formular declaración de alta por ninguna rúbrica de las tarifas del citado impuesto por la realización de tales operaciones previas al desmantelamiento de la central nuclear, sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias que pudieran serle imputables por el ejercicio de otras actividades económicas.

⁷⁰⁸ Estos son los criterios que han sido confirmados por la STS de 4 de marzo de 2000, recurso 540/1997 (NFJ008943).



6. LA NECESARIA REFORMA DEL SISTEMA FISCAL ENERGÉTICO Y AMBIENTAL

Recientemente la Comisión Europea ha hecho pública la necesidad de llevar a cabo la revisión de la fiscalidad de los productos energéticos, para lo que elaborará una propuesta de reforma de la Directiva 2003/96 sobre la fiscalidad de los productos energéticos, ya que los niveles mínimos de imposición que establece esta directiva no responden a la capacidad contaminante ni a la capacidad energética del producto gravado, y lo que es más importante, no responden a una finalidad medioambiental o energética, por lo que deben elevarse dichos tipos mínimos previstos para incorporar elementos ambientales que permitan alcanzar los objetivos europeos en materia energética y ambiental.

Asimismo, debe abordarse la necesidad de modificar la regla de la unanimidad a la hora de adoptar decisiones en materia de fiscalidad y sustituirla por un sistema de mayoría cualificada para evitar que estas decisiones puedan ser bloqueadas por cualquier Estado miembro.

El informe de la Comisión Europea⁷⁰⁹ *Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados*, que señala que el 75% de los ciudadanos europeos consideran que la legislación medioambiental de la UE es necesaria para proteger el medio ambiente en su país, y casi el 80% está de acuerdo en que las instituciones de la UE deben tener la posibilidad de comprobar si esa legislación se está aplicando correctamente en su país, ofrece una serie de recomendaciones a los Estados miembros para alcanzar mayores logros en la protección medioambiental. Los informes nacionales muestran que el porcentaje de los ingresos procedentes de los impuestos medioambientales en el total de ingresos varía del 10,61% al 4,57%, siendo la media de la UE el 6,35%, por lo que considera que los Estados miembros deben examinar todo el potencial que ofrecen los impuestos medioambientales (en particular sobre la captación de agua, el vertido de residuos y la eficiencia en el uso del combustible) para obtener beneficios ambientales, económicos y sociales (empleo).

Para mejorar estos datos, la Comunicación ofrece las siguientes orientaciones a España:

- Facilitar el desarrollo y el intercambio de buenas prácticas entre todas las entidades gubernamentales, especialmente a nivel local, en materia de ecoinnovación y economía circular.

⁷⁰⁹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados. COM (2017) 063 final.



- Introducir o aumentar gradualmente los impuestos sobre el depósito en vertederos para acabar progresivamente con esa práctica cuando se trate de residuos reciclables o recuperables. Armonizar los impuestos sobre los vertederos regionales. Seguir examinando el nivel de las tarifas de acceso a los vertederos. Utilizar los ingresos generados por los instrumentos económicos para fomentar la recogida selectiva e infraestructuras alternativas.
- Establecer y/o desarrollar una política de tarificación del agua que abarque una amplia gama de servicios de suministro, que esté basada en la medición del consumo y que podría contemplar tarifas que reflejaran los costes medioambientales y los relativos al uso de recursos, así como ofrecer incentivos para un uso más eficiente del agua. Deben reconsiderarse las exenciones del pago del canon del agua. También se recomienda crear un órgano regulador o supervisor nacional a fin de garantizar la coherencia y la adecuada recuperación de costes en las tarifas.
- Corregir la fragmentación a escala regional y local mediante el desarrollo de mejores mecanismos de coordinación en relación con el medio ambiente.
- Aumentar la transparencia sobre la organización y el funcionamiento de la garantía del cumplimiento y sobre cómo se abordan los riesgos significativos.
- Evaluar los costes de las impugnaciones judiciales sobre cuestiones relativas a la legislación medioambiental de la UE y proseguir los esfuerzos para garantizar que no sean excesivamente onerosos.

La más destacable, a mi parecer, es la relativa a corregir la fragmentación a escala regional y local mediante el desarrollo de mejores mecanismos de coordinación en relación con el medio ambiente, ya que, en el plano autonómico, esta descoordinación no parece admisible.

España carece de una política energética global, lo cual, unido a la falta de coordinación de los distintos ámbitos territoriales del Estado a la hora de diseñar un sistema fiscal de la energía, hace que en España la fiscalidad energética se encuentre aún en estado embrionario, lo que contrasta con la situación existente en otros países de nuestro entorno⁷¹⁰. España ha permanecido ajena a la utilización de impuestos como instrumentos de política medioambiental⁷¹¹, hasta tal punto que a nivel de la

⁷¹⁰ LUCHENA MOZO, G. M.: “Fiscalidad de la energía”. *Op. cit.*, pág. 57. pág. 56.

⁷¹¹ En España, los impuestos ambientales han tenido hasta el momento un papel poco relevante. GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X. y López Otero, X.: “Las nuevas reformas fiscales verdes”. *Economist for Energy*, 2016, WP 05, pág. 45.



Hacienda central se puede afirmar que no existe ningún impuesto ecológico en sentido estricto, aunque sí tenemos algunas figuras impositivas que tienen efectos sobre el medio ambiente, pero su objetivo fundamental es de carácter recaudatorio, como ocurre con estos impuestos.

La falta de coordinación entre incentivos fiscales a la energía en los niveles general, autonómico y local y también por referencia al complejo sistema de tarifas, peajes y precios públicos, invita a llevar a cabo una reforma fiscal verde coherente con la reforma del sector de la energía, que puede arbitrarse por medio de comisiones de codificación, suprimiendo complejidades innecesarias y tributos medioambientales de distinto nivel, que son contradictorios con un sistema coherente y claro de incentivos fiscales eficaces. La profesora VILLAR EZCURRA insiste en que procede una revisión del panorama actual para que claramente se apoye a las fuentes de energías renovables y a los proyectos I+D+i relacionados con ellas, puesto que el interés ambiental así lo requiere⁷¹².

Los profesores GAGO RODRÍGUEZ y LABANDEIRA VILLOT⁷¹³, en línea con las propuestas del Informe Mirrlees⁷¹⁴, la evidencia académica y las tendencias fiscales internacionales, afirman que es posible definir un nuevo escenario para estos impuestos en España. En un marco de consolidación fiscal, con fuertes restricciones crediticias y continuas reducciones en las fuentes recaudatorias tradicionales, la imposición ambiental es probablemente uno de los últimos recursos disponibles para mantener la agenda de cambios en el modelo económico. La Comisión Europea ve la imposición energético-ambiental como una oportunidad para reforzar diversas políticas emergentes: cambio climático, renovables y eficiencia energética. A ellas se podrían añadir en nuestro país objetivos distributivos, de I+D y de competitividad, factores que se constituyen en importantes desafíos para el futuro económico español en las próximas décadas.

Hace falta avanzar en la línea de asentar unas bases para una fiscalidad energética que sea coherente con las políticas ambientales y energéticas nacionales y de la UE. El Derecho debería ofrecer respuestas ajustadas a las necesidades de favorecer un desarrollo económico sostenible y no una selva enmarañada de medidas incoherentes que ponen en tela de juicio la seguridad jurídica y la capacidad económica, como ha ocurrido con los impuestos que estableció la Ley 15/2012.

La fiscalidad española sobre los productos energéticos se ha incrementado notablemente en los últimos años, en buena parte por la necesidad de aumentar la recaudación pública, tanto de la Administración

⁷¹² 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, núm. 5, pág. 27.

⁷¹³ GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: “El Informe Mirrlees y la Imposición Ambiental en España”. *Economist for Energy*, 2013, WP 13, pág. 38.

⁷¹⁴ MIRRLEES, J. ET AL.: *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Institute for Fiscal Studies, 2011.



del Estado como de las CC.AA., que han establecido numerosos impuestos medioambientales y otros pretendidamente medioambientales con definiciones dispares y descoordinadas de hechos imposables. Estas necesidades de recaudación desdibujan o enmascaran la pretendida finalidad protectora del medio ambiente cuando esta existe. Esta situación afecta a la unidad de la doctrina jurídica en materia fiscal, ya que no todos los impuestos que inciden sobre el medio ambiente lo hacen bajo los mismos principios y conceptos y además afectan negativamente a la percepción de seguridad jurídica y a la unidad de mercado, siendo este el panorama fiscal actual al que se enfrentan las empresas energéticas en nuestro país, y muy especialmente las que generan energía nucleoelectrónica.

Esta gran disparidad territorial en lo que a tributos medioambientales se refiere ocasiona una gran descoordinación impositiva, y lo que es peor, en nuestro país se carece de una verdadera fiscalidad energética-ambiental, pues la mayoría de estos impuestos no tienen carácter finalista sino recaudatorio, ya que la mayoría se han establecido para obtener ingresos para resolver el problema del déficit público. La mayoría de los actuales impuestos medioambientales o pretendidamente medioambientales creados por las CC.AA. no se basan en una estimación del daño medioambiental y no incorporan elementos medioambientales en su estructura. Además, duplican los hechos imposables respecto a otros impuestos creados por otras Administraciones, y la aplicación de impuestos medioambientales en las CC.AA. es desigual y, por tanto, distorsionan las decisiones de consumo y rompen la unidad de mercado.

Además de distorsionar y encarecer los precios de la electricidad, su aplicación es ineficiente a efectos medioambientales y tienen efectos redistributivos regresivos. Asimismo, distorsionan el comercio en la UE, como ya hemos visto en la parte anterior de esta memoria y ponen en evidencia la necesidad de acometer una reforma fiscal en el sector energético en España que resuelva sus ineficacias y problemas, siendo uno de estos problemas el que se va a analizar en este trabajo: la sobreimposición del sector nuclear.

Si bien la OCDE ha instado a España a acometer una reforma de la fiscalidad ambiental, aumentando la presencia de los impuestos ambientales⁷¹⁵, al igual que la Comisión Europea⁷¹⁶, esta reforma debe estar dirigida a la armonización y a reducir la carga fiscal lo más posible, en especial en lo que respecta a la energía, debido a su impacto en la competitividad. Los tributos ambientales sobre los

⁷¹⁵ *Spain 2017 OECD Economic Survey*. Reformas para un crecimiento. Disponible en www.oecd.org. [Consulta: 30 de marzo de 2017].

⁷¹⁶ Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE Informe de España que acompaña al documento Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados (SWD/2017/042 final).



productos energéticos no deben perjudicar la unidad de mercado ni tampoco deben conllevar un mayor coste administrativo o regulatorio de las empresas. Además, considera conveniente que se eliminen las distorsiones acumuladas que se han producido durante estos años y evitar que estos tributos energéticos se conviertan en meros mecanismos recaudatorios sin una clara o ninguna finalidad ambiental. Los impuestos medioambientales deben perseguir la internalización de las externalidades causadas por sus actividades, pero deben establecerse respetando una valoración razonablemente justa y además deben ser creíbles y predecibles, para incentivar comportamientos coherentes con la protección del medio ambiente.

El establecimiento de estos tributos no puede atentar contra el principio de capacidad contributiva, ni el resto de los principios constitucionales tributarios, aunque sí deberían reflejar el principio económico de «quien contamina, paga», que legitima la tributación ambiental europea.⁷¹⁷

El *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español*, efectuado en 2014 y dirigido por el profesor Lagares, ya apuntaba la necesidad de que la fiscalidad de la energía en España responda a una metodología integrada, fundamentada y coherente para todas las formas de energía y para todas las actividades potencialmente afectadas, para lo que se requiere una política fiscal homogénea para evitar la distorsión en el valor de los productos energéticos, de forma que deben tenerse en cuenta los distintos impuestos medioambientales que de manera muy desigual han sido establecidos por las CC.AA., creando inseguridad jurídica y afectando a la unidad de mercado. La Comisión de Expertos veía necesario implantar diversos tributos sobre la energía y las actividades contaminantes, pero que realmente integrasen un componente medioambiental y persiguieran el doble objetivo de incentivar conductas sostenibles y beneficiosas para el medio ambiente y obtener una recaudación adicional (política del doble dividendo)⁷¹⁸ que permitiera, asimismo, rebajar la presión fiscal de otros impuestos. Estos objetivos no se consiguieron con los tributos establecidos por la Ley 15/2012, puesto que tenían una finalidad meramente recaudatoria y carecían de elementos medioambientales, por lo que proponía su supresión.

Conforme a esta teoría del doble dividendo, en el caso de implantar una verdadera tributación ambiental el Estado, se obtendría una mayor recaudación, que podría revertirse en el beneficio de toda la sociedad además de la protección medioambiental perseguida. El impuesto medioambiental conllevará el encarecimiento de las actividades productivas y de consumo sobre las que recae por generar una externalidad negativa. Representa un desincentivo que permitirá reducir su incidencia negativa en el bienestar social, pues reconducirá la producción y el consumo hacia otras opciones más sostenibles

⁷¹⁷ JIMÉNEZ VARGAS, P. J.: “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”. *Op. cit.*, pág. 29.

⁷¹⁸ Beneficio extra reconocido por primera vez hace unos 50 años (Tullock, 1967). GAGO RODRÍGUEZ, A.; LANDEIRA VILLOT, X. y López Otero, X.: “Las nuevas reformas fiscales verdes”. *Op. cit.*, pág. 5



y, por tanto, gravadas en menor medida. De esta manera, los impuestos ambientales permiten mejorar la asignación de los recursos, pues tratan de que los sujetos pasivos internalicen los costes de las externalidades provocadas por ellos y así disminuir su incidencia negativa o evitarla en la medida de lo posible. En segundo lugar, como los impuestos ambientales generan ingresos públicos, como cualquier otro impuesto, podrían ayudar a la consecución de objetivos puramente económico-fiscales. En particular, la recaudación obtenida por los impuestos ambientales podría financiar reducciones en los tipos impositivos de otros tributos distorsionantes y el Estado conseguiría mejorar la eficiencia del sistema fiscal y, por tanto, el bienestar social.

Así, la AEMA, en sus recomendaciones, aconseja la inserción de los mecanismos tributarios en las políticas ambientales, ya que con ello se traen los costes de la contaminación y otras externalidades a los precios de los bienes y servicios producidos por la actividad económica⁷¹⁹.

HERRERA MOLINA considera adecuadas las políticas fiscales que recogen los principios de la política del doble dividendo, pero siempre que se respete el principio de capacidad económica⁷²⁰. En España puede y debe diseñarse un sistema fiscal en el que los tributos medioambientales adquieran un mayor peso, pero siempre desde el respeto a los principios que inspiran el sistema tributario.

La Comisión de Expertos destacaba la necesidad de aumentar los impuestos que recaen sobre los productos que deterioran el medio ambiente, sin embargo, el profesor SOLER BELDA⁷²¹ critica que en dicho informe destacaban la igualdad y la generalidad entre los principios informadores de la reforma, pero olvidaban el de la progresividad. Para este autor resulta imprescindible tener en cuenta la extrafiscalidad y el límite que supone la no confiscatoriedad, ya que la acumulación de impuestos puede exceder del máximo que sería admisible, tal y como también ha expresado LÓPEZ ESPADAFOR⁷²².

España debe llevar a cabo una reforma fiscal ecológica introduciendo, en los distintos tributos, elementos que persigan la consecución de los objetivos verdaderamente ambientales. Para ello se debe incidir especialmente sobre los impuestos sobre la energía, haciendo recaer sobre ellos, conforme a estos principios ambientales, una mayor carga tributaria sobre los que produzcan más emisiones contaminantes. A la vez se debe aligerar la carga impositiva sobre otros ámbitos, sobre todo la que pesa sobre el trabajo, conforme al lema «*Tax bad, not goods*», trasladando carga impositiva desde aquello

⁷¹⁹ “El medio ambiente en Europa en 2015: el bienestar futuro depende de medidas más audaces en materia de política, conocimiento, inversión e innovación”. AEMA, pág. 68.

⁷²⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: “El principio quien contamina paga”. *Op. cit.*, págs. 204-205.

⁷²¹ SOLER BELDA, R. R.: “La progresividad en el informe de los expertos”. *Quincena fiscal*, 2014, núm. 11, pág. 2.

⁷²² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La búsqueda de menores emisiones de CO₂ a través del impuesto sobre hidrocarburos”. *Nueva fiscalidad*, 2010, núm. 2, págs. 77-119.



que se quiere estimular (factor trabajo) hacia aquello que se quiere desincentivar (contaminación y uso de recursos), haciendo una reforma globalmente neutral desde el punto de vista de la recaudación⁷²³, pues los impuestos que recaen sobre los productos energéticos deben internalizar el coste ambiental que ocasionan las emisiones de CO₂ y, como consecuencia, se incentivará un cambio en las elecciones de los agentes del mercado hacia combustibles menos intensivos en carbono, mejorando así la eficiencia energética y la inversión en energías renovables.

Esto nos permitirá reducir las emisiones de forma eficiente, haciendo recaer el coste que estas generan sobre los agentes contaminantes, y poder alcanzar los objetivos climáticos internacionales, europeos y nacionales reduciendo a su vez la dependencia exterior de España en materia energética.

La presión fiscal ambiental en España está por debajo de la media europea, lo cual concede al Gobierno un amplio margen de maniobra a la hora de establecer una verdadera fiscalidad ambiental que permita alcanzar al menos los niveles de la Unión Europea y elevar la recaudación por estos impuestos de forma coherente y justa.

La reforma fiscal verde⁷²⁴ en España ha de partir de un concepto legal delimitado de tributo ambiental puro, conforme a los estándares internacionales. Los tributos que deberían implantarse con esta reforma deben establecerse sobre las externalidades provocadas en el medio ambiente, estimulando mediante incentivos la corrección de las conductas que los provocan, sin que sea suficiente establecer tributos recaudatorios que no tenga este efecto disuasivo afectando su recaudación a políticas medioambientales, así como tampoco resulta deseable a los efectos de lograr un sistema tributario ambiental establecer gravámenes cuya base imponible no tenga en cuenta los daños provocados por la conducta gravada en el medio ambiente.

El profesor LABANDEIRA VILLOT⁷²⁵ establece un decálogo a seguir para abordar la necesaria reforma de la fiscalidad energética-ambiental:

1. No a la discrecionalidad.
2. Prioridad a la mejora ambiental.

⁷²³ Fundación Alternativas. *Informe sobre sostenibilidad en España 2017. Cambio de rumbo, tiempo de acción*. Madrid, 2017.

⁷²⁴ Contenidos de un esquema general de reforma fiscal verde, extraído de GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. *Op. cit.*, pág. 134, y que se adjunta como ANEXO XIV.

⁷²⁵ LABANDEIRA VILLOT, X.: "Fiscalidad y sostenibilidad". En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Aranzadi, 2013, pág. 123.



3. Neutralidad entre contaminadores.
4. Figuras viables.
5. Ambigüedad sobre la afectación recaudatoria.
6. Alcance jurisdiccional adecuado.
7. Alineación con otras políticas medioambientales.
8. Alineación con otras políticas energéticas.
9. Alineación con otras políticas fiscales.
10. Apertura a la innovación fiscal energético-ambiental.

LABANDEIRA VILLOT considera que no se trata de aumentar la presión tributaria española sino de trasladar la carga tributaria hacia factores productivos y actividades económicas contrarias al ecosistema a actuaciones propias del nuevo modelo económico respetuoso con el medio ambiente. Para ello resulta necesario eliminar los gravámenes obsoletos y contrarios al medio ambiente y sustituirlos por verdaderos tributos medioambientales que contribuyan a esta finalidad de forma eficaz, respetando los principios que inspiran nuestro ordenamiento tributario y bajo la perspectiva del equilibrio presupuestario y de presión fiscal.

España debe sustituir los actuales impuestos por otros que tengan en cuenta los costes ambientales y cuya recaudación se destine a financiar los sobrecostes que, a día de hoy, recaen sobre el consumidor, por lo que todas las propuestas se dirigen a crear una tasa al CO₂ para todos los consumos energéticos finales y otra para tres de los contaminantes atmosféricos más dañinos: los óxidos de nitrógeno, las partículas y los óxidos de azufre, además de subir los gravámenes del gasóleo y la gasolina un 29% y un 2%, respectivamente. Entre otras medidas, se anima al Gobierno de España a eliminar el IVPEE (que asciende al 7%) y el de electricidad finalista (en torno a un 4,5%) y a suprimir los sobrecostes incluidos en los peajes actuales (deuda acumulada por el déficit de tarifa o las antiguas primas a las renovables).

Estas medidas impulsarían el autoconsumo y abaratarían el recibo de la luz. Pero, ante la incertidumbre que aún rodea al desarrollo de ciertas tecnologías que facilitarían la consecución de un mundo 100% renovable, el Gobierno debe contar con una fuente energética alternativa que garantice la estabilidad del suministro en caso de que el sol, el agua o el viento escaseen.

Los sabios han recalcado la importancia de la energía nuclear para ello, ya que el carbón no se puede contemplar como sustituto dada su inviabilidad por los impuestos al CO₂ y han advertido que, si no se opta por la nuclear, el coste de generación se incrementará entre 2.000 y 3.200 M€



En el mismo sentido se pronunció el Informe elaborado por Monitor Deloitte⁷²⁶. El Gobierno de España, para alcanzar un modelo energético sostenible en 2050, deberá conseguir un parque de generación eléctrica basado exclusivamente en energías renovables, siendo necesario para ello instalar entre 145 y 201 GW de generación eléctrica renovable (eólica y solar fotovoltaica), así como la capacidad de respaldo suficiente para garantizar la seguridad de suministro.

Para contribuir a mantener la continuidad del suministro durante la transición a este modelo, se considera necesario mantener las centrales nucleares, y extender la autorización de operación de las centrales nucleares hasta los 60 años en las condiciones de seguridad exigibles, pues su producción está libre de emisiones de gases de efecto invernadero. El informe estima que el cierre de nuestro parque nuclear aumentaría las emisiones en 170 Mt CO₂ hasta 2030, pues la energía producida por esta sería sustituida, en buena parte, por producción térmica convencional. En lo que se refiere a la fiscalidad ambiental se pone de manifiesto que es necesario emprender una reforma de la fiscalidad de los combustibles para vincularla a las emisiones de CO₂.

En el caso del informe elaborado por los expertos de la Comisión Lagares, ya aludía expresamente a la ausencia de finalidad extrafiscal en los tributos creados por la Ley 15/2012. Concretamente manifestaron que el IVPEE es un instrumento meramente recaudatorio, pues su finalidad es la financiación del déficit tarifario por los productores de energía eléctrica con independencia de que la fuente de producción sea más o menos contaminante.

Es incuestionable el riesgo que suponen para el medio ambiente los residuos nucleares, y además este es su principal problema, pero, debido a ello, el Estado ya ha articulado los mecanismos necesarios para que la gestión de estos residuos se lleve a cabo con total seguridad, mediante las autorizaciones y el pago de la tasa de Enresa.

Si el Estado quisiera destinar mayores ingresos a la gestión de los residuos nucleares, motivo que sí justificaría una mayor tributación por motivos ambientales, debería revisarse el gravamen de las tasas de Enresa y, conforme al coste que se estimase que tenga la gestión de dichos residuos, establecerse el gravamen correspondiente, que en este caso sí estaría justificado, pero lo que no es admisible es que tasa e impuestos sobre los residuos se grave una misma actividad sin justificar ese establecimiento de gravamen adicional. En este punto resulta muy acertada la posición de los expertos en el Informe Lagares que aconseja optar por uno u otro, es decir, tasa o impuesto, y en el caso de mantener las tasas, revisar los tipos a aplicar tal y como también ha recomendado el Tribunal de Cuentas, revisión que ya se ha iniciado, aunque no viene acompañada de la supresión de estos impuestos.

⁷²⁶ Deloitte. *Un modelo energético sostenible para España en 2050*. Madrid, 2016.



El Informe Lagares también aborda el tema de los impuestos autonómicos que recaen sobre las centrales nucleares, u otras instalaciones de producción de energía eléctrica, que califica como “impuestos pretendidamente medioambientales”, poniendo en duda su alcance medioambiental. Si bien las CC.AA. son competentes para establecer sus propios tributos que constituyan medidas adicionales de protección sobre el medio ambiente, muchos de los impuestos que se han creado en este ámbito autonómico, carecen de un verdadero planteamiento y justificación medioambiental, y por ello deberían ser sustituidos por otras figuras tributarias que respondan adecuadamente a dichos fines. Igualmente, consideran los expertos que los impuestos sobre emisiones de CO₂ creados por la CC.AA se revelan insuficientes para dar cumplimiento eficaz a sus objetivos ambientales, pues solo resultan aplicables en el territorio de la comunidad autónoma que los ha establecido y resultan poco adecuados para atajar el problema interterritorial que conllevan las emisiones. Por último, se reconoce la existencia de una serie de auténticos tributos medioambientales que, siendo teóricamente adecuados, resultan ineficientes por la gran dispersión normativa. En esta categoría se encuentran los impuestos sobre emisiones atmosféricas distintas del CO₂, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos.

La Comisión propone que estos impuestos deberían extenderse a todo el territorio nacional con una regulación mínimamente armonizada (pues no es posible corregir las externalidades negativas con un impuesto regional, ya que exceden de su ámbito territorial) que respete las peculiaridades de cada comunidad autónoma, estableciéndose las compensaciones que procedan en el caso de que el Estado asuma alguno de los impuestos medioambientales establecidos previamente por las CC.AA⁷²⁷. Por ello considera más acertado y conveniente el establecimiento de impuestos estatales totalmente cedidos a las CC.AA., aunque para ello sea necesaria la modificación del art. 11 de la LOFCA para incluir los impuestos medioambientales entre aquellos que pueden ser cedidos a las CC.AA. y su formulación debería basarse en la mejor regulación preexistente establecida por las CC.AA.

El profesor SERRANO ANTÓN⁷²⁸ ha puesto de manifiesto que la imposición propia de las CC.AA. no se haya visto desarrollada, y la existente es confusa y dispersa al tener que acudir a una gran diversidad de materias imposables. Un avance en profundidad en el desarrollo del principio de corresponsabilidad puede entrar en colisión con otros principios financieros constitucionales que podrían resultar un freno al propósito de dotarlo de plena efectividad, ya que podría limitar el alcance de los principios de capacidad contributiva, igualdad o coordinación con la Hacienda estatal.

⁷²⁷ RAMOS PRIETO, J.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. y MACARRO OSUNA, J. M.: “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general. Problemas y propuestas”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2019, núm. 2, págs. 39-40.

⁷²⁸ SERRANO ANTÓN, F.: “El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española”. *Foro, Revista de Derecho*, 2013, núm. 20, pág. 91.



El art. 3 de la LOFCA establece que será el Consejo de Política Fiscal y Financiera el órgano encargado de coordinar las políticas fiscales y financieras de las CC.AA con las del Estado. Este órgano creado por esta Ley está constituido por los ministros de Hacienda, y de Administraciones Públicas junto con los consejeros de Hacienda de cada comunidad o ciudad autónoma.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA se encarga de la coordinación de la política presupuestaria de las CC.AA con la del Estado; emitiendo los informes y adoptando los acuerdos oportunos. Se ocupa también del estudio y valoración de los criterios de distribución de los recursos del Fondo de Compensación y de los referidos al *cálculo de los costes de los servicios transferidos a las CC.AA*; para justificar las asignaciones presupuestarias. Finalmente coordina la política de endeudamiento y de la política de inversiones públicas.

Por ello, en esta labor de reforma de la fiscalidad extrafiscal autonómica, su papel es clave para aproximar las legislaciones entre las distintas comunidades autónomas y el Estado, para aunar los esfuerzos de todas ellas y conseguir una acción protectora del medio ambiente eficaz, bien a través de impuestos propios verdaderamente extrafiscales, bien a través de tributos estatales que sean cedidos a las comunidades autónomas o bien a través de tributos estatales uniformes para todo el territorio nacional.

En el *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*⁷²⁹, se puso de manifiesto nuevamente la necesidad de ordenar el sistema fiscal ambiental autonómico ante la posible respuesta del Estado a abordar los problemas medioambientales haciendo uso de la fiscalidad verde, tal y como vienen insistiendo la UE, la OCDE y otros organismos internacionales, con el fin de evitar posibles conflictos entre tributos propios autonómicos y nuevos tributos estatales. Para ello, los expertos proponen la articulación de una ley marco de fiscalidad ambiental 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. En el caso de las figuras que se atribuyeran a las CC.AA., la ley marco fijaría los elementos de cada impuesto hasta la determinación de la base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para el establecimiento autónomo de las tarifas y en su caso deducciones, estableciéndose en dicha ley los acuerdos necesarios para integrar los impuestos propios ya existentes en algunas CC.AA.

Los tributos medioambientales han ocasionado una elevada litigiosidad, lo que pone de manifiesto la necesidad de lograr una mayor coordinación entre el Gobierno central y los autonómicos y para ello la Comisión propuso establecer un mecanismo de comunicación previa entre ambas Administraciones

⁷²⁹ *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, julio de 2017, págs. 58-59.



en relación con posibles proyectos de creación de nuevos impuestos autonómicos, posiblemente a través de la comisión normativa dependiente del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las comunidades autónomas.

La política energética debe definirse y en consecuencia deberá producirse la reforma fiscal verde que tanto nos reclaman los organismos internacionales y la propia Unión Europea y se deberá establecer qué contribución se espera del sector nuclear, por lo que la fiscalidad no podrá ser un impedimento a la viabilidad económica de este sector, cuya contribución al mix energético es muy importante, ya que cubre más del 20% de la demanda de energía eléctrica. Por otra parte, las empresas del sector nuclear español constituyen un sector altamente tecnificado y cualificado que contribuye a la operación segura de las centrales nucleares de nuestro país, así como en la construcción, operación y mantenimiento de instalaciones nucleares en más de 40 países. También participan en nuevos desarrollos y programas de I+D+i, entre los que destaca el proyecto de fusión ITER⁷³⁰, que está completado al 50% y en el que las empresas españolas tienen una activa y notable participación, lo que nos permite soñar con la energía nuclear, que es la fuente de energía del Sol y de las estrellas. Esta sería una fuente de energía limpia y prácticamente inagotable, basada en la fusión de núcleos ligeros tales como el hidrógeno, el deuterio y el tritio, y en la que científicos de la talla del recientemente fallecido STEPHEN HAWKING⁷³¹ confiaban, ya que podría resolver el problema energético del mundo y nos salvaría de los gases de efecto invernadero.

Igualmente, el Premio Nobel de Química en 1995, JAMES LOVELOCK⁷³², padre de la hipótesis de Gaia, defiende la energía nuclear como la única terapia que puede salvar nuestra civilización. Para este

⁷³⁰ El ITER (*International Thermonuclear Experimental Reactor*) es un proyecto global para construir y explotar un reactor experimental con el fin de demostrar la viabilidad científica y tecnológica de la energía de fusión para fines pacíficos. Su realización con éxito determinaría si la fusión puede convertirse en una fuente de energía sostenible esencial que contribuya a la estrategia de la UE para la seguridad a largo plazo del suministro de energía. El proceso de la fusión nuclear ofrece la posibilidad de producir una fuente esencialmente ilimitada de energía segura y limpia sin emisiones de CO₂. El Consejo Europeo, por unanimidad, autorizó a la Comisión a proponer a Francia como país anfitrión del ITER y a la localidad de Cadarache como su sede y, asimismo, decidió que la Agencia Interna de Euratom debía ubicarse en España. El proyecto ITER debería ir seguido por un reactor de demostración en el camino hacia la explotación comercial de la energía de fusión. ITER es un proyecto de cooperación mundial excepcional, una iniciativa pionera dirigida a la demostración de soluciones tecnológicas conjuntas para problemas mundiales. *Decisión 2007/198/Euratom por la que se establece la Empresa Común Europea para el ITER y el desarrollo de la energía de fusión y por la que se le confieren ventajas*. DOUE L 90, de 30 de marzo de 2007. Ante los distintos problemas de financiación del proyecto, actualmente el proyecto ITER cuenta con una sección específica del marco financiero plurianual, evitando así su financiación directa con cargo a Horizonte 2020 o el Programa Euratom.

⁷³¹ “Hawking: 'La fusión nuclear resolvería el problema energético'”. *RT*, 28 de septiembre de 2014. Disponible en <https://actualidad.rt.com/ciencias/view/141616-hawking-fusion-nuclear-resolver-energetico>.

⁷³² JÁUREGUI, P.: “James Lovelock: 'La energía nuclear es la única opción para el cambio climático'”. *El Mundo*, 22 de junio de 2012.



autor, el futuro debería estar a caballo entre los modelos antitéticos de Francia y Alemania (nuclear y renovables), siendo la energía nuclear la única opción para el cambio climático.

Así lo ha afirmado también ROSEMBUJ ERUJIMOVICH⁷³³: “Es cierto que puede argüirse que la energía nuclear es insegura y riesgosa, que es incierta y peligrosa. Pero, al mismo tiempo, debe afirmarse que no hay otra posibilidad más limpia en las próximas décadas de generación de energía sustitutivas de las que van camino de su agotamiento y causan las emisiones peligrosas. O sea, puedo gravar la energía nuclear o los prostíbulos, pero, si lo hago, debo recurrir a fundamentos que no sean ni sirvan a la publicidad engañosa. Que se requiere más investigación sobre la seguridad de las centrales nucleares, su expansión o los efectos de los residuos, no significa que deba descartarse la energía nuclear *ab initio*, so riesgo de que la adición al petróleo termine con cualquier otra expectativa razonable de desarrollo. Lo que en ningún caso puede sostenerse es que esa fuente sea más contaminante que las otras, porque no es cierto”.

España debe propiciar la viabilidad económico-financiera de nuestras centrales nucleares durante el tiempo en que se verifique la transición energética, lo que inevitablemente debe conducir a la corrección de la excesiva presión fiscal que recae sobre este sector, destacando el papel de la energía nuclear como mejor manera de transitar de forma eficiente, ordenada, fiable y competitiva hacia un modelo descarbonizado y fundamentalmente renovable, por la complementariedad de ambas tecnologías.

En el momento de transición en el que nos encontramos, el Gobierno debe establecer una política fiscal que cree un clima favorable para permitir la transición hacia un futuro renovable. Las energías renovables están alcanzando cada vez cotas más altas en el mercado pero de momento es necesaria una etapa de transición en la que la energía nuclear debe estar presente.

El informe de la Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética, que contiene los análisis y propuestas para la descarbonización, supone un gran paso adelante por parte del Gobierno para lograr el gran pacto de Estado sobre la energía que desde hace tiempo las empresas energéticas vienen reclamando en nuestro país y además pretende contribuir a la consecución del principal objetivo del Acuerdo de París, que es mantener el aumento de la temperatura global muy por debajo de 2°C respecto de los niveles existentes antes de la revolución industrial, realizando esfuerzos para limitarlo a 1,5°C. Y es por ello por lo que España debe fijar una política energética, medioambiental y económica que permita reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

⁷³³ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “Los impuestos ambientales en las comunidades autónomas”. *Op. cit.*, pág. 10.



Para lograr este objetivo, el 7 de julio de 2017, el Consejo de Ministros acordó la creación de una Comisión de Expertos encargada de elaborar un informe en el que se analizaran las posibles propuestas que permitan contribuir a la definición de la estrategia española para la transición energética. En concreto, tal acuerdo encargó a la Comisión de Expertos la remisión al Gobierno, a través del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital “un informe que analice las posibles propuestas de política energética, el impacto medioambiental, las alternativas existentes y su correspondiente coste económico y la estrategia necesaria para cumplir los objetivos [en materia de energía y clima] de la forma más eficiente, garantizando la competitividad de la economía, el crecimiento económico, la creación de empleo y la sostenibilidad ambiental”, siendo este el objeto del informe que vamos a analizar aquí.

En este estudio las renovables se presentan como la clave para la descarbonización de nuestra economía, pero los expertos manifestaron que, aunque se han reducido sus costes hasta el punto de ser rentables a los precios de mercado actuales, todavía no han alcanzado la madurez suficiente. Por otro lado, se considera necesario reformar los impuestos que recaen sobre los productos energéticos para que logren internalizar en los precios de los distintos productos y tecnologías energéticas los daños ambientales que estos generan, persiguiendo una verdadera finalidad medioambiental.

Lo más interesante de este informe es el análisis de escenarios. Los expertos a la hora de analizar los distintos escenarios posibles en función de las distintas alternativas ofrecidas reflejan no solo el logro medioambiental, sino que también señalan el impacto socioeconómico de estas diferentes alternativas, ya que no sería viable alcanzar un alto grado de sostenibilidad medioambiental si esta no puede garantizarse técnica o económicamente.

Los expertos elaboraron este estudio partiendo de dos escenarios centrales en los que introdujeron una combinación de vectores energéticos (con un especial enfoque en el año 2030), bajo determinados supuestos en relación con los precios de los combustibles y de las emisiones de CO₂, prestando una mayor atención al sector eléctrico dada la importancia de este en la transición energética, pues este es el sector que más emisiones de CO₂ genera.

El análisis contempla la composición de nuestro mix eléctrico y analiza el impacto del cierre de centrales nucleares, del mantenimiento total o parcial de las centrales de carbón, la interconexión con los sistemas eléctricos vecinos, el nivel de la demanda eléctrica y el grado de penetración de las nuevas tecnologías renovables.

El primer enfoque de estos análisis se refiere al caso base para 2030 en el que se muestra un desacoplamiento muy significativo del crecimiento económico y de la demanda energética. Según este estudio, adquieren un mayor peso en nuestro mix energético el gas y las renovables, especialmente la fotovoltaica, mientras que cae la demanda de petróleo. Los expertos asumen en este enfoque el mantenimiento de nuestra capacidad de generación nuclear, si bien prescinden de las centrales térmicas de carbón.



A la vista de estas variables, los expertos creen complicado el cumplimiento del objetivo de penetración del 27% de energías renovables sobre la demanda energética final en 2030, pues para ello resulta imprescindible la electrificación de la demanda final y también del nivel de eficiencia y consumo final. Con la electrificación supuesta en el escenario base no se alcanzaría este objetivo si no se acompaña de ahorro energético o se aumenta la cuota de biocombustibles en el transporte. Para lograrlo, es imprescindible reducir la demanda final de energía, lo cual me resulta bastante complicado si también se persigue el desarrollo de nuestra economía, acompañada de una mayor participación de las energías renovables en los consumos no eléctricos.

Los expertos realizan este mismo análisis con vistas a 2050, tal y como ha hecho también la UE, y para entonces consideran que nuestro mix energético estará constituido fundamentalmente por energías renovables. Y si su desarrollo evoluciona favorablemente podrían asumir la cobertura de la demanda del sector eléctrico pero el sistema debería establecer medidas que reforzaran la seguridad de suministro.

Los expertos advierten que la irrupción de las renovables en el sistema conllevará la disminución de los costes marginales del sistema eléctrico, pero también disminuirán los ingresos de la potencia eléctrica instalada, debiendo articularse una solución que favorezca la inversión a largo plazo, que garanticen tanto la seguridad de suministro como el cumplimiento de los objetivos de descarbonización.

Viendo estos datos, todo parece apuntar a que si se pretende cumplir con los objetivos de transición resulta necesario mantener hasta 2030, y por qué no hasta 2050, la energía nuclear en nuestro mix energético, ya que de lo contrario aumentarían las emisiones por un lado o bien aumentarían los costes. Otra solución menos plausible sería reducir nuestra demanda energética, lo cual podría conllevar problemas de pobreza energética o pudiera ser un reflejo de una industria poco activa, tal y como ocurrió en España durante la crisis, etapa en la que la demanda de energía se redujo considerablemente, pero aquello no era síntoma de competitividad de la economía, ni de crecimiento económico, ni de creación de empleo, ni de sostenibilidad ambiental, sino más bien de todo lo contrario.

En su análisis del sector eléctrico, la Comisión ha utilizado la referencia proporcionada en dos de los escenarios establecidos en el *Ten Year Network Development Plan de 2018*: el escenario Generación Distribuida (*Distributed Generation*, DG) y el escenario Transición Sostenible (ST)⁷³⁴, que se interpretan bajo las siguientes hipótesis: reducción de la demanda eléctrica (por los efectos de la mejora en la eficiencia energética), el cierre del parque nuclear existente (que provocaría un incremento

⁷³⁴ Resultados del *Informe de la Comisión de Expertos sobre escenarios sobre el análisis del sector eléctrico* (pág. 30), comparando los escenarios establecidos en el *Ten Year Network Development Plan de 2018*: el escenario Generación Distribuida (DG) y el escenario Transición Sostenible (ST). La Generación Distribuida (*Distributed Generation*, DG) y que se adjunta como ANEXO XV de esta memoria.



del coste de generación de entre 2.000 y 3.200 M€cada año según el escenario y las emisiones de CO₂ se incrementarían en unos 15 Mt CO₂), la evolución del precio del carbón (condicionado por el precio que tenga la tonelada de CO₂ en el futuro), el incremento de la interconexión con Francia y la instalación extrema de renovables⁷³⁵:

Con estos datos, los Expertos consideran que el mantenimiento de nuestro parque nuclear es importante, ya que garantizar el índice de cobertura en caso de cierre, que es calificado como una situación extrema, pondría en riesgo la operación del sistema en condiciones de seguridad. Además, las emisiones de CO₂ se incrementarían en unos 15 Mt CO₂ y sobre todo se produciría un incremento del coste de generación de entre 2.000 y 3.200 M€cada año⁷³⁶.

Resulta muy de agradecer desde el punto vista de este trabajo el hecho de que en este informe se haya analizado el papel que la energía nuclear tiene en nuestro sector energético y en nuestra economía, ya que, hasta ahora, parecía funcionar al margen del sector y como un ente extraño y ajeno al sistema respecto al cual el Gobierno hablaba poco y trasladaba todas estas cuestiones al CSN, pero no se tomaba en cuenta con la suficiente entidad y sobre todo con su necesaria integración en cuestiones energéticas o económicas⁷³⁷.

Tampoco se ha trasladado por parte del Gobierno la importante contribución de esta tecnología a la sociedad, que tan solo se ha visto informada en los últimos años respecto a cuestiones sesgadas y mediatizadas y, por qué no decirlo, influida por determinados sectores ecologistas respecto al cierre de centrales o las trabas a la construcción del nuevo ATC, pero sin llegar a poner sobre la mesa y sin informar claramente a los ciudadanos de los efectos que el cierre de las centrales o el retraso de la construcción del ATC conllevan para nuestra política energética en términos de seguridad del suministro, o de los costes que representaría el cierre de nuestras centrales, por no hablar del riesgo en la gestión de los residuos nucleares. Un ligero velo cubre estas cuestiones, que es cierto que requieren un esfuerzo para su entendimiento, pero creo que a día de hoy la sociedad española claramente se encuentra en situación de entenderlas y poder tener una opinión informada real sobre las mismas.

Los expertos analizan las consecuencias de una reducción de la potencia nuclear en el parque español, (parcial y total) que es la primera fuente de generación eléctrica del país y tiene un papel protagonista en la garantía de la continuidad del suministro. España cuenta con siete reactores que representan el 7% de la potencia instalada y vienen generando el 20% de la electricidad consumida.

⁷³⁵ *Ibid.*, págs. 21-22.

⁷³⁶ *Ibid.*, págs. 21.

⁷³⁷ *Ibid.*, págs. 24.



Los resultados observados en ambos casos pueden resumirse en que el cierre parcial o completo del parque nuclear aumenta el valor de participación de renovables en dos puntos porcentuales, pasando del 27,9 al 29,7% en el caso del cierre parcial y llegando hasta el 30,6% si el cierre fuera total. Sin embargo, las emisiones de CO₂ se elevan hasta 27,37 Mt si el cierre es parcial y hasta 32,40 Mt en caso de cierre total (117,4%-87,9% respecto al caso base), con el consecuente incremento del coste variable total que aumenta hasta 3.237 M€ año sobre el caso base. Y además, afectaría a los valores de capacidad comercial de intercambio en la frontera entre España y Francia⁷³⁸.

El análisis también aborda el tema de la financiación de las actividades del PGRR, señalando la posibilidad de alargar la vida de nuestras centrales nucleares más allá de los 40 años tal y como ocurre en otros países de nuestro entorno. La Comisión subraya la necesidad de planificar adecuadamente el desmantelamiento de nuestros reactores, tanto desde un punto de vista técnico como económico, ya que resulta imprescindible contar con los recursos necesarios para gestionar el combustible gastado y para llevar a término la clausura y desmantelamiento del parque nuclear de forma segura.

La Comisión estima necesario que se revisen las tasas de Enresa⁷³⁹, ya que el valor del Fondo para financiar las actividades del PGRR (6,69 €/MWh) resulta insuficiente para acometer el desmantelamiento de nuestras centrales si no se permite su operación más allá de los 40 años, puesto que guarda una estrecha relación con los ingresos procedentes de la tasa por la gestión de los residuos radiactivos, porque si cesa la explotación, también cesará la recaudación, por lo que aconseja esta prolongación de la vida de las centrales siempre que el CSN garantice su operación de forma segura⁷⁴⁰. No se trata tanto de fijar un límite temporal máximo de actuación sino de crear las condiciones propicias para que dicha operación pueda desenvolverse con viabilidad, lo cual parece que en España se haya convertido en algo difícil, pues una fiscalidad que puede calificarse de confiscatoria puede comprometer la actividad durante ese periodo de actividad.

Alude también el informe a la necesidad de aprobar un nuevo PGRR que elimine la incertidumbre que envuelve al actual PGRR en lo relativo al coste total del desmantelamiento de las centrales nucleares y de la gestión definitiva del combustible gastado, que fue uno de los motivos alegados en el preámbulo de la Ley 15/2012, para justificar la imposición de dos nuevos impuestos a los titulares de

⁷³⁸ *Ibid.*, págs. 198.

⁷³⁹ Gráfico del Fondo para la financiación de las actividades del PGRR contenido en el *Informe de la Comisión de Expertos sobre escenarios sobre el análisis del sector eléctrico* (pág. 269) y que se adjunta como ANEXO XVI de esta memoria.

⁷⁴⁰ Ante dicha insuficiencia, el Gobierno ya ha sometido a consulta pública previa el proyecto de real decreto por el cual se pretende actualizar la tarifa fija unitaria de la tasa.



las centrales nucleares., aunque su recaudación no quedó afectada a este fin. Según las estimaciones de Enresa, el valor presente de estos costes a partir de 2017, considerando una tasa de descuento del 1,5%, asciende a 8.925 M€ para una hipótesis de vida útil de las centrales de 40 años y a 9.328 M€ para una vida de 50 años, mientras que los ingresos por la tasa se duplican, aproximadamente, para la hipótesis de 50 años.

Finalmente, la Comisión de Expertos para la Transición Energética señala la necesidad de abordar una reforma fiscal verde con nuevos tributos sobre los distintos productos energéticos que internalicen los costes ambientales. Para ello propone la creación de, dos nuevos tributos. El primero grava las emisiones de CO₂, siendo deseable que se tratase de un impuesto armonizado a nivel europeo para evitar duplicidades con el RCDE. El segundo debería establecerse sobre los daños medioambientales ocasionados por otras emisiones contaminantes (SO₂, NO_x y partículas), que recaerían sobre las instalaciones de generación de electricidad emisoras así como sobre los consumidores finales de carbón, gas natural y derivados del petróleo. Finalmente, estima que deben ser objeto de reforma los descoordinados impuestos aprobados por las CC.AA que recaen sobre las distintas instalaciones de generación eléctrica pues su escasa efectividad ambiental no compensan las distorsiones en el mercado que estos impuestos provocan, aconsejando su armonización.

La Comisión, en su extenso informe, analiza los distintos impuestos que recaen sobre la energía nuclear y advierte de la duplicidad injustificada y la falta de afectación de los impuestos creados por la Ley 15/2012 a contribuir al sostenimiento de las cargas derivadas de la generación nucleoelectrónica. El informe contiene un voto particular de don Josep María Salas i Prat, empresario del sector renovable, elegido por Esquerra Republicana de Catalunya, que considera que deberían eliminarse los impuestos de la Ley 15/2012 y aumentar la recaudación por las tasas de Enresa y comparte la necesidad de mantener dicha recaudación, por lo que también considera oportuno alargar la vida útil de las centrales nucleares hasta los 50 años.

Este planteamiento está en la misma línea ya marcada por el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español*, de febrero de 2014.

Como conclusión que podemos extraer a la vista del mismo, en lo que a la energía nuclear se refiere, vemos cómo los expertos aconsejan el mantenimiento de nuestro parque nuclear para conseguir el desarrollo sostenible sin poner en peligro nuestro sistema eléctrico y evitando el excesivo encarecimiento de la energía eléctrica que supondría el tener que sustituir la energía que las centrales nucleares producen por otras fuentes de generación eléctrica.

Asimismo, resulta imprescindible actualizar el importe de las tasas de Enresa al verdadero coste que la gestión de los residuos tienen y, sobre todo, aumentar el fondo de financiación para



poder acometer los futuros desmantelamientos de las centrales, tal y como se pretende ahora por el Gobierno ante la advertencia del Tribunal de Cuentas y la anterior Comisión Lagares, pues no resulta jurídicamente admisible la solución adoptada por el Gobierno con la Ley 15/2012, ya que los impuestos que se establecieron sobre el combustible nuclear contribuyen a engordar el Fondo para la financiación de las actividades del PGR pero no lo suficiente y, como ya hemos visto en el apartado anterior, no están formulados jurídicamente de forma correcta, por lo que pueden ser tachados de ayuda de Estado por el TJUE. Es por ello que el Gobierno deberá actualizar estas tasas a la vez que deberá actualizar el propio PGR para adecuarlo a esta nueva etapa que debemos comenzar.

Como sostiene el profesor LABANDEIRA VILLOT⁷⁴¹, el creciente protagonismo de la adaptación al cambio climático, frente a la mitigación de emisiones, puede producir cambios en el papel, diseño y uso recaudatorio de la imposición energética. Además, la proliferación de instrumentos climáticos exige la consideración de sus interacciones (positivas o negativas) con las figuras tributarias energéticas, algo especialmente importante en territorios en los que existe un mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero sin cobertura completa de todos los sectores.

El profesor LINARES LLAMAS⁷⁴² concluye que la transición hacia un modelo energético sostenible no solo es deseable, sino también posible. Este modelo deseable debe ser uno basado fundamentalmente en el consumo eficiente de la energía, en el uso de las energías renovables y en la inversión en tecnología, de forma que se maximice el bienestar aportado por los servicios energéticos sin que se reduzca el capital ambiental. Para alcanzar este modelo, es necesario, por tanto, en primer lugar, incentivar el uso eficiente de la energía. También hace falta avanzar en la penetración de las energías renovables, pero sin que esto suponga un coste excesivo para el sistema. Sobre todo será necesario establecer políticas que trasladen adecuadamente a los consumidores el coste de la energía, sin que esto comprometa innecesariamente la competitividad de nuestra economía (por ejemplo, mediante una reforma fiscal verde); pero también políticas educativas y formativas para hacer más conscientes de los problemas a los consumidores; estándares y cuotas cuando la respuesta al precio no sea la adecuada; o políticas de desarrollo tecnológico para reducir los costes de las energías renovables o de las tecnologías de reducción de emisiones de contaminantes. Es imprescindible, además, que este conjunto de políticas sea coherente y estable, para lo que es necesario un consenso a largo plazo, inmune a las veleidades políticas. Para ello hace falta un gran debate sobre el futuro energético del país que permita alcanzar un amplio acuerdo institucional, político y social en torno a una estrategia energética ambiciosa y sostenible con objetivos de medio y largo plazo, cuestión de importancia decisiva para nuestro futuro.

⁷⁴¹ LABANDEIRA VILLOT, X.: “Nuevos entornos para la fiscalidad energética”. *Economics for Energy*, 2011, WP 07, pág. 23.

⁷⁴² LINARES LLAMAS, P.: “La sostenibilidad del modelo energético español. Diagnóstico y recomendaciones”. *Economics for energy*, 2012, WP 01.



En general, la fiscalidad energética-ambiental en España, apenas existe a la vista de la variedad de figuras impositivas de las diversas Administraciones y la falta de coordinación y de regulación de bases y competencias de las CC.AA., cuestión esta que no solo es evidente en los impuestos que recaen sobre la energía eléctrica de origen nuclear, sino que es trasladable a otros sectores como la energía eólica, hidráulica, hidrocarburos... en fin, es un mal generalizado. Por ello es crucial que en este momento se aborde una reforma valiente y que sienta los principios para que España pueda reducir su dependencia energética, garantizando la seguridad del suministro a la vez que se cumplan los compromisos adquiridos en materia medioambiental (reducción de las emisiones contaminantes y fomento de la generación renovable), y que mejore la competitividad de nuestras empresas y las economías de los hogares españoles.

Debe llevarse a cabo de modo eficiente y para ello deberá contar con todas las tecnologías y energías disponibles, ya que prescindir de alguna de ellas pondría en riesgo la eficiencia económica de la transición o la seguridad del suministro. Por ello, la reforma fiscal debe estar dirigida a favorecer el consumo eficiente de productos energéticos y apoyar las tecnologías que mejor contribuyan a los objetivos del mix energético.

Las políticas que se desarrollen sobre el mix de generación necesitan mantener la mayor cantidad de opciones abiertas para, en función de la evolución de estas incertidumbres, tomar las decisiones más eficientes en el momento adecuado. La presencia de estas incertidumbres requiere que no se tomen decisiones drásticas, como, por ejemplo, cerrar plantas de generación de una determinada tecnología o apostar por otras que no hayan alcanzado un nivel de madurez suficiente, que repercutan en los consumidores finales en forma de mayor coste eléctrico o menor nivel de seguridad de suministro.

Como principales deficiencias que se observan en el panorama energético fiscal actual, encontramos que muchos de los actuales impuestos que se han etiquetado como medioambientales no se basan en una estimación del daño medioambiental e incluso carecen de ninguna finalidad extrafiscal, tal y como hemos podido ver en este capítulo al abordar el estudio de los impuestos creados con la Ley 15/2012 y con los impuestos autonómicos analizados.

Respecto a impuestos medioambientales en las CC.AA., se plantea el problema de la desigualdad y las distorsiones del mercado eléctrico que generan, ya que las distintas fuentes de energía soportan cargas fiscales muy diferentes en función de la comunidad autónoma en la que se producen, que ello no siempre coincide con la comunidad autónoma en la que se consumen.

Finalmente, el Gobierno debe abordar los costes y cargas parafiscales que en concreto soporta la energía eléctrica y que claramente nada tienen que ver y están totalmente desvinculadas de los efectos medioambientales que les serían imputables, pero no por ello dejan de formar parte de la base imponible,



tal y como hemos visto en el IVPEE. Sus consecuencias últimas son la distorsión del mercado y el encarecimiento de la energía eléctrica, lo cual genera otro efecto pernicioso en el mercado de la energía, tanto en el mercado interno como en el comunitario que se pretende crear, y coloca en situación de desventaja a los productores eléctricos frente a aquellos otros que proporcionan otros productos energéticos.

Por ello resulta del todo necesaria una reforma que responda a una visión comprensiva e integrada de la fiscalidad energética y medioambiental, que internalice verdaderamente las externalidades medioambientales de forma adecuada. Falta una metodología bien fundamentada y coherente para todas las formas de energía y para todas las actividades potencialmente afectadas.

La internalización de las externalidades medioambientales no es actualmente homogénea en toda España, por lo que se debe diseñar un nuevo sistema fiscal medioambiental estatal homogéneo, eliminando los impuestos autonómicos medioambientales cuya justificación jurídica, económica y medioambiental es poco eficiente y adecuada y que, a su vez, el Estado compense de la forma que estime oportuna en función de los riesgos ocasionados en cada territorio autonómico. Esto debe ser así porque los problemas ambientales no entienden de fronteras y mucho menos de autonomías y, si queremos un nivel de protección ambiental adecuado que se financie, como debe ser, por aquellos agentes que provoquen los daños al ecosistema, es el aparato estatal el que debe considerar la localización del daño y sobre todo la localización de sus efectos, que no necesariamente han de coincidir con el territorio de una comunidad autónoma⁷⁴³.

En la medida de lo posible, los impuestos ambientales deberán recaer sobre la actividad que causa el daño ambiental y los tipos impositivos que se establezcan deberán ser proporcionales a dicho daño. A su vez, estos impuestos deberán cumplir con una función incentivadora de comportamientos coherentes con la protección del medio ambiente sin frenar el desarrollo económico del país y por ello resulta necesaria una visión integrada de la política fiscal, económica, energética y medioambiental.

En cuanto a la política energética de España, en nuestro país ha existido planificación energética indicativa (los planes energéticos, los planes de energías renovables), pero nunca se ha abordado un verdadero debate energético. De hecho 2018 fue un año en el que los problemas energéticos descendieron a la ciudadanía española de la mano de la lucha contra el cambio climático, el precio de la electricidad, el fin de las centrales nucleares o el desarrollo de las energías renovables. Hasta

⁷⁴³ Ejemplo de esta deslocalización de los daños medioambientales fue el desastre del incendio del cementerio de neumáticos de Seseña en mayo de 2016. En aquel momento se puso de manifiesto cómo tres Administraciones se vieron implicadas, la castellano-manchega, la madrileña y la Administración General del Estado, pero ante la inactividad persistente de las autonómicas, la estatal debió intervenir. El accidente puso sobre la mesa la grave descoordinación que existe entre los distintos entes públicos y, sobre todo, la incapacidad de afrontar un desastre medioambiental sin demora (lo cual se exige a los agentes económicos).



ahora, lo poco que se ha debatido estaba condicionado por posiciones ideológicas más que por un análisis racional, tecnológico, económico o medioambiental y, como consecuencia de ello, no ha existido una verdadera estrategia energética nacional que tenga presentes nuestras potencialidades y las restricciones a las que nos enfrentamos.

En España, la regulación energética carece del sustrato de una estrategia energética nacional, pues la política adoptada en esta materia ha adolecido de planteamientos estratégicos y respondía a una mera visión intervencionista centrada en el control de precios y de los márgenes empresariales, sin abordar la imperiosa necesidad de adoptar un enfoque de largo plazo y de sostenibilidad económica y estratégica. Los distintos Gobiernos llevaron a cabo diferentes actuaciones sin contar con unos objetivos claros y estables ni con unos principios coherentes con dichos objetivos. Esta situación nos ha llevado al escenario actual en el que debemos resolver no solo los errores cometidos en la última década sino que además debemos colmar la carencia de una planificación orientada a los compromisos de descarbonización y la destrucción de la seguridad jurídica generada por las últimas modificaciones legislativas, lo cual ha hecho que nuestro país vaya sumando condenas en forma de reclamaciones por daños en instancias internacionales.

El proceso de electrificación de la economía desarrollada o en vías de desarrollo exige prestar una atención especial al sector eléctrico. Por ello, la toma de decisiones sobre la intensidad tecnológica y de capital de la industria eléctrica, así como su impacto en la industria y en los costes de las empresas, debe estar basada en un análisis complejo a largo plazo, de forma que la política energética a adoptar debe articularse en torno a la seguridad de abastecimiento energético, la competitividad y el crecimiento económico y la protección del medio ambiente.

Es necesario diseñar una estrategia energética nacional que tenga en cuenta las políticas europeas y los compromisos internacionales en materia de medio ambiente, pero nuestra política debe tener en cuenta como prioritarios nuestros objetivos nacionales, las restricciones y limitaciones y sobre todo el coste que estas conllevan. Debe maximizar las oportunidades que dicha política ofrezca a nuestra economía y también a las empresas energéticas, que indiscutiblemente forman parte del cambio. La estrategia a definir debe estar orientada al largo plazo para poder proporcionar la estabilidad regulatoria que es condición necesaria para la materialización de las inversiones requeridas. Finalmente, esta estrategia debería contar con el consenso de los partidos políticos y, una vez respaldada por el poder político, tener el apoyo de la sociedad.

Desde 2017, la lucha contra el cambio climático pasó a un primer plano entre las responsabilidades del Gobierno, y como no podía ser de otra manera, el Gobierno que le ha sucedido viene trabajando para impulsar una Ley de Cambio Climático y Transición Energética, un Plan Nacional Integrado de Energía y Clima.



Esta deseable estrategia debería ir acompañada de un esquema fiscal que contribuyese a la consecución de estos objetivos y que en especial controlase la presión que soporta este sector, que dada su contribución a nuestro sistema eléctrico a día de hoy resulta estratégico.

Para paliar esta carencia, en julio de 2017, el Consejo de Ministros acordó la creación de una comisión de expertos encargada de elaborar un informe en el que se analizasen las posibles propuestas que permitiesen contribuir a la definición de la estrategia española para la transición energética, y cuyas propuestas ya se han comentado en este trabajo. El informe fue publicado el 2 de abril de 2018, pero no habían transcurrido ni dos meses desde su presentación cuando en España se produjo un cambio de Gobierno. Fruto de una moción de censura, el secretario general del PSOE fue investido como nuevo jefe de Gobierno el 1 de junio de 2018, con su propio programa de gobernabilidad.

Desde entonces, los cambios en materia energética no han dejado de sucederse. El primero fue la creación del Ministerio para la Transición Ecológica⁷⁴⁴, con el fin de proponer y ejecutar la política del Gobierno en materia de energía y medio ambiente para la transición a un modelo productivo y social más ecológico. Asimismo, a este ministerio corresponde la política de agua como bien público esencial y la canalización de las relaciones entre el Gobierno con el CSN y con la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

El ministerio está compuesto por la Secretaría de Estado de Energía, la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y la Subsecretaría para la Transición Ecológica. Su estructura responde a la nueva meta de alcanzar el objetivo perseguido con el informe de la Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética: la estrategia necesaria para cumplir los objetivos (en materia de energía y clima) de la forma más eficiente, garantizando la competitividad de la economía, el crecimiento económico, la creación de empleo y la sostenibilidad ambiental.

El Consejo de Ministros, el pasado 8 de febrero⁷⁴⁵, fue informado sobre la Agenda del Cambio que el Gobierno tiene proyectada. Esta agenda marcará la hoja de ruta para abordar las reformas necesarias para sentar las bases de un crecimiento inclusivo, que no deje a nadie atrás, y sostenible desde un punto de vista económico, social y medioambiental, y se presentó como uno de los ejes que guiarán el programa económico del Gobierno, junto con la disciplina fiscal y la cohesión social. El necesario proceso de transformación del conjunto de la economía exige un marco regulatorio adecuado que aporte incentivos y certidumbre en cuanto al proceso de transición a un modelo bajo en carbono,

⁷⁴⁴ Real Decreto 864/2018, de 13 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio para la Transición Ecológica. BOE de 14 de julio 2018.

⁷⁴⁵ <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2019/refc20190208.aspx#Cambio>. [Consulta: 3 de abril de 2019].



con objetivos e instrumentos que nos permitan mejorar la eficiencia energética, promover la energía renovable y la reducción de residuos y, cumplir con el Acuerdo de París y los compromisos europeos. España está comprometida con el objetivo 2020 de la Unión Europea de alcanzar un objetivo en renovables del 20% de la energía primaria.

Este documento plasma la necesidad de “adaptar el sistema impositivo a la economía del siglo XXI”, así como la de configurar una nueva fiscalidad verde que acompañe la fiscalidad con impacto medioambiental. El Ministerio de Hacienda afronta el reto de impulsar los elementos del sistema tributario que incentiven la descarbonización de nuestra economía. Se persigue que los agentes del mercado internalicen las externalidades medioambientales que ocasionen sus conductas, haciendo especial hincapié en aquellas que se producen en la generación y el uso de la energía, para que estos agentes que llevan a cabo actividades económicas que provocan mayores emisiones de gases de efecto invernadero adopten otros patrones de conducta menos lesivos para el medio ambiente y, con ello, reducir los impactos negativos derivados del cambio climático que amenazan a la economía española.

El pasado 22 de febrero de 2019⁷⁴⁶, el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio para la Transición Ecológica, acusó recibo del anteproyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética, que será el marco normativo e institucional que facilite y oriente la descarbonización de la economía española a 2050, tal y como establece la UE y el compromiso adquirido mediante la firma del Acuerdo de París. Para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, introducir energías renovables y ser más eficientes en el uso de la energía, el anteproyecto fija dos horizontes temporales: 2030 y 2050. Así, para 2030 la meta es reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en al menos un 20% con respecto a 1990; generar el 70% de la electricidad con renovables; asegurar que al menos el 35% del consumo final de energía proviene de renovables; y mejorar la eficiencia energética en al menos un 35% respecto a un escenario tendencial. En 2050, y en línea con la estrategia de descarbonización de la Unión Europea, las emisiones de estos gases deberán reducirse al menos un 90% con respecto a 1990 y el sistema eléctrico deberá ser ya 100% renovable. El anteproyecto prevé que al menos el 20% de los Presupuestos Generales del Estado deberá contribuir a los objetivos establecidos en materia de cambio climático y a la transición energética. Sin embargo, a pesar de estos ambiciosos objetivos, el Gobierno no ha tomado nota de las recomendaciones de las Comisiones de Expertos, pues lejos de enmendar el caos tributario ocasionado por la Ley 15/2012 perpetúa su continuidad, ya que se contiene una modificación de la misma mediante la cual se prevé destinar la recaudación estimada de estos tributos mediante las leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en la Ley del Sector Eléctrico, referidos a fomento de energías renovables.

⁷⁴⁶ <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2019/refc20190222.aspx#clima>. [Consulta: 3 de abril de 2019].



Junto al informe sobre el anteproyecto de esta Ley de Cambio Climático y Transición Energética se presentó también el informe sobre la Estrategia de Transición Justa⁷⁴⁷, que forma parte del Marco Estratégico de Energía y Clima, junto con el anteproyecto anterior y el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima. Su principal objetivo es maximizar las oportunidades de empleo y minimizar los impactos de la transición energética. Esta estrategia contempla la puesta en marcha de un plan de acción urgente para las comarcas afectadas por el cierre de centrales de carbón y centrales nucleares con calendario conocido. El nuevo modelo que acompaña a la descarbonización de nuestro sistema productivo tendrá efectos en el empleo e impacto relevante especialmente en algunas regiones. Por ello, a través del plan, se facilitará la definición de escenarios estables, predecibles y competitivos para estas áreas, fomentando el desarrollo e inversión en innovación y tecnologías verdes, favoreciendo la formación necesaria para hacer frente a las necesidades del futuro, según tiene proyectado el Gobierno.

Finalmente, el PNIEC⁷⁴⁸ sienta las bases para la modernización de la economía española, y el Gobierno pretende impulsar el papel de nuestro país en el campo de las energías renovables, así como implantar planes de desarrollo en el medio rural, en aras de conseguir elevar la protección de la salud de las personas y del medio ambiente, como exponentes de la justicia social. El Plan prevé asimismo contar con un sistema fiscal que persiga una protección elevada del medio ambiente, tal y como exige el ordenamiento comunitario, estableciendo para ello las medidas necesarias para evitar las fugas de carbono en relación con las importaciones, que conllevan el desplazamiento de las emisiones hacia otras regiones (*carbon leakage*). Asimismo, el Plan contempla la posibilidad de que el Ministerio de Hacienda analice y desarrolle un marco fiscal adecuado que establezca las señales efectivas en el mercado para incentivar la electrificación y la implantación de energías renovables para cubrir las necesidades térmicas, huyendo de las subvenciones indirectas de los combustibles fósiles.

Para lograr esta estrategia que permita el cumplimiento de los objetivos en materia de energía y clima de forma eficiente, y sin menoscabar la competitividad de nuestra economía y nuestras empresas, favoreciendo el desarrollo económico, la creación de empleo y la sostenibilidad ambiental en nuestro país, es necesario que se acompañe de una reforma fiscal que integre los objetivos de la política energética sobre la sostenibilidad económica, medioambiental y del suministro, y favorezca la competitividad del precio de la electricidad de acuerdo con las líneas marcadas por la propuesta

⁷⁴⁷ <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2019/refc20190222.aspx#estrategia>. [Consulta: 3 de abril de 2019].

⁷⁴⁸ <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2019/refc20190222.aspx#plan>. [Consultada: 3 de abril de 2019].



de Directiva europea sobre fiscalidad energética⁷⁴⁹ y las recomendaciones y los informes presentados por la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español en 2014, así como por la Comisión de Expertos sobre transición energética en abril de 2018. Esta reforma fiscal debe contar necesariamente con la energía nuclear, ya que así también lo han considerado numerosos estudios elaborados por los organismos energéticos internacionales y, para ello, debe corregir la situación de sobreimposición en la que se encuentra actualmente.

Es necesario que nuestro sistema impositivo responda a una metodología integrada, fundamentada y coherente para todas las formas de energía, corrigiendo la excesiva carga fiscal que soporta el sector nuclear que ha cercenado su viabilidad económica si se quiere asegurar la aportación de este sector de energía eléctrica libre de emisiones de gases de efecto invernadero en nuestro mix energético, cuyo papel es fundamental en la transición hacia una economía hipocarbónica para cubrir la creciente demanda de energía eléctrica como energía de apoyo a las energías renovables.

Además, en el caso de que se considere oportuno que las nucleares formen parte de nuestro sistema, como propone la Comisión de Expertos, debe establecerse un régimen jurídico apropiado que permita determinar las plantas que sean necesarias y establecer un plan que permita a las empresas propietarias conseguir el retorno de las inversiones necesarias.

Con esta reforma, el Estado debería conseguir reducir la factura energética de los consumidores españoles, industriales y particulares, respetando la unidad de mercado, para lo cual resulta necesario también eliminar las distorsiones acumuladas y lograr que los impuestos ambientales tengan como objetivo la internalización de las externalidades de forma proporcional y justa, evitando también la proliferación de impuestos pseudoambientales con afán recaudatorio, que lejos de contribuir a la sostenibilidad sobrecargan el sistema generando distorsiones en el mercado y encarecen sin ninguna justificación, salvo la mera recaudatoria, un bien que para los consumidores es indispensable y que por otro lado dificulta la planificación energética que pudiera hacer el Estado.

⁷⁴⁹ 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. DOUE L 238, de 31 de octubre de 2003.

Conclusiones y propuesta

1. CONCLUSIONES

1. En nuestro país, la regulación energética carece del sustrato de una estrategia energética nacional. La política energética española ha adolecido de planteamientos estratégicos y respondía a una mera visión intervencionista centrada en el control de precios y de los márgenes empresariales, sin abordar la imperiosa necesidad de adoptar un enfoque de largo plazo y de sostenibilidad económica y estratégica. Por ello, la toma de decisiones sobre la intensidad tecnológica y de capital de la industria eléctrica, así como su impacto en la industria y en los costes de las empresas, debe estar basada en un análisis complejo a largo plazo, de forma que la política energética a adoptar debe articularse en torno a la seguridad de abastecimiento energético, la competitividad y crecimiento económico y la protección del medio ambiente.

Es necesario diseñar una estrategia energética nacional que tenga en cuenta las políticas europeas y los compromisos internacionales en materia de medio ambiente, pero nuestra política debe tener en cuenta como prioritarios nuestros objetivos nacionales, las restricciones y limitaciones y sobre todo el coste que estas conllevan. Esta deseable estrategia debería ir acompañada de un esquema fiscal que contribuyese a la consecución de estos objetivos y en especial controlase la presión que soporta este sector que, dada su contribución a nuestro sistema eléctrico, a día de hoy resulta estratégico.

2. La nueva política que ha diseñado el Gobierno en los primeros borradores de tres documentos que marcarán la senda de la transición energética (Ley de Cambio Climático y Transición Energética;



la Estrategia de Transición Justa y el PNIEC) y que conforman el Marco Estratégico de Energía y Clima, que persigue el objetivo de la descarbonización de la economía para 2050, no incluye un apartado relativo a la necesaria reforma fiscal que se debe acometer en España y, por otro lado, está diseñada sin contar con la energía nuclear (aunque finamente se ha tenido que mantener hasta 2035), lo que manifiesta el error inicial con el que el Gobierno pretendía partir en esta gran lucha contra el cambio climático para la cual no se puede prescindir de ninguna tecnología.

El hecho de contar o no con la energía nuclear en el mix energético es una valoración de cada Gobierno en particular. En el caso de España, la energía bruta producida por el parque nuclear en España fue de 55.546 GWh, consolidándose así por sexto año consecutivo como la fuente de energía de nuestro país que más electricidad generó en el sistema eléctrico español, en concreto el 22%. Si el Estado cree necesaria la pervivencia de la energía nuclear en nuestro mix energético, esta presencia debería ir acompañada de una fiscalidad que permitiese su viabilidad económica, impidiendo el establecimiento de tributos adicionales que sin ninguna otra finalidad que la mera recaudatoria recayeran sobre esta actividad, en especial, cuando este sector energético es el que soporta el mayor peso de nuestra demanda eléctrica.

El Estado debe diseñar un sistema tributario que, en su conjunto, no comprometa la política energética y económica del país, ya que el encarecimiento de la factura fiscal de la energía nuclear podría llevar a replantearse a las empresas propietarias de las centrales el continuar con su actividad, como así parece estar ocurriendo, y a día de hoy no existe una fuente alternativa energética que asegure la continuidad del suministro energético de forma sostenible, tal y como hemos visto en el informe la Comisión de Expertos para la Transición Energética, pues los impuestos actuales amenazan la continuidad del sector, y su desaparición arriesgaría la continuidad del suministro, aumentando las emisiones en el caso de que se supliese su ausencia con energía más contaminante, o bien el encarecimiento de la electricidad debido al coste de las inversiones necesarias para instalar la potencia suficiente renovable para cubrir la cuota que ahora colma la energía nuclear de la demanda de electricidad.

3. La fiscalidad estatal de la energía debe concebirse como conjunto de medidas jurídico-tributarias dirigidas directamente a conseguir un desarrollo sostenible, sin apartarse del resto de razones que la justifican y fundamentan. La función fiscal en el marco de las medidas jurídico-tributarias, integradas en la fiscalidad ambiental sobre la energía, no puede obedecer a un intento de gravar manifestaciones de riqueza meramente expresivas de capacidad económica, sino al afán de gravar dichas manifestaciones de capacidad económica en tanto que asociadas a la generación de costes sociales degradadores del medio. Todo impuesto, ya sea extrafiscal o no, debe respetar los principios que informan nuestro sistema tributario, en especial el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad, en relación con el principio de progresividad.



Sobre la actividad nuclear recaen una serie de tasas administrativas que pretenden reducir el riesgo de esta y en las que, por su carácter extrafiscal, es posible admitir la quiebra del principio de capacidad económica así como del principio de equivalencia, ya que ambos principios quedan desplazados ante la finalidad de dichas tasas. Dicha finalidad es el desarrollo de la actividad nuclear bajo las condiciones de seguridad máxima y, con su establecimiento, se traslada a las empresas energéticas, además del coste que estos servicios suponen para la comunidad, la internalización del coste del riesgo que esta actividad conlleva.

Muy al contrario de lo deseable, resulta bastante llamativa la confluencia de las tasas que pretenden reducir el riesgo de la actividad nuclear (CSN, Enresa y Guardia Civil), los impuestos estatales para corregir el déficit de tarifa y los distintos impuestos que, bajo la excusa de la protección del medio ambiente, han establecido las distintas CC.AA. sin ningún tipo de control por parte del Estado, y lo que es más importante, sin tener en cuenta el efecto acumulativo que supone para la actividad nuclear, que recaen sobre la producción de energía nucleoelectrica.

4. En el caso de los impuestos establecidos por la Ley 15/2012 (IVPEE, Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas), careciendo de finalidad extrafiscal, estos recaen sobre hechos imposables ya gravados por otros impuestos, y así lo ha estimado el TS, que afirma que se trata de impuestos meramente recaudatorios, afirmación que comparto pues la única finalidad que parece observarse es la de reducir el déficit tarifario, aunque el TC no lo ha puesto de manifiesto.

El TC ha afirmado que la doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulnera *per se* ningún precepto constitucional, ni la prohibición de doble imposición en materia tributaria del art. 6 de la LOFCA, pues esta solo se aplica ante la confluencia de un impuesto estatal y otro autonómico o local, por lo que si el IVPEE tiene o no una finalidad extrafiscal no afecta a su validez. Una vez más, el TC vuelve a colocar la existencia de la finalidad extrafiscal en un segundo plano. Por otro lado, aunque no se produce la vulneración de la prohibición de doble imposición de la LOFCA, tal coincidencia admitida sí supone una seria amenaza para los principios de justicia tributaria, y el TC ha optado por una decisión escurridiza: ha manifestado que no se produce tal vulneración pero no ha entrado en el detalle de la confiscación alegando dificultades a la hora de apreciar si se produce o no y limitándola a todo el conjunto del ordenamiento, lo cual no es correcto y debería ser solventado por el legislador o bien por el propio Tribunal, estableciendo unos parámetros que permitieran determinar cuándo un impuesto es confiscatorio para poder preservar la justicia de nuestro sistema tributario, que en algunos casos, como el nuclear aquí examinado, se revela del todo injusto y desproporcionado.



Por otro lado, el Impuesto sobre la producción de residuos nucleares es uno más de los que recaen sobre la producción de la energía nucleoelectrónica, con el agravante de que en este caso se penaliza doblemente a la energía nuclear, ya que el Estado ya grava estos residuos a través de la tasa de Enresa y con su establecimiento tan solo se está añadiendo al IVPEE un impuesto más a la producción de este tipo de energía, sin responder a ninguna finalidad medioambiental. En cuanto al Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, resulta sorprendente el establecimiento de un tributo sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado que materialmente, a día de hoy, resulta imposible y que además ya está gravado con la tasa de Enresa y por el IAE.

5. Es incuestionable el riesgo que suponen para el medio ambiente los residuos nucleares pero, debido a ello, el Estado ya ha articulado los mecanismos necesarios para que la gestión de estos residuos se lleve a cabo con total seguridad, mediante las autorizaciones concedidas por el CSN y el pago de las tasas a Enresa, que se encarga de la gestión de residuos nucleares en España y su actividad se financia a través de las cuatro tasas que se exigen por la prestación de este servicio. Estas tasas, de marcado carácter ambiental, debido al carácter ecológico de este servicio, responden al principio «quien contamina, paga» al ser las centrales y los emplazamientos nucleares los que las abonan. Por otro lado, toda la actividad nuclear está sometida a un régimen de autorización y licencia por el CSN, máximo garante de la seguridad nuclear en España. Dichas licencias y autorizaciones están condicionadas al pago de una serie de tasas, reflejo tributario de la actividad protectora del Derecho administrativo de la seguridad. Es por ello por lo que el TS entiende que no cabe gravar de nuevo el riesgo garantizado por las propias centrales y además el coste de su gestión ya aparece gravado por otras figuras tributarias, afirmación que comparto.

Resulta necesaria la aprobación de un nuevo plan general de residuos radiactivos que actualice las actividades a desarrollar y contenga las soluciones técnicas y económico-financieras necesarias para ello. Si es necesario aumentar las dotaciones al Fondo de financiación de las actividades del PGRR, el Estado debió haber actualizado la tasa Enresa, y no implantar estos dos impuestos. Por fin el Gobierno ha propuesto la actualización de la tasa, si bien no contamos aún con el PGRR que cuantifique adecuadamente el coste del servicio que dicha tasa debe cubrir, y, por otro lado, hay que tener en cuenta que se debe poner en marcha el plan de construcción del ATC, ya que el retraso de dicho proyecto puede comprometer la seguridad nuclear del país.

Finalmente, también resulta deseable que la Unión Europea diseñe un marco de actuación común respecto a los aspectos más importantes de esta actividad (licencias, vida operativa de las centrales, composición y nombramiento del regulador, gestión y depósito de residuos, desmantelamiento de centrales) e incluso se podría llegar a implantar un impuesto nuclear europeo.



6. La protección del medio ambiente no puede justificar cualquier tributo, ya que siempre deben respetarse los principios constitucionales que se predicán de nuestro ordenamiento tributario, máxime cuando dichos tributos recaen sobre productos de los que, como la electricidad, no se puede prescindir y, por tanto, los consumidores no pueden evitar su consumo. La protección del medio ambiente no debería extralimitar la imposición sobre ciertos productos esenciales o imprescindibles para la sociedad actual, como ocurre con la energía eléctrica.

La electricidad es un bien de primera necesidad en la sociedad actual del cual no se puede prescindir y así lo ha manifestado nuestro Defensor del Pueblo, que ha sostenido que la energía eléctrica es esencial para una vida digna y que la electricidad en España aún dista de estar considerada como base material indispensable de los derechos fundamentales y su regulación se asemeja más a la de un producto o un servicio del que se pueda prescindir, o accesible únicamente a quien pueda pagarlo y por ello ha pedido públicamente un IVA reducido para la electricidad, a fin de reducir la carga fiscal que pesa sobre ella.

La Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales, establece que los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, siempre que respeten las normas comunitarias de los impuestos especiales o el IVA en lo que se refiere a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Por tanto, pueden establecerse otros gravámenes indirectos sobre la electricidad, siempre que se establezcan con fines específicos; y respeten las normas aplicables a los impuestos especiales o al IVA. Sin embargo, los impuestos que se establecen en la Ley 15/2012, no pueden calificarse como ambientales, pues la estructura de los mismos no refleja ningún elemento de su finalidad extrafiscal ecológica del que se derive un incentivo para la protección del medio ambiente, modulando la carga tributaria en función del origen de la energía atendiendo a si resulta más o menos contaminante y su afectación no está dirigida a una finalidad ambiental, ya que la recaudación está orientada a financiar el déficit tarifario. Dado que la materia sobre la que recaen, la electricidad, es uno de los productos sometidos a armonización, y aunque no estemos en presencia de un impuesto indirecto, lo cierto es que el objeto gravado es la electricidad, y podría ser trasladado a los consumidores vía precios el coste del IVPEE, lo que supone una sobreimposición o carga especial para este sector que no mantiene la coherencia con un mercado interior de la energía que pretende establecerse, máxime cuando en el caso español no es solo el IVPEE el impuesto que grava la producción de energía eléctrica ya que, además del Impuesto sobre la electricidad, las CC.AA. también han establecido impuestos análogos. Esto implica una ruptura de la unidad de mercado, ya que una misma actividad de generación eléctrica debe afrontar unos costes tributarios diferentes en función del territorio autonómico donde se realice.



7. Los impuestos que gravan los residuos nucleares establecidos por la Ley 15/2012, y también aquellos que sobre la misma establecieron las CC.AA., (aunque desde la entrada en vigor de esta ley han sido suprimidos) pueden constituir una ayuda de Estado a la vista de la normativa de la UE, ya que pueden constituir un obstáculo a la realización del mercado interior de la energía que no está justificado, ni es proporcional, ni es necesario, por motivos ambientales. Estos impuestos colocan a las empresas eléctricas en una posición de desventaja frente a otros competidores, nacionales y comunitarios.

Los impuestos sobre los residuos nucleares, y también el IVPEE, ya que conforme a estas normas su establecimiento, al recaer sobre un producto armonizado, la producción de electricidad, supone un agravamiento o sobrecarga impositiva de un sector productivo sin que su establecimiento conlleve una mejora del nivel de protección ambiental y difícilmente pasarían el *balancing test* o prueba de sopesamiento para ponderar el impacto del establecimiento de este impuesto en el funcionamiento del mercado, que claramente distorsiona la competencia, y que coloca en una posición de desventaja a los productores de energía nucleoelectrónica respecto a otros productores de energía sin que exista ningún elemento incentivador medioambiental en la configuración de dicho impuesto y sobre ello deberá pronunciarse ahora el TJUE.

8. La industria nuclear es uno de los exponentes más claros de la sociedad del riesgo actual, concepto acuñado por el alemán BECK, que exige establecer mecanismos compensatorios y la adaptación del sistema tributario. La sociedad del riesgo requiere la existencia de una específica política tributaria en la sociedad del riesgo y simultáneamente un específico Derecho tributario de tal sociedad. Estas tasas (las tasas del CSN, las tasas de Enresa y la nueva tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil), tienen un carácter marcadamente extrafiscal ya que, además de conseguir los recursos necesarios para cubrir los costes que la actividad administrativa supone, estén dirigidas al cumplimiento, promoción o defensa de determinados principios o fines constitucionales, como podría ser la protección del medio ambiente y la propia seguridad en la realización de una actividad peligrosa como la nuclear, pasando el objetivo recaudatorio a un segundo plano, pero los tributos que se establezcan en esta sociedad de riesgo deben respetar los principios constitucionales de justicia, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

En las tasas sobre molestias y riesgos permitidos, el criterio de cuantificación predominante es el “valor de la prestación recibida”, que se prevé de forma subsidiaria para las tasas por prestación de servicios. En estas tasas, el coste real o previsible del servicio prestado o actividad administrativa realizada representa una insignificancia en relación con el coste que supondría para el sujeto pasivo evitar los efectos de las conductas de molestia y riesgo, motivo por el cual, la cuantía de las mismas resulta tan elevada en el caso de las tasas del CSN, mientras que en el caso de las tasas de Enresa a la



vista del informe del Tribunal de Cuentas, aprobado el 16 de febrero de 2015, deberían incrementarse, pues su recaudación se revela insuficiente para cubrir los costes de este servicio.

9. En relación con este riesgo, el art. 149.1.23 de la CE permite a las CC.AA establecer normas adicionales de protección del medio ambiente a las establecidas por el Estado, que posee la facultad de instaurar la legislación básica sobre protección del medio ambiente. Entre los tributos autonómicos relacionados con la energía nuclear se han establecido gravámenes preventivos del mero riesgo medioambiental, pero no tienen en cuenta las necesarias autorizaciones y el pago de tasas al CSN que las centrales nucleares deben hacer frente, así como los correspondientes seguros que cubren dicho riesgo, por lo que establecer ahora este tipo de impuestos sobre el riesgo de una actividad que ya soporta graves cargas fiscales y no fiscales por el riesgo que genera resulta como mínimo cuestionable en nuestro sistema tributario que se dice inspirado en los principios de igualdad y capacidad económica.

El legislador autonómico (y también el estatal) ha establecido distintos impuestos que, bajo la afectación a una supuesta finalidad protectora del medio ambiente o reparadora del daño causado a este último, pretende calificar como ambientales pero que en realidad están gravando la producción de energía nuclear sin que su establecimiento suponga ninguna protección ambiental. Esta clase de impuestos plantean problemas y deficiencias al cuantificar el riesgo del posible daño, sin caer en un supuesto de doble imposición respecto del IAE, tal y como ha ocurrido con el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura y el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha.

Por otro lado, dada la dispersión y desigualdades que se ponen de manifiesto en los distintos territorios autonómicos, y que se traduce en ineficacia a la hora de atajar estos problemas, es mucho más aconsejable la imposición estatal en actividades con riesgo de daño ambiental y, en este caso, coordinarla con las distintas tasas que recaen sobre esta actividad, como apunta el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español* realizado en 2014. Aquí podemos ver cómo el Estado ha fagocitado varios impuestos al establecer un impuesto estatal sobre los residuos nucleares. Es el caso del Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear de Cataluña y el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos de Andalucía.

Perviven de momento el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de Valencia y el 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 de Castilla y León, respecto de los cuales, a pesar de haberse discutido, los tribunales han visto un cierto carácter medioambiental. Cataluña estableció un nuevo impuesto nuclear que entró en vigor el 1 de abril de 2017, pero ha sido recientemente anulado por el TC por coincidir el hecho imponible del tributo estatal sobre el combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.



10. En España, la fiscalidad de la energía se concibe como un conjunto de medidas jurídico-tributarias, que en su mayoría no tienen carácter finalista sino recaudatorio, determinado por la necesidad de aportar ingresos para resolver el problema del déficit público, no se basan en una estimación del daño medioambiental y la fiscalidad autonómica medioambiental difiere en función de cada comunidad autónoma, lo que distorsiona las decisiones de consumo y rompe la unidad de mercado. Hay hechos imposables duplicados y las distintas fuentes de energía soportan cargas fiscales muy diferentes y claramente desvinculadas de los efectos medioambientales que les serían imputables. Esto ocasiona el encarecimiento de los precios de la electricidad de forma descoordinada.

Es necesario incorporar a nuestro sistema tributario diversos tributos sobre la energía y las actividades contaminantes que, con carácter homogéneo, cumplan con el doble objetivo de incentivar conductas favorables al medio ambiente y obtener una recaudación adicional (política del doble dividendo).

Además, este sistema debe responder a una metodología integrada, fundamentada y coherente para todas las formas de energía, corrigiendo la excesiva carga fiscal que soporta el sector nuclear que ha cercenado su viabilidad económica, para que este sector pueda seguir aportando energía eléctrica libre de emisiones de gases de efecto invernadero durante la transición hacia una economía neutra en carbono, pues la energía nuclear es la tecnología más adecuada para cubrir la creciente demanda de energía eléctrica como energía de apoyo a las energías renovables.

Se precisa una reforma de los tributos sobre la energía y las actividades contaminantes para que se incorporen elementos ambientales que respondan a una verdadera política energética y ambiental que respete los principios, fundamentos y coherencia del sistema tributario. Se requiere una política fiscal homogénea para evitar la distorsión en el valor de los productos energéticos, y en mi opinión deberían evitarse los impuestos que sobre dichos productos establecen las CC.AA., pues crean inseguridad jurídica y afectan a la unidad de mercado y en algunos casos podemos hablar de sobreimposición. Por ello, la necesaria reforma que España debe acometer, a la vista de las recomendaciones de los expertos nacionales y los organismos internacionales, es corregir esta situación y establecer un marco fiscal que permita la viabilidad económica de la energía nuclear. Si el Estado asumiese en el futuro alguno de los nuevos impuestos propios creados por las comunidades autónomas como los medioambientales u otros de carácter extrafiscal para limitar diferencias territoriales potencialmente distorsivas, conforme a lo establecido en el art. 6.2 de la LOFCA, el Estado deberá compensar a las comunidades autónomas que vean mermada su recaudación, o podría limitarse dicha compensación en el caso de que se articulase la cesión del mismo.



2. PROPUESTA

De seguir las indicaciones de los organismos internacionales así como las propuestas del Informe Lagares y del último informe de la Comisión de Expertos para la Transición Energética, y el proyecto de propuesta de Directiva de la Comisión, la energía nuclear debería quedar sujeta a los siguientes tributos:

Impuesto sobre la electricidad. Este impuesto deberá incorporar elementos medioambientales que permitan reducir la presión fiscal en función de las emisiones de CO₂, tributo que favorecería a la industria nuclear dado que se trata de una energía limpia y tan solo quedaría sujeta a la parte de la imposición que se estableciera sobre el consumo energético general. De forma paralela, o integrado en este mismo impuesto sobre la electricidad, debería establecerse un gravamen de tipo medioambiental sobre el riesgo que supone la utilización de combustible nuclear, si bien a la hora de determinar este gravamen deberá tenerse en cuenta el riesgo que ya queda cubierto y garantizado mediante otros instrumentos de Derecho administrativo y las pólizas de seguros que las centrales están obligadas a suscribir.

Tasas por la gestión de residuos nucleares que realiza Enresa, que deberán actualizarse convenientemente para que puedan cubrir el coste del servicio, ya que, a la vista del último informe del TC, parece que el importe de las mismas se revela insuficiente para afrontar el gasto que supone la gestión de los residuos. Si se prefiere, podría eliminarse también este sistema de tasas y establecerse un único impuesto sobre el almacenamiento de los residuos nucleares. No me parece oportuno que este impuesto sobre los residuos recayera también sobre la generación de residuos nucleares (hecho imponible que contempla la Ley 15/2012), ya que estimo que la generación de estos residuos es una consecuencia necesaria de la propia actividad de generación de este tipo de energía.

Al igual que la Comisión de Expertos, tampoco creo que la generación de energía nucleoelectrónica debiera quedar sujeta a ningún tributo autonómico, ya que dichos tributos se revelan ineficaces para atajar problemas ambientales y, por otra parte, los considero inadecuados, ya que pueden incidir sobre las bases del régimen energético porque, conforme al art. 149.1.25 de la CE, el Estado se reserva la competencia exclusiva para fijarlas. Estos impuestos autonómicos sobre la energía nuclear pueden comprometer la política que el Gobierno de la nación establezca respecto a la determinación del peso de la energía producida en las centrales nucleares en el balance de la producción eléctrica nacional, el ejercicio de las potestades autorizadora, inspectora y sancionadora dirigidas a salvaguardar los criterios de planificación eléctrica, paralización de la construcción de centrales en construcción y el establecimiento de las compensaciones económicas correspondientes y la regulación del ciclo del combustible nuclear, dirigida a garantizar el suministro de combustible a las centrales. De establecerse un nuevo marco fiscal para la energía que responda a los objetivos medioambientales comprometidos, en el que el Estado se hiciera cargo de los tributos autonómicos que recaen sobre la electricidad y que



carecen de un verdadero fin medioambiental, eliminando las diferencias territoriales que perjudican al mercado interior y distorsionan la competencia entre CC.AA, el Estado deberá establecer las correspondientes compensaciones a las CC.AA afectadas o articular un mecanismo de cesión.

Este sería un esquema coherente pues permitiría controlar la presión fiscal soportada por los distintos sectores energéticos, y en concreto el nuclear, que a día de hoy resulta estratégico, y no creo que se le pueda dejar caer por la aplicación de un sistema tributario injusto, desproporcionado y confiscatorio dada la confluencia de los distintos impuestos establecidos por el legislador estatal y los autonómicos sobre la energía eléctrica sin ningún otro motivo que el recaudatorio. Y esto no solo por ser la energía un sector estratégico de nuestra economía sino porque también lo proscribiera el Derecho comunitario y el Estado debería controlar su cumplimiento.

Ya que, tal y como hemos visto a lo largo de este trabajo, según los informes realizados por los expertos y las recomendaciones de los organismos internacionales especializados en la materia, en este momento de transición en el que las economías deben hacer un gran esfuerzo para combatir los efectos del cambio climático reduciendo sus emisiones y sin que la economía ni la seguridad del suministro se vean comprometidas, España no puede permitirse prescindir de la energía nuclear y, por ello, debe no solo corregir la fiscalidad energética que recae sobre este sector, sino también sentar las bases para que los agentes implicados puedan desarrollar esta actividad de forma segura y rentable, pues lo contrario supondría obligar al sector privado a mantener un negocio en pérdidas porque el Estado no puede permitir el cierre de nuestro parque nuclear, resultando más que oportuno en este punto el alargamiento de la vida de las centrales nucleares durante 20 años más si se cumplen todas las medidas de seguridad que el CSN estime convenientes.

Esta reforma debería ir acompañada de un proceso informador por el cual el Gobierno explique a la ciudadanía el motivo por el que la energía nuclear es tan importante en estos momentos de transición a una economía hipocarbónica como energía de respaldo para asegurar la continuidad del suministro y apoyar asimismo la penetración de las energías renovables conteniendo el aumento del coste de la electricidad.

Dada su necesaria presencia en el mix energético, los ciudadanos deberían ser consultados sobre la continuidad de nuestras centrales, pero no antes de haber sido informados de todas sus consecuencias.

Por otro lado, aunque en este momento no parece alcanzable, cabría la posibilidad de que este esquema fuera sustituido por un impuesto nuclear europeo ya que, tal y como señaló la Comisión Europea en la Comunicación sobre la seguridad en el marco de la Unión Europea: el futuro de la energía nuclear, exige una respuesta clara, segura y transparente, lo cual sería bastante deseable para lograr el mercado de la energía que se pretende.



Si la Unión Europea sentara las bases sobre la seguridad de las instalaciones y la gestión de los residuos, no sería descabellado que, a la luz del TFUE y del Tratado Euratom, se estableciese este impuesto armonizado nuclear que permitiera alcanzar los recursos necesarios para la gestión de los residuos en los Estados de la UE que deseen utilizar esta fuente de producción eléctrica y permitiría solventar los desfases que se manifiestan en algunos Estados como España.

El impuesto podría establecerse sobre la cantidad de combustible nuclear gastado producido en los distintos reactores y la recaudación podría destinarse a la gestión del mismo para la acción coordinada de la UE, bien en cada territorio de los Estados que lo hayan generado o bien, de alcanzarse una solución europea, en un almacén geológico profundo que albergue todos los residuos producidos dentro de la UE. Y en el caso de España vendría a reemplazar las tasas que recauda Enresa (partiendo del hecho de la eliminación de los tributos sobre el combustible establecidos por la Ley 15/2012).

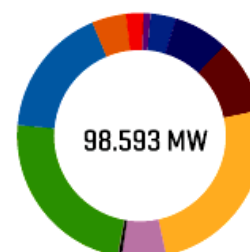
Pero la implantación de este impuesto armonizado en la realidad en la que se encuentra la UE en la actualidad resulta altamente improbable debido a las grandes diferencias existentes entre los Estados miembros acerca de la cuestión nuclear y pretender su establecimiento en estos momentos sería tan ilusorio como soñar con producir energía tal como lo hacen el Sol y las estrellas de forma inagotable, sueño que persigue el ITER y que quizá, en un momento no muy lejano, pueda ver la luz.

Anexos

Anexo I. POTENCIA ELÉCTRICA INSTALADA PENINSULAR A 31 DE DICIEMBRE DEL 2018 (%)

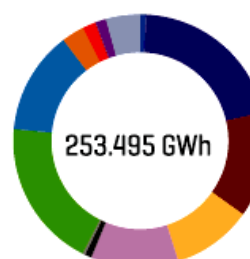
Potencia eléctrica instalada peninsular a 31 de diciembre del 2018 (%)

■ Nuclear	7,2%	■ Eólica	23,4%
■ Carbón	9,7%	■ Hidráulica	17,3%
■ Ciclo combinado	24,9%	■ Solar fotovoltaica	4,5%
■ Cogeneración	5,8%	■ Solar térmica	2,3%
■ Residuos no renovables	0,5%	■ Otras renovables	0,9%
■ Turbinación bombeo	3,4%	■ Residuos renovables	0,1%



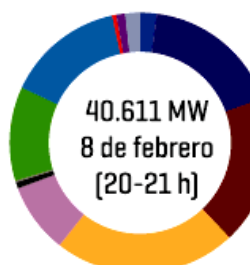
Cobertura de la demanda eléctrica peninsular. Año 2018 (%)

■ Nuclear	20,6%	■ Eólica	19,0%
■ Carbón	13,5%	■ Hidráulica	13,2%
■ Ciclo combinado	10,2%	■ Solar fotovoltaica	2,9%
■ Cogeneración	11,2%	■ Solar térmica	1,7%
■ Residuos no renovables	0,9%	■ Otras renovables	1,4%
■ Turbinación bombeo ⁽¹⁾	0,8%	■ Residuos renovables	0,3%
		■ Saldo importador de intercambios internacionales	4,3%



Cobertura de la demanda eléctrica. Máxima horaria peninsular 2018 (%)

■ Nuclear	17,4%	■ Eólica	11,7%
■ Carbón	18,5%	■ Hidráulica	14,6%
■ Ciclo combinado	22,6%	■ Solar térmica	0,5%
■ Cogeneración	8,7%	■ Otras renovables	1,1%
■ Residuos no renovables	0,8%	■ Residuos renovables	0,2%
■ Turbinación bombeo ⁽¹⁾	2,1%	■ Saldo importador de intercambios internacionales	1,8%



⁽¹⁾ Turbinación de bombeo puro + estimación de turbinación de bombeo mixto.

Fuente: Contenida en Avance del informe del sistema eléctrico español 2018, pág. 16.



Anexo II. PROTOCOLO DE CIERRE ORDENADO DEL PARQUE NUCLEAR ESPAÑOL ENTRE 2027 Y 2035 ACORDADO POR LAS ELÉCTRICAS Y EL GOBIERNO

Fechas de cierre de las centrales nucleares

Central	Cierre	Periodo de renovación (años)
Almaraz I	Nov. 2027	7,4
Almaraz II	Oct. 2028	8,3
Ascó I	Oct. 2030	9,0
Cofrentes	Nov. 2030	9,6
Ascó II	Sep. 2032	10*
Vandellós II	Feb. 2035	10*
Trillo	May. 2035	10*

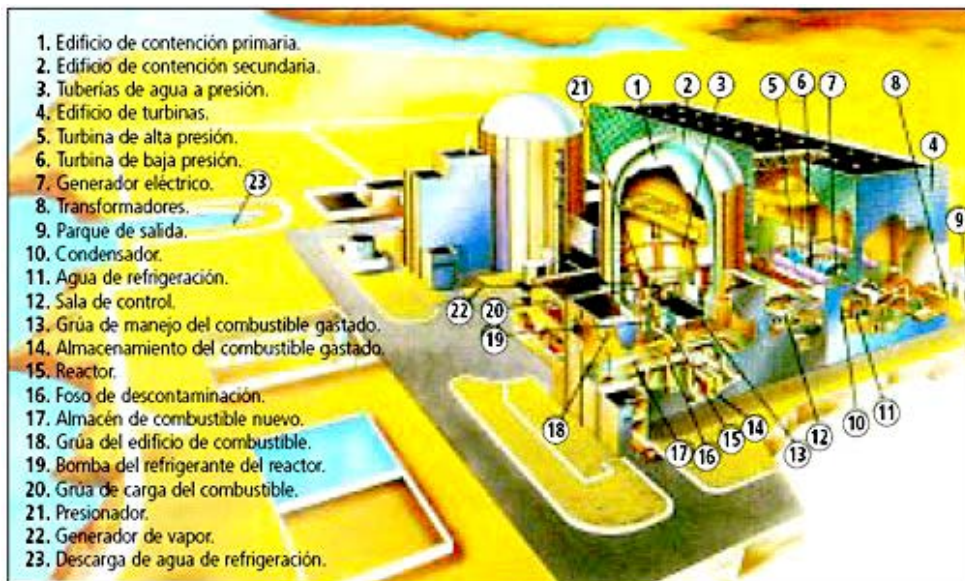
(*) Prorrogables hasta la fecha final

Fuente: documento del Protocolo del cierre ordenado de las centrales

CINCO DÍAS

Fuente: Contenido en "Endesa, Iberdrola y Naturgy sellan un pacto para la prórroga de las nucleares" (*Cinco días*, 22 de marzo de 2019).

Anexo III. CORTE DE UNA CENTRAL NUCLEAR



Fuente: Extraído de la web del Foro Nuclear (www.foronuclear.org).



Anexo IV. TABLA QUE RESUME LAS CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES Y COSTES DE LAS TECNOLOGÍAS DE GENERACIÓN ELÉCTRICA EN ESPAÑA

Tecnología	Coste de inversión	Coste fijo de explotación	Coste variable de generación en el corto plazo	Funcionamiento (horas a plena potencia al año)	Seguridad de suministro	Emissiones
Nuclear	Muy alto	Alto	Muy bajo	8.000	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: alta (pese a que reservas de uranio limitadas, desarrollos tecnológicos permitirán mayor aprovechamiento / reutilización combustible / combustibles alternativos) Flexibilidad: muy baja 	No emiten (aunque genera residuos con larga vida)
Hidráulica regulable	Muy alto	Medio	Muy bajo	1.500-2.000	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: media-alta (en función de capacidad del embalse) Flexibilidad: muy alta 	No emiten
Hidráulica fluyente	Alto	Medio	Muy bajo	1.500-2.000	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: baja (en función de las aportaciones hidráulicas de corto plazo) Flexibilidad: baja 	No emiten
Bombeo	Muy alto	Medio	Medio	1.000-1.500	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: alta Flexibilidad: muy alta 	Sin emisiones directas (indirectas al consumir para bombear)
Carbón *	Alto	Medio	Medio (carbón importado) o alto (carbón autóctono)	32.000 (desplazadas por renovables; históricamente, 6.000-7.000)	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: alta (abundancia de reservas; sin riesgo geopolítico) Flexibilidad: media 	Niveles altos de CO ₂ , SO ₂ , NO _x
Ciclo combinado *	Moderado	Bajo	Medio	32.000 (desplazadas por renovables; históricamente, 5.000-6.000)	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: alta (abundancia de reservas; riesgo geopolítico compensado con fuerte diversificación de orígenes) Flexibilidad: muy alta 	Niveles moderados de CO ₂ y reducidos de SO ₂ , NO _x
Eólica	Alto	Bajo	Casi nulo	2.100	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: media-alta (riesgo ante condiciones extremas) Abastecimiento: baja a corto plazo (viento intermitente) alta a largo plazo (evita importación combustibles / independencia) Flexibilidad: nula 	No emiten
Fotovoltaica	Alto	Bajo	Casi nulo	2.000	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: Bajo (determinado por la disponibilidad de recurso solar) Flexibilidad: nula 	No emiten
Termosolar	Alto	Bajo	Casi nulo	2.000	<ul style="list-style-type: none"> Técnica: alta Abastecimiento: Bajo (determinado por la disponibilidad de recurso solar) Flexibilidad: nula 	Nivel bajo o moderado de CO ₂ por su consumo de gas

Fuente: Extraída de "Tecnologías y costes de la generación eléctrica", en *Manual de la energía* (energiaysociedad.es).



Anexo V. RESUMEN DE COSTES DE LA GESTIÓN DE RESIDUOS RADIATIVOS Y COMBUSTIBLE GASTADO EN ESPAÑA DESDE 2010

Cuadro 8.3 RESUMEN DE COSTES DE LA GESTIÓN DE RESIDUOS RADIATIVOS Y COMBUSTIBLE GASTADO EN ESPAÑA DESDE 2010 (*)

Miles de euros de 2017	REAL 2010-2016	PREVISION 2017	PRESUP 2018-2021	ESTIMADO DESDE 2022	TOTAL
GESTION RBBA/RBMA	262.247	48.302	175.522	2.035.228	2.521.299
GESTION CG/RAA	620.541	182.427	1.148.233	6.802.151	8.753.352
CLAUSURA	230.379	32.536	68.097	3.844.104	4.175.116
OTRAS ACTUACIONES	4.021	368	1.413	14.271	20.072
I+D	25.695	4.886	25.971	248.300	304.853
ESTRUCTURA	183.560	29.705	106.320	1.302.950	1.622.536
TOTAL	1.326.443	298.224	1.525.556	14.247.005	17.397.227

RBBA: Residuos de muy baja actividad RBMA: Residuos baja y media actividad CG: Combustible gastado RAA: Residuos de alta actividad.
 (*) Según las estimaciones de ENRESA de junio de 2017.
 Fuente: ENRESA

Fuente: Contenido en el informe *Energía 2018*, elaborado por el Foro de la Industria Nuclear, pág. 247.

Anexo VI. COMBUSTIBLE GASTADO ALMACENADO

Tabla 4. Combustible gastado almacenado

CCNN	Combustible almacenado (elementos combustibles)			Grado de ocupación de las piscinas (%)
	En piscina	En seco (ATI)	Total	
José Cabrera	0	377	377	NA
Garoña	2.505	0	2.505	96
Almaraz I	1.456	0	1.456	88
Almaraz II	1.440	0	1.440	87
Ascó I	1.164	192	1.356	92
Ascó II	1.168	160	1.328	92
Cofrentes	4.232	0	4.232	89
Vandellós II	1.212	0	1.212	84
Trillo	504	672	1.176	80

Fuente: Contenida en el Informe de la Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética. Análisis y propuestas para la descarbonización, pág. 267.



Anexo VII. PRODUCCIÓN BRUTA DE ELECTRICIDAD EN LAS DISTINTAS CENTRALES NUCLEARES DEL MUNDO GWh

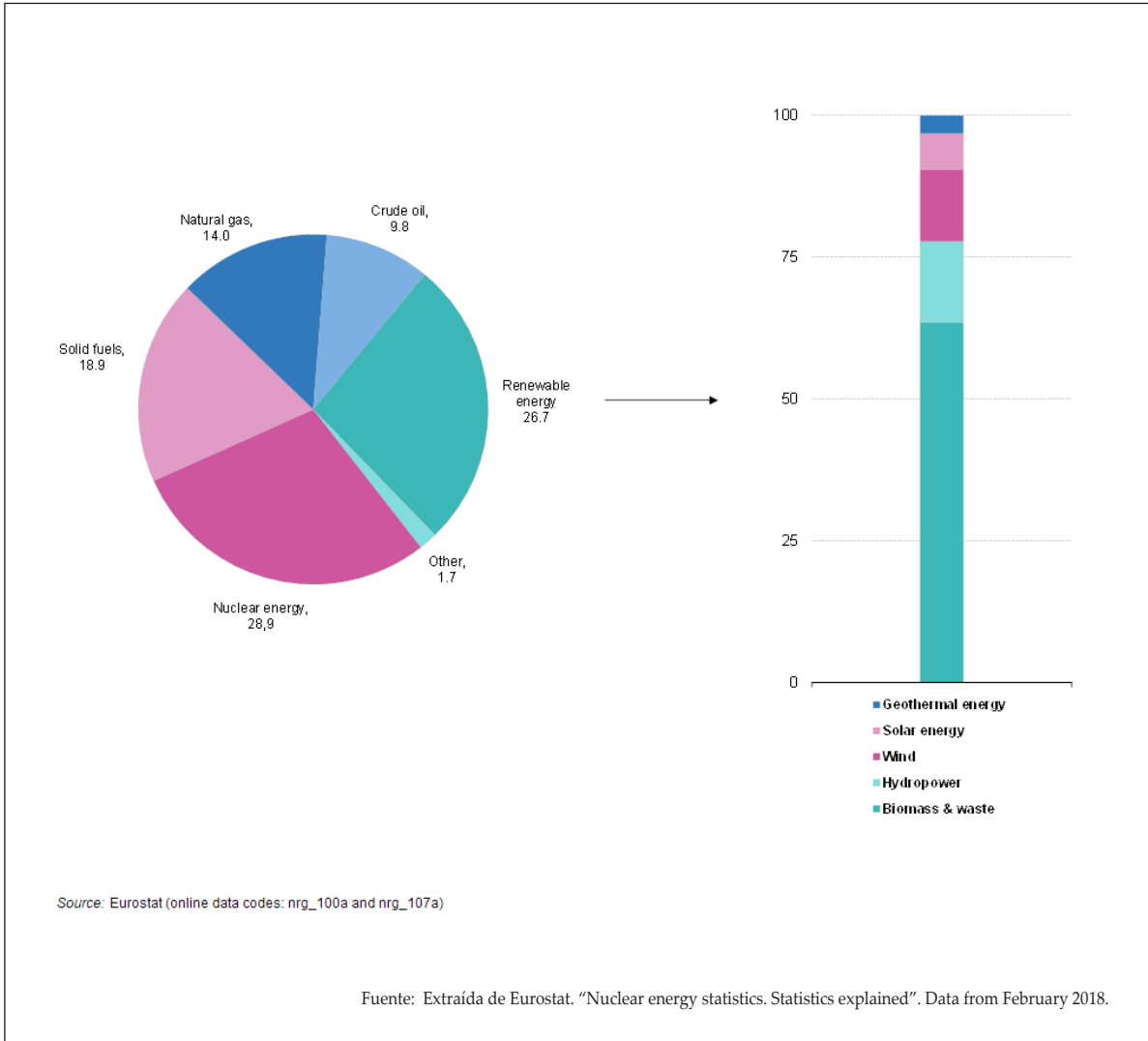
	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016
EU-28	794 863	880 822	944 994	997 700	916 611	857 130	839 685
EA-19	619 949	678 405	751 211	780 935	726 012	660 739	637 637
Belgium	42 722	41 356	48 157	47 595	47 944	26 103	43 523
Bulgaria	14 665	17 261	18 178	18 653	15 249	15 383	15 776
Czech Republic	12 585	12 230	13 590	24 728	27 998	26 841	24 104
Denmark	0	0	0	0	0	0	0
Germany	152 468	153 091	169 606	163 055	140 556	91 786	84 634
Estonia	0	0	0	0	0	0	0
Ireland	0	0	0	0	0	0	0
Greece	0	0	0	0	0	0	0
Spain	54 268	55 455	62 206	57 539	61 990	57 305	58 633
France	314 081	377 231	415 162	451 529	428 521	437 428	403 195
Croatia	0	0	0	0	0	0	0
Italy	0	0	0	0	0	0	0
Cyprus	0	0	0	0	0	0	0
Latvia	0	0	0	0	0	0	0
Lithuania	17 033	11 822	8 419	10 337	0	0	0
Luxembourg	0	0	0	0	0	0	0
Hungary	13 731	14 026	14 180	13 834	15 761	15 834	16 054
Malta	0	0	0	0	0	0	0
Netherlands	3 502	4 018	3 926	3 997	3 969	4 077	3 960
Austria	0	0	0	0	0	0	0
Poland	0	0	0	0	0	0	0
Portugal	0	0	0	0	0	0	0
Romania	0	0	5 456	5 555	11 623	11 640	11 286
Slovenia	4 622	4 779	4 761	5 884	5 657	5 648	5 715
Slovakia	12 036	11 437	16 494	17 727	14 574	15 146	14 774
Finland	19 216	19 216	22 479	23 271	22 800	23 245	23 203
Sweden	68 185	69 935	57 316	72 377	57 828	56 348	63 101
United Kingdom	65 749	88 964	85 063	81 618	62 140	70 345	71 726
Iceland	0	0	0	0	0	0	0
Norway	0	0	0	0	0	0	0
Switzerland	0	0	0	0	0	0	0
Montenegro	0	0	0	0	0	0	0
Former Yugoslav Republic of Macedonia	0	0	0	0	0	0	0
Albania	0	0	0	0	0	0	0
Serbia	0	0	0	0	0	0	0
Turkey	0	0	0	0	0	0	0
Bosnia and Herzegovina	0	0	0	0	0	0	0
Kosovo*	0	0	0	0	0	0	0
Moldova	0	0	0	0	0	0	0
Ukraine	76 179	70 523	77 341	88 756	89 152	87 627	80 950
United States	0	0	0	0	0	0	0

*This designation is without prejudice to positions on status, and is in line with UNSCR 1244/1999 and the ICJ Opinion on the Kosovo Declaration of Independence

Fuente: Extraída de Eurostat. "Nuclear energy statistics. Statistics explained". Data from February 2018.



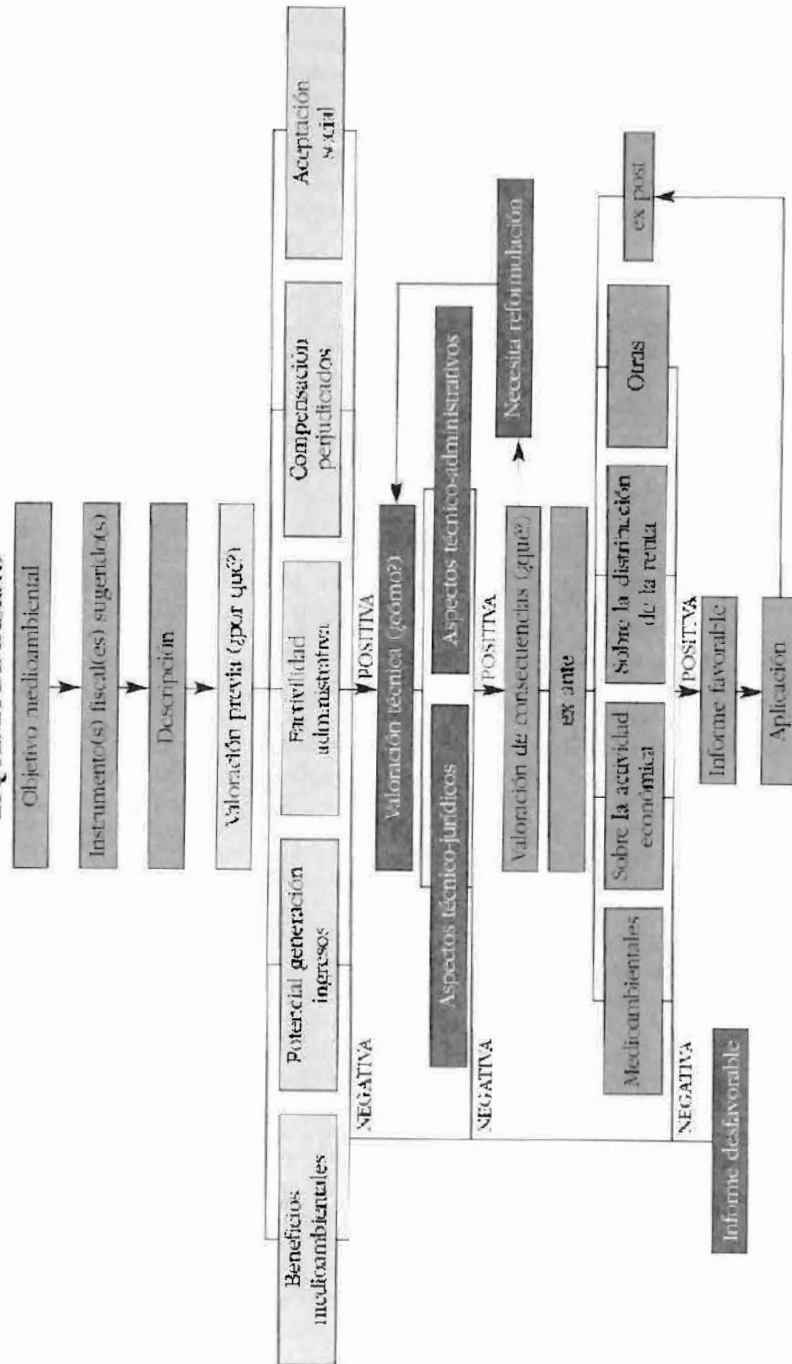
Anexo VIII. PRODUCCIÓN DE ENERGÍA PRIMARIA, EU-28, 2015 (% DEL TOTAL, BASADO EN TONELADAS DE PETRÓLEO EQUIVALENTE)





Anexo IX. ESQUEMA DEL PROCESO DE ADOPCIÓN DE UN SISTEMA TRIBUTARIO AMBIENTAL

GRÁFICO 4
Esquema del proceso de adopción de un tributo ambiental
ESQUEMA DE DISEÑO



FUENTE: Elaboración propia a partir de Snel (2000).

Fuente: Extraída de Buñuel González, M. "Teoría de la imposición ambiental". En A. Gago Rodríguez y X. Labandeira Villot (dirs.). *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 95.



Anexo X. IMPUESTOS Y CARGAS DE LA ENERGÍA NUCLEAR EN LA UE

Country	Tax design	Tax burden in € per MWh	Tax revenues in Mio. € (in % of GDP)	Introduced in	Modifications
Abolished nuclear power taxes					
Germany	Nuclear fuel tax; €145 per gram of fissile uranium or plutonium	7.30-15.8 (2015)	1.018 (0.03%) (2015)	2011	Abolished in 2017
	lump-sum payments into decommissioning fund	n.a.	n.a.	2017 ⁽³⁾	
Netherlands	Nuclear fuel tax; Dfl. 31.95 per gram uranium-235	n.a.	6.8 (0.002%) (1997) ⁽²⁾	1997	Abolished in 2000
Existing nuclear power taxes					
Belgium	Lump-sum nuclear plant charge	5 (2014) ⁽³⁾	200 (0.05%) (2015)	2010	Initially temporary for the period 2010 to 2014 Increased in 2012 Decreased in 2015, 2016 Increased in 2017
Finland	Higher property tax rate for buildings used for nuclear waste management, based on property value	0.4 (2012)	n.a.	n.a	Increased in 2016
	lump-sum fee for nuclear waste management fund	1.6 (2012)		1987	contribution determined yearly
France	Lump-sum nuclear plant tax, multiplied by coefficient depending on type and power of plant	0.8 (2012)	350 (0.02%) (2012)	2000	Increased in 2006, 2010, 2017
	3 additional taxes (research, support and technological transfer tax); lump sum multiplied by coefficients	0.3 (2012)	n.a.	2006	
Spain	Four charges related to nuclear waste management	n.a.	n.a.	1997	
	Nuclear waste taxes on nuclear waste generation and storage	6.60 – 7.80	n.a.	2012	
Sweden	Capacity tax based on thermal output	7.50	403 (0.09%) (2015)	2000	Increased in 2006, 2008, 2015 phased out between 2017 and 2019
	fee for final storage of spent fuel and decommissioning of nuclear power plants	4.40	n.a.	1982	Increased in 2015
<p>(1) More than halved after the modifications starting with 2015.</p> <p>(2) Projected revenues.</p> <p>(3) The estate aid approval by the European Commission is still pending.</p>					

Fuente: Cuadro extraído de Dellinger, F. y Schratzenstaller, M. *Sustainability-oriented Future EU Funding: A European Nuclear Power Tax*, págs. 22 y 23.

Anexo XI. POSIBLES INGRESOS DE UN IMPUESTO NUCLEAR EUROPEO ARMONIZADO

	Nuclear electricity production in 2014, GWh	Pigovian Tax revenues in € million	Windfall profits tax: 25€/t CO2 revenues in € million	Total revenues in € million	EU contributions in 2015 in € million
Tax rate		1 cent/KWh	1.25 cent/KWh		
Belgium	31,969	319.69	399.61	719.30	3,691.9
Bulgaria	15,014	150.14	187.68	337.82	424.1
Czech Republic	28,636	286.36	357.95	644.31	1,315.2
Germany	91,800	918	1,147.50	2,065.50	24,283.4
Spain	54,961	549.61	687.01	1,236.62	8,772.5
France	415,857	4,158.57	5,198.21	9,356.78	19,012.5
Hungary	14,778	147.78	184.73	332.51	945.8
Netherlands	3,873	38.73	48.41	87.14	6,391.0
Rumania	10,739	107.39	134.24	241.63	1,319.4
Slovenia	6,061	60.61	75.76	136.37	340.7
Slovakia	14,420	144.2	180.25	324.45	607.9
Finland	22,646	226.46	283.08	509.54	1,729.1
Sweden	62,185	621.85	777.31	1,399.16	3,513.3
UK	57,903	579.03	723.79	1,302.82	18,209.4
TOTAL	830,842	8,308.42	10,385.53	18,693.9	90,556.2

Fuente: Extraído de Dellinger, F. y Schratzenstaller, M. *Sustainability-oriented Future EU Funding: A European Nuclear Power Tax*, pág. 32.



Anexo XII. TABLA DE TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CC.AA.

CC. AA.	Tributos propios
Cataluña	Canon de agua Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción Canon sobre la incineración de residuos municipales Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos (declarado inconstitucional) Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica
Galicia	Canon de saneamiento Canon edílico Impuesto sobre contaminación atmosférica Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada Impuesto compensatorio ambiental minero
Andalucía	Impuesto sobre tierras infrautilizadas Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (sin efecto) Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la comunidad autónoma Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso
Principado de Asturias	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
Cantabria	Canon del agua residual Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
La Rioja	Canon de saneamiento Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
	...



CC. AA.	Tributos propios
...	
Región de Murcia	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente (Añadido) Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia Canon de saneamiento Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
Comunidad Valenciana	Canon de saneamiento Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
Aragón	Impuesto sobre la contaminación de las aguas Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión
Castilla-La-Mancha	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente Canon eólico
Canarias	Canon de vertido Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades
Extremadura	Canon de saneamiento Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero Canon de saneamiento de aguas
Islas Baleares	Canon de saneamiento de aguas
Comunidad de Madrid	Tarifa de depuración de aguas residuales Impuesto sobre depósito de residuos Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas
Castilla y León	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 Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos

Fuente: Extraída de Deloitte. *Imposición ambiental: reflexiones para una futura reforma*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, págs. 113 a 118.



Anexo XIII. CONSECUENCIAS (CONTAMINANTES) DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA POR TIPO DE COMBUSTIBLE UTILIZADO

GRÁFICO 2
Consecuencias (contaminantes) de la generación de energía por tipo de combustible utilizado

COMBUSTIBLE	ETAPA	CONSECUENCIAS
Carbones y lignitos	Extracción y transporte	Emisiones atmosféricas: SO ₂ , NO _x , partículas, CO ₂ , radiactividad Vertidos líquidos: aguas ácidas Residuos sólidos: escombros de mina Ocupación de terrenos: subsidencia, impacto visual, alteración de hábitats Ruido
	Generación	Emisiones atmosféricas: SO ₂ , NO _x , CO ₂ , partículas, metales pesados Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Residuos sólidos: escorias, cenizas Ocupación de terrenos: impacto visual
Petróleo	Extracción y transporte	Emisiones atmosféricas: SO ₂ , NO _x , H ₂ S, CH ₄ , CO ₂ Vertidos líquidos: productos químicos, derrames de combustible Ocupación de terrenos: subsidencia, impacto visual, olores, alteración de hábitats Ruido
	Generación	Emisiones atmosféricas: SO ₂ , NO _x , CO ₂ Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Ocupación de terrenos: impacto visual
Gas natural	Extracción y transporte	Emisiones atmosféricas: SO ₂ , NO _x , H ₂ S, CH ₄ , CO ₂ Ocupación de terrenos: impacto visual, riesgo de accidentes, alteración de hábitats Ruido
	Generación	Emisiones atmosféricas: NO _x , CO ₂ Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Ocupación de terrenos: impacto visual
Nuclear	Extracción, preparación y transporte	Emisiones atmosféricas: SO ₂ , NO _x , CO ₂ , partículas, radiactividad Vertidos líquidos: aguas de drenaje, emisiones de radionucleidos Residuos sólidos: Residuos de mina (radiactivos) Ocupación de terrenos: subsidencia, impacto visual, alteración de hábitats Ruido
	Generación	Emisiones atmosféricas: radiactividad Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Residuos sólidos: materiales contaminados, combustible gastado Ocupación de terrenos: impacto visual
	Gestión de residuos	Emisiones radiactivas
Hidráulica	Generación	Ocupación de terrenos: alteración de hidrología, perturbación de hábitats, riesgo de accidentes, impacto visual, alteración del microclima
Solar	Generación	Residuos sólidos: metales pesados integrantes de los componentes Ocupación de terrenos: impacto visual
Eólica	Generación	Ocupación de terrenos: perturbación de hábitats, impacto visual Ruido
Biomasa	Cultivo o recolección y transporte	Emisiones atmosféricas: SO ₂ , NO _x , CO ₂ , partículas Vertidos líquidos: contaminantes agrarios Ocupación de terrenos: impacto visual, erosión
	Generación	Emisiones atmosféricas: NO _x , partículas Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Residuos sólidos: escorias, cenizas Ocupación de terrenos: impacto visual

Fuente: Extraída de Gago Rodríguez, A. y Labandeira Villot, X. (dirs.). Energía, fiscalidad y medio ambiente en España. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 66.



Anexo XIV. CONTENIDOS DE UN ESQUEMA GENERAL DE REFORMA FISCAL VERDE

GRAFICO 7

Contenidos de un esquema general de RFV

FASE INICIAL: Revisión y adaptación del sistema fiscal vigente

- Imposición directa tradicional: posibles propuestas de reducción de tipos en IRPE, Sociedades y Cotizaciones Sociales.
- Imposición directa tradicional: revisión del sistema existente de reducciones e incentivos para adaptarlo al argumento ambiental.
- Imposición Indirecta sobre hidrocarburos: adaptación de los impuestos especiales en vigor para graduarlos al factor contaminante relevante.

SEGUNDA FASE: Incorporación de nuevos impuestos ambientales

- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la energía, completando los impuestos especiales existentes. Serán uno o varios impuestos directamente relacionados con el nivel de emisiones, que someterán a gravamen el uso como *inputs* de combustibles fósiles (gas, carbón, gasoil calefacción) y la energía nuclear y eléctrica.
- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la utilización como *inputs* de otra serie de productos con efectos contaminantes negativos (fertilizantes, pesticidas, etc.).
- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la generación de residuos (impuesto sobre vertederos) y sobre la emisión de vertidos líquidos.
- Incorporación de nuevos tributos ambientales de perfil específico aplicados sobre consumos con efectos ambientales nocivos (pilas, baterías, bolsas de plástico, etc.).

TERCERA FASE: Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental

- Exenciones concedidas a productos o consumos con efectos ambientales positivos.
- Reducciones en base para comportamientos energético-eficientes.
- Deducciones en cuota por la inversión en instalaciones de saneamiento y equipamientos energético-eficientes y por la adquisición de edificios y viviendas con esas condiciones.

CUARTA FASE: Medidas precautorias y compensatorias

- Implantación gradual de los nuevos impuestos, con extensión progresiva de las bases imponibles y crecimiento de tipos impositivos en el tiempo, fijando tasa anual y período máximo de adaptación.
- Bonificaciones degresivas para el sector productivo durante un periodo máximo, condicionando su concesión a los incrementos de carga producidos con la incorporación de los nuevos impuestos ambientales.
- Mecanismos redistributivos (incremento de mínimos vitales, elevación del mínimo exento, reducción de tipos marginales mínimos, etc.) para compensar la incidencia negativa de los nuevos impuestos ambientales en términos de equidad.

Fuente: Extraída de Gago Rodríguez, A. y Labandeira Villot, X. (dirs.). *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 134

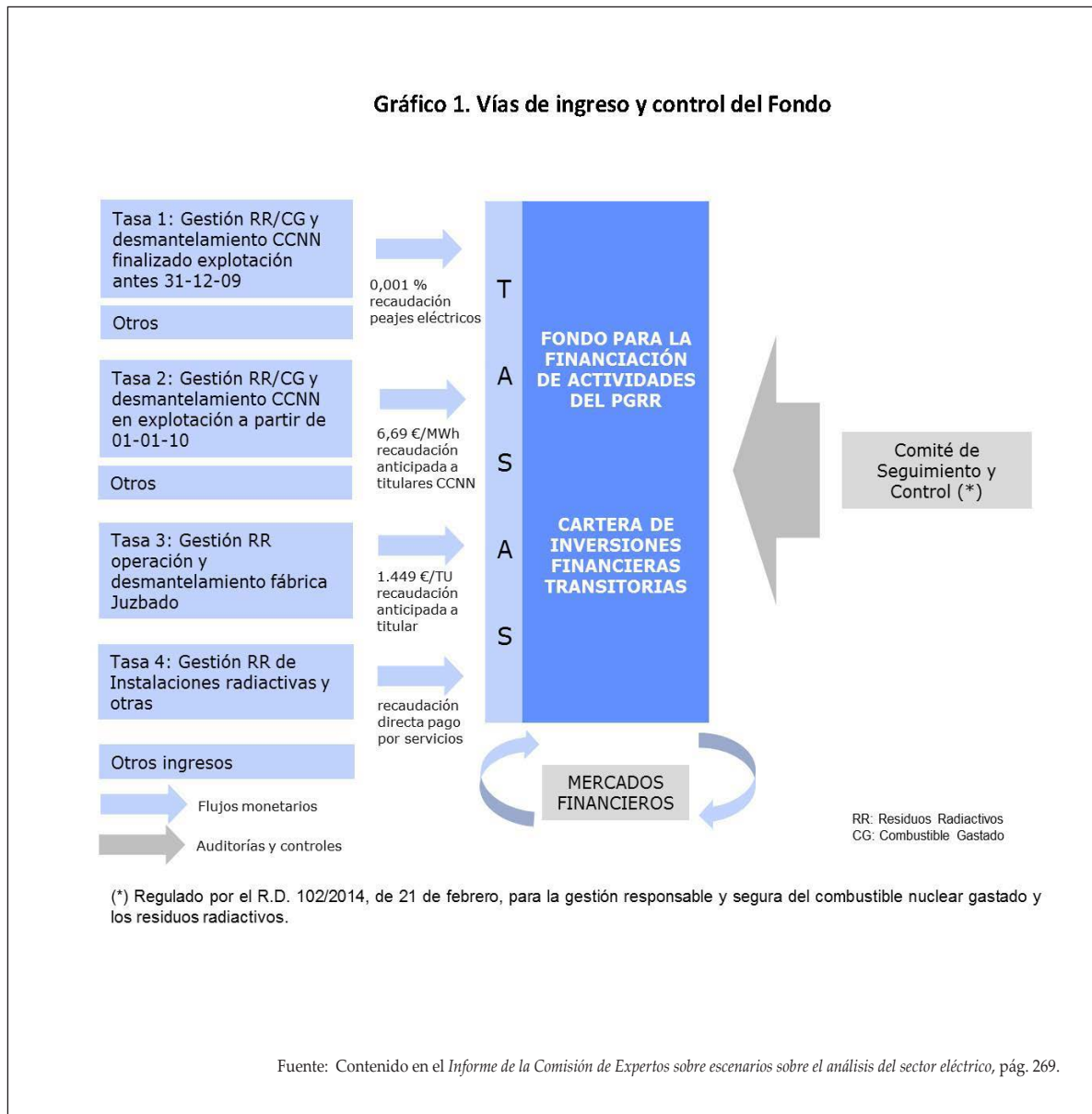
Anexo XV. ESCENARIOS SOBRE EL ANÁLISIS DEL SECTOR ELÉCTRICO COMPARANDO LOS ESCENARIOS ESTABLECIDOS EN EL *10 YEAR NETWORK DEVELOPMENT PLAN DE 2018* : EL ESCENARIO GENERACIÓN DISTRIBUIDA (DG) Y EL ESCENARIO TRANSICIÓN SOSTENIBLE (ST)

	VALORES DE REFERENCIA (HIDRAULICIDAD MEDIA)	
	DG 2030	ST 2030
Demanda (TWh)	296	285
Capacidad total instalada (MW)	149.439	143.737
Nuclear	7.117	7.117
Carbón	847	4.660
Ciclo combinado	24.560	24.560
Hidráulica (+bombeo)	23.050	23.050
Eólica	31.000	31.000
Fotovoltaica	47.150	40.000
Termosolar	2.300	2.300
Resto renovables	2.550	2.550
Cogeneración y otros	8.500	8.500
Baterías	2.358	0
% RES / Generación	62%	67%
% RES / energía final estimada	29,7%	28,4%
% vertidos energía renovable	2,70%	2,39%
Emisiones kt CO₂	12.593	16.264
Coste variable de generación (€/MWh)	52,0	32,7

Fuente: Informe de la Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética., pág. 20.



Anexo XVI. GRÁFICO DEL FONDO PARA LA FINANCIACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DEL PGRR



Bibliografía

A

ADAME MARTÍNEZ, F. D.

- “Los tributos ecológicos de las comunidades autónomas”. *Revista de estudios regionales*, 1993, núm. 37.

ADAME MARTÍNEZ, F. D. Y RAMOS PRIETO, J.

- *Estudios sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.

- “Los impuestos de ordenamiento económico”. *Hacienda Pública Española*, 1981, núm. 71.
- *Sistema tributario español y comparado*. Madrid: Tecnos, 1986.
- “Los tributos con fines no financieros”. En J. L. GARCÍA DELGADO y J. M. SERRANO SANZ (coords.). *Economía española, cultura y sociedad: homenaje a Juan Velarde*. Tomo II. Madrid: Eudema, 1992.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.

- “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”. En J. ESTEVE PARDO (coord.). *Derecho del medio ambiente y Administración local*. Madrid: Civitas, 1996.
- *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

ÁLVAREZ GARCÍA, S.

- “Incidencia sobre el sistema tributario español de la armonización fiscal comunitaria”. En A. I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ (coord.). *Cuaderno Jean Monnet sobre Integración Europea Fiscal y Económica*, 2016, núm. 3.

AMER GÜERRE, A.

- “Ayudas públicas en la protección medioambiental en el caso de la gestión de residuos”. *Acciones e investigaciones sociales*, 1997, núm. 6.



ARA PINILLA, I.

- *Las transformaciones de los derechos humanos*. Madrid: Tecnos, 1990.

ARANZADI MARTÍNEZ, J. C.

- “Los dilemas de la energía nuclear en España. Alargamiento de la vida de las centrales y nuevas inversiones”. *Economía industrial* (Ejemplar dedicado a: 50.º Aniversario de la Agencia de la Energía Nuclear de la OCDE), 2008, núm. 369.
- *La opción nuclear en la estrategia energética del Reino Unido*. Documento de trabajo 2/2017. Real Instituto Elcano. Disponible en <http://www.realinstitutoelcano.org>.

ASTUDILLO PASTOR, J.

- *El almacenamiento geológico profundo de los residuos radiactivos de alta actividad. Principios básicos y tecnología*. Madrid: Enresa, 2001.

AYLLÓN DÍAZ-GONZÁLEZ, J. M.

- *Derecho nuclear*. Granada: Comares, 1999.

B

BÁEZ MORENO, A.

- “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2009, núm. 144.

BARQUERO ESTEVAN, J. M.

- *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

BECK, U.

- *La sociedad del riesgo*. Barcelona: Paidós, 1998 [Traducción de J. Navarro, D. Jiménez y M. R. Borrás].

BELLO PAREDES, S.

- “Las autorizaciones administrativas en el ámbito de la energía nuclear: a vueltas con el tema del futuro de la central nuclear de Santa María Garoña”. *Actualidad Administrativa*, 2009, núm. 19.
- *Los retos de la energía nuclear en España. Bases para una propuesta de política energética*. Editorial Académica Española, 2011.
- “Derecho nuclear y funcionamiento de las centrales nucleares a largo plazo”. *Revista jurídica de Castilla y León*, 2013, núm. 30.
- “El ATC de Villar de Cañas: ese oscuro objeto de deseo”. *Revista de administración pública*, 2015, núm. 198.

BOGAS GÁLVEZ, J. D.

- “La energía nuclear en el marco de las fuentes energéticas”. *Economía industrial* (Ejemplar dedicado a: 50.º Aniversario de la Agencia de la Energía Nuclear de la OCDE), 2008, núm. 369.



BORRERO MORO, C. J.

- “El principio de igualdad y la tributación ambiental: impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1997, núm. 7.
- “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1999, núm. 102.
- “Límites del Derecho comunitario a los tributos ambientales”. *Noticias de la Unión Europea*, 2001, núm. 193.
- “Un sueño frustrado (La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)”. *Quincena fiscal*, 2007, núm. 3-4.
- “La tributación de las actividades de riesgo tecnológico en España”. *Crónica tributaria*, 2016, núm. 158.

BOULANENKOV, V. Y BRANDS, B.

- “Responsabilidad por daños nucleares: Situación y perspectivas. Los Gobiernos aprueban un protocolo común para perfeccionar el sistema de indemnización internacional por daños nucleares”. *Crónicas*. Disponible en www.iaea.org.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M.:

- “Teoría de la imposición ambiental”. En A. GAGO RODRÍGUEZ, y X. LABANDEIRA VILLOT: *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

C

CALLE SAIZ, R.

- “La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea”, *Hacienda Pública Española*, 1970, núm. 6-7.

CALVO ORTEGA, R.

- “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Pamplona: Aranzadi, 2008.

CALVO VÉRGEZ, J.

- “Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, núm. 10.
- “La nueva fiscalidad de la energía”. *Quincena fiscal*, 2013, núm. 4.

CÁMARA BARROSO, M. C.

- “Tributación medioambiental a nivel estatal: antecedentes y situación actual”. En C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (coord.). *Encuentro de Derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2015.

CASADO OLLERO, G.

- “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1982, núm. 34.



- “Los fines no fiscales de los tributos”. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública*, 1991, vol. 41, núm. 213.

CASAS AGUDO, D.

- “Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta”. *Civitas. Revista Española de Derecho financiero*, 2012, núm. 154.
- “Fiscalidad y energía renovables. Especial problemática de la energía eólica”. *Crónica tributaria*, 2013, núm. 146.

CASTILLO LÓPEZ, J. M.

- *La reforma fiscal ecológica*. Granada: Comares, 1999.

CAZORLA PRIETO, L. M.

- *Derecho financiero y tributario (parte general)*. Pamplona: Aranzadi, 2000.
- “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Pamplona: Aranzadi, 2008.

CHECA GONZÁLEZ, C.

- “El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo”. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1987, núm. 6.
- “Algunas cuestiones polémicas en la tributación por el IBI de los Bienes Inmuebles de Características Especiales (BICES)”. *Cuadernos críticos del Derecho*, 2007, núm. 4.
- “La sujeción al IVA de la gestión de residuos radiactivos”. *Quincena fiscal*, 2010, núm. 10.

CHICO DE LA CÁMARA, P.

- “Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales”. *Quincena fiscal*, 2004, núm. 2.
- “Límites de la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. *Noticias de la Unión Europea*, 2004, núm. 237.
- “La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Pamplona: Aranzadi, 2008.

COASE, R.

- “The problem of social cost”. *Journal of Laws and Economics*, Londres, 1960, vol. 3, núm. 1.

COBOS GÓMEZ, J. M.

- “Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 2, Pamplona: Aranzadi, 2008.

COLINO MARTÍNEZ, A. Y CARO MANSO, R.

- “La nueva geopolítica de la energía. Introducción”. En Monografías del CESEDEN, *La nueva geopolítica de la energía*. Madrid: Ministerio de Defensa, Instituto Español de Estudios Estratégicos, 2010.



CONESA FERRER, J. A.

- *Energía nuclear: fundamentos, reactores, residuos*. Alicante: Universidad de Alicante, 2011.

COREY, G. R.

- “Somero examen del accidente de Three Mile Island”, *OIEA Boletín*, 2009 vol. 21, núm. 5. Disponible en www.iaea.org.

CORNEJO PÉREZ, A.

- “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”. *Crónica tributaria*, 2004, núm. 111.

CORRAL GUERRERO, L.

- “El impuesto: un enfoque integrador”. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 1995, núm. 5.

COSTA MORATA, P.

- “En el 60.º Aniversario del primer reactor nuclear (1942). El proyecto Manhattan”. *Antena de telecomunicación*, 2002, núm. 150.

COSTA MORATA, P. Y BAÑOS PÁEZ, P.

- “Sociología e ideología de los residuos radiactivos: la sociedad contra la técnica”. *Argumentos de Razón Técnica*, 2010, núm. 13.

CSERVENY, V.

- “La vía hacia el desarme Las salvaguardias del OIEA: un pilar fundamental del régimen del TNP”. *Boletín del Organismo Internacional de Energía Atómica*, 2010, vol. 51, núm. 1.

D

DE LA TORRE CAMPO J. Y RUBIO VARAS, M. M.

- “El Estado y el desarrollo de la energía nuclear en España, c. 1950-1985”. Asociación Española de Historia Económica. Documento de trabajo, 2014.
- *La financiación exterior del desarrollo industrial español a través del IEME (1950-1982)*, Estudios de Historia Económica, Banco de España, 2015, núm. 69.

DE LUCAS MARTÍN, J.

- “El principio de solidaridad como fundamento del derecho al medio ambiente”, *Revista de Derecho ambiental*, 1994, núm. 12.

DE VICENTE DE LA CASA, F.

- “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”. *Cónica tributaria*, 2012, núm. 144.

DEL BLANCO GARCÍA, A. J.

- “Límites al establecimiento de tributos ambientales autonómicos (propuestas de reforma)”. En C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (coord.). *Encuentro de Derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2015.



DELGADO GIL, A.

- *Delitos urbanísticos y contra el medio ambiente*. Madrid: CEF, 2016.

DELLINGER F. Y SCHRATZENSTALLER, M.

- *Sustainability-oriented Future EU Funding: A European Nuclear Power Tax*. Viena: Austrian Institute of Economic Research, 2017.

DURÁN CABRÉ J. M. Y GISPERT BROSÀ, C.

- “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”. Barcelona: Institut d’Economia de Barcelona, 2001.

E

ECHÁVARRI, L. E.

- “Nota sobre la vida operativa de las centrales nucleares”. Miembro de la Mesa de Diálogo, 2017. Disponible en www.minetur.es.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.

- “Los tributos propios autonómicos y la prohibición de doble imposición”. En F. A. VEGA BORRERO (coord.). *La distribución del poder financiero en España. Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*. Madrid: Marcial Pons, 2014.

ESPEJO MARÍN, C.

- “La producción de electricidad de origen nuclear en España”. *Boletín de la Asociación de Geógrafos Españoles*, 2002, núm. 33.

ESTEVE PARDO, J.

- *Técnica, Riesgo y Derecho. Tratamiento del riesgo tecnológico en el Derecho ambiental*. Barcelona: Ariel, 1998.

ESTEVE PARDO, M. L.

- “Financiación de actuaciones público-privadas de promoción del comercio urbano mediante tributos: la experiencia alemana”. *Quincena fiscal*, 2015, núm. 22.

EZEIZABARRENA SÁENZ, X.

- “Responsabilidad civil ambiental y energía nuclear”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2011, núm. 20.

F

FALCÓN Y TELLA, R.

- “Las medidas tributarias medio-ambientales y la jurisprudencia constitucional”. En J. ESTEVE PARDO (coord.). *Derecho del medio ambiente y administración local*. Madrid: Civitas, 1995.



- “La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos”. *Quincena fiscal*, 1991, núm. 17.

FERNÁNDEZ AMOR, J. A. Y PERETÓ GARCÍA, M.

- “Notas sobre el régimen jurídico de la imposición sobre la energía eléctrica”. *Revista Aranzadi de Derecho y nuevas tecnologías*, 2005, núm. 9.

FERNÁNDEZ-BOLAÑOS PORRAS, M.

- “La vida útil de las centrales nucleares españolas”. *Alfa*, 2008, núm. 4.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.

- “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables”. *Quincena fiscal*, 2010, núm. 22.

FUENTES QUINTANA, E.

- “Política fiscal e integración europea”. En AA.VV. *España ante la integración económica europea*. Barcelona: Ariel 1966.

G

GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA VILLOT, X.

- *La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales*. Madrid: Mundi Prensa, 1999.
- *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- “El Informe Mirrlees y la Imposición Ambiental en España”. *Economist for Energy*, 2013, WP 13.

GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X. Y LÓPEZ OTERO, X.

- “Las nuevas reformas fiscales verdes”. *Economist for Energy*, 2016, WP 05.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.

- “Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos”. *Revista de administración pública*, 1953, núm. 12.
- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas, 1988.

GARCÍA DORADO, F.

- *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002.

GARCÍA FRÍAS, M. A.

- “El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán”. *Revista de información fiscal*, 1994, núm. 3.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.

- “Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la electricidad: perspectiva interna y comunitaria”. *Noticias de la Unión Europea*, 2004, núm. 237.



GARCÍA NOVOA, C.

- “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”. *Noticias de la Unión Europea*, 2007, núm. 274.

GÓMEZ-BARREDA GARCÍA, R. Y COBOS GÓMEZ, J. M.

- “Las ecotasas. Fiscalidad sobre la producción de energía eléctrica: Castilla-La Mancha, Extremadura, Murcia, Valencia”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi, 2013.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.

- *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las comunidades autónomas. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Castilla y León*. Actas del 7.º Congreso de Economía Regional de Castilla y León, 2000.

GONZÁLEZ VAQUÉ, L.

- “El principio de precaución: incertidumbre científica, riesgos hipotéticos y decisión política”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2005, núm. 7.

GUERVÓS MAÍLLO, M. A.

- “Tasa en materia medioambiental”. En AA.VV. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*. Madrid: Dykinson, 2005.

GUIRADO ESPINOSA, M. A.

- “La aplicación del principio de precaución en el sector energético nuclear: La dialéctica entre garantía de suministro y riesgo”. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2015, vol. 6, núm. 1.

H

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.

- “La justicia tributaria en el ordenamiento plural”. *Revista Boliviana de Derecho*, 2016, núm. 21.
- “El principio constitucional de capacidad económica en las tasas. Un estudio de la jurisprudencia”. *Revista Boliviana de Derecho*, 2017, núm. 23.

HERRERA MOLINA, P. M.

- “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1996, núm. 2.
- *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid-Barcelona: Ministerio de Medio Ambiente, Marcial Pons, 2000.
- “Metodología del Derecho financiero y tributario”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2003, núm. 26.
- “La irrelevancia constitucional de tributo”. *Quincena fiscal*, 2004, núm. 2.



- “STC 168/2004, de 3 de octubre: Gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo: ¿un nuevo modelo de contribución especial?”. *Crónica tributaria*, 2006, núm. 121.
- “El principio quien contamina paga”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Pamplona: Aranzadi, 2008.
- “STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”. *Crónica tributaria*, 2011, núm. 141.

HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F.

- “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al Impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1994, núm. 83.

HERRERA MOLINA, P. M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y GRAU RUIZ, M. A.

- “Tributos sobre el riesgo (especial referencia al sector energético)”. En R. FALCÓN Y TELLA (COORD.). *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

I

IBÁÑEZ GARCÍA, I.

- *¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?* ECJ Leading Cases, 2015. Disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com>.

IRANZO MARTÍN, J.

- *La energía nuclear y la garantía de suministro*. Documento de Trabajo 31. Real Instituto Elcano, 2009. Disponible en <http://biblioteca.ribei.org/1752/1/DT-31-2009.pdf>.

J

JIMÉNEZ ARANA, J. M.

- “Combustible nuclear y medio ambiente”. *Cuadernos de estrategia* (Ejemplar dedicado a: La energía y el medio ambiente), 1991, núm. 34.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J.

- *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares, 1998.

JIMÉNEZ VARGAS, P. J.

- “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”. *Quincena fiscal*, 2016, núm. 1-2.

K

KOSONEN, K. y NICODÈME, G.

- *The role of fiscal instruments in policy*. CESifo Working Paper, 2009, núm. 2.719. Disponible en <https://www.econstor.eu>.

L

LABANDEIRA VILLOT, X.

- “Nuevos entornos para la fiscalidad energética”. *Economics for Energy*, 2011, WP 07.
- “Fiscalidad y sostenibilidad”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (COORDS.). *Los tributos del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi, 2013.

LABANDEIRA VILLOT, X. Y LINARES LLAMAS, P.

- “Seguridad energética en España. Análisis económico y propuestas de actuación”. *Economics for Energy*, 2017.

LAFONT SANDINO, M. S.

- “Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2018, núm. 423.

LAFUENTE BENACHES, M.

- *El Almacén Temporal Centralizado (ATC) en la gestión de los residuos radiactivos*. Pamplona: Aranzadi, 2012.
- “El transporte de residuos radiactivos al ATC español”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2014, núm. 28.

LAGO MONTERO, J. M.

- *El poder tributario de las comunidades autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 2000.
- “La cuantificación de las tasas autonómicas. Principios rectores”. En AA.VV. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*. Madrid: Dykinson, 2005.

LAMELA, A.; MOLINÍ, F.; CAÑADA TORRECILLA, R. Y ROMERO A.

- “El geoísmo y las directrices mundiales para una mejor gestión del agua”. *Nimbus*, 2006, núm. 17.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.

- “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”. En AA.VV. *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1980.

LINARES LLAMAS, P.

- “La sostenibilidad del modelo energético español. Diagnóstico y recomendaciones”. *Economics for energy*, 2012, WP 01.

LÓPEZ DÍAZ, A.

- “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. Y CC.LL”. *Dereito*, 2013, vol. 22, núm. extra 1.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.

- “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2009, núm. 141.
- “La búsqueda de menores emisiones de CO₂ a través del impuesto sobre hidrocarburos”. *Nueva fiscalidad*, 2010, núm. 2.
- “La discutible autonomía financiera de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”. *Quincena fiscal*, 2010, núm. 19.



- “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”. *Crónica tributaria*, 2012, núm. 145.
- “Consideraciones constitucionales sobre la Ley de Impuestos Especiales”. *Quincena fiscal*, 2016, núm. 17.
- “El derecho de propiedad ante la armonización fiscal”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2016, núm. 23.
- “Lagunas en el Derecho tributario de la Unión Europea”. *Cuadernos de Derecho transnacional*, 2017, vol. 9, núm. 2.

LÓPEZ RAMÓN, F.

- “El Consejo de Seguridad Nuclear: un ejemplo de Administración independiente”. *Revista de administración pública*, 1991, núm. 126, págs. 189-216.

LOZANO SERRANO, C.

- “La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones”. *Crónica tributaria*, 1982, núm. 43.
- “La capacidad económica en las tasas”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2012, núm. 153.

LUCAS DURÁN, M.

- “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”. *Quincena fiscal*, 2014, núm. 5.

LUCHENA MOZO, G. M.

- “Fiscalidad de la energía”. *Crónica tributaria*, 2003, núm. 108.

M

MARÍN CÓZAR, M.

- *Propuestas para una estrategia energética nacional*. Fundación FAES, 2013. Disponible en <https://fundacionfaes.org>.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.

- “La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos”. En AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1991.

MARTÍN QUERALT, J.

- “Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución”. *Palau 14. Revista valenciana de Hacienda pública*, 1988, núm. 4.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.

- “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1988, núm. 60.

MARTÍNEZ-VAL PEÑALOSA, J. M.

- “La energía nuclear en España”. En *Perspectivas actuales de la energía nuclear* (Madrid, 2008, abril). Colegio Libre de Eméritos.



MATA SIERRA, M. T.

- “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Pamplona: Aranzadi, 2008.
- *El principio de igualdad tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 2009.

MENÉNDEZ MORENO, A.

- “De nuevo los tributos medioambientales de las comunidades autónomas y su contrastación constitucional. (A propósito de la sentencia del Tribunal supremo de 17 de febrero de 2014)”. *Quincena fiscal*, núm. 10.
- “¿Cumple alguna función el principio de generalidad en nuestro ordenamiento tributario?”. *Quincena fiscal*, 2018, núm. 21.

MÍNGUEZ TORRES, E.

- *El futuro de la energía nuclear hacia 2020*. Documento de Trabajo 15, Instituto Español de Estudios Energéticos (IEEE), 2015.

MIRANDA PÉREZ, A.

- “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Vol. III, 1997.

MIRRLEES, J. *ET AL.*

- *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Institute for Fiscal Studies, 2011.

MOLINA LEBRÓN, A.

- “El canon a la generación hidroeléctrica. Problemas de inconstitucionalidad de incumplimiento del Derecho comunitario”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2014, núm. 382.

MORENO FERNÁNDEZ, J. I.

- “La aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales a los impuestos autonómicos sobre el sector eléctrico”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi, 2013.

MORENO GONZÁLEZ, S.

- “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2006, núm. 132.
- “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”. *Quincena fiscal*, 2013, núm. 22.

MUÑOZ VILLARREAL, A.

- “Fiscalidad y medio ambiente: estado de la cuestión (I)”. *Anuario jurídico y económico escurialense*, 2013, núm. 46.

N

NAVALÓN BURGOS, B.

- “Agua para la energía”. En *Semana temática: Agua, Energía y Sostenibilidad*, Expo Zaragoza (Zaragoza, 2008, septiembre).



NÚÑEZ LOZANO, M. C.

- “La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales”. En *XII Congreso de la Asociación española de profesores de Derecho Administrativo*, (La Laguna, 2017, febrero).

O

ORTEGA MALDONADO, J. M.

- *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

ORTIZ CALLE, E.

- “Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado II”. *Impuestos*, 1999, núm. 1.
- “Armonización comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad medioambiental (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de junio de 1999, dictada en el asunto C-346/97 y relativa a las cuestiones prejudiciales planteadas en el litigio entre Transwede Airways AB y la Administración tributaria sueca)”. *Noticias de la Unión Europea*, 2000, núm. 189.
- “Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico”. *Revista interdisciplinar de gestión ambiental*, 2001, núm. 27.
- “STJCE 5.4.2001, G. van de Water/Staatssecretaris van Financiën, As. C-325/99: Impuestos especiales, devengo”. *Crónica tributaria*, 2001, núm. 101.
- “Fiscalidad: Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente”. *Noticias de la Unión Europea*, 2004, núm. 234.
- “El ordenamiento comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”. *Noticias de la Unión Europea*, 2007, núm. 268.
- “La adhesión de España a las instituciones europeas y su incidencia en la protección fiscal del medio ambiente”. *Noticias de la Unión Europea*, 2011, núm. 315 (Ejemplar dedicado a: XXV años de vigencia del Tratado de Adhesión de España a la Unión Europea).
- “Los impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el ordenamiento constitucional”. *Noticias de la Unión Europea*, 2012, núm. 326.
- “Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2016, núm. 403.
- “Extrafiscalidad y constitución en la imposición energético-ambiental”. En M. L. GONZÁLEZ CUÉLLAR y E. ORTIZ CALLE (dirs.). *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.
- “La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario y la imposición sobre la energía nuclear”. *Crónica tributaria*, 2018, núm. 168.
- “Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2019, núm. 437-438.

ORTIZ CALLE, E. Y ZORNOZA PÉREZ, J.

- “Régimen tributario de las telecomunicaciones”. En J. VIDA FERNÁNDEZ (coord.). *Derecho de las telecomunicaciones*. Pamplona: Aranzadi, 2015.



P

PADILLA ROSA, E. Y ROCA JUSMET, J.

- “Efectos distributivos interterritoriales de las políticas ambientales: el caso de las propuestas de impuesto europeo sobre la energía y el CO₂”. *Cuadernos económicos de ICE*, 2006, núm. 71.

PALAO TABOADA, C.

- “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”. En AA. VV. *Estudios en Homenaje a Federico de Castro*. Vol. II, Madrid: Tecnos, 1976.
- “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario” En AA. VV. *La Hacienda pública en la Constitución española*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1995, núm. 88.
- “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2004, núm. 124.

PATTERSON W. C.

- *La energía nuclear*. Barcelona: Orbis, 1985.

PATÓN GARCÍA, G.

- “La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española”. *Revista da Faculdade de Direito de Caruaru*, 2011, núm. 43.
- “Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo”. *Policy Paper 22*, 2012 (Fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS).
- “La inconstitucionalidad del impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radiactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre”. *Quincena fiscal*, 2013, núm. 17.
- “El derecho de autoconsumo eléctrico versus el 'impuesto al sol': Comentarios a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2017”. *Actualidad jurídica ambiental*, 2017, núm. 74.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.

- *Curso de derechos fundamentales (I). Teoría general*. Madrid: Eudema, 1991.

PEREA SOLANO, B; ZATARAIN DE VALLE, A.; CAÑIZARES PACHECO, E. Y MONREAL LASHERAS, A.

- “Los instrumentos fiscales en el sector eléctrico”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi, 2013.

PÉREZ BERNABÉU, B.

- “La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario”. *Quincena fiscal*, 2016, núm. 3.

PÉREZ DE AYALA, J. L.

- “Las cargas públicas: principios para su distribución”. *Hacienda pública española*, 1979, núm. 59.
- “La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales”. *Noticias de la Unión Europea*, 1995, núm. 122.



PÉREZ DE AYALA, J. L. Y GONZÁLEZ GARCÍA, E.

- *Curso de Derecho tributario*. Tomo I, Salamanca: Plaza Universitaria, 1994.

PÉREZ RIVARES, J. A.

- “Los efectos jurídicos de las directrices de la comisión europea en materia de ayudas de Estado”. *Revista electrónica de estudios internacionales*, 2011, núm. 21.

PIGOU, A. C.

- *The economics of welfare*. [en línea] 2002. Disponible en <http://www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEW0.html>.

POLLIT, M. G.

- “En busca de una 'buena' política energética: limitaciones sociales de las soluciones tecnológicas para los problemas energéticos y climatológicos”. *Papeles de Energía*. 2016, núm. 1.

R

RAMOS PRIETO, J.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. Y MACARRO OSUNA, J. M.

- “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general. Problemas y propuestas”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2019, núm. 2.

ROBLES MARTÍN-LABORDA, A.

- *La lucha contra las restricciones de la competencia: Sanciones y remedios contra las restricciones de la competencia y principio de efectividad*. Granada: Comares, 2017.

RODRÍGUEZ BEREJO, A.

- “El sistema tributario en la Constitución. Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Revista española de Derecho constitucional*, 1992, núm. 36.
- “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 2005, núm. 13.
- “La Constitución y las reformas territoriales en España”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 2007, núm. 8.
- “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2009, núm. 142.

ROMERO DE PABLOS, A.

- “Un viaje de José María Otero Navascués. Los inicios de la investigación de la energía nuclear en España”. *Arbor: Ciencia, pensamiento y cultura*, 2000, núm. 659-660.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.

- “Los impuestos ambientales en las comunidades autónomas”. *Quincena fiscal*, 2007, núm. 9.
- “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”. *Impuestos*, 1996, núm. 2.

ROZAS VALDÉS, J. A.



- “Riesgo de contaminar y tributos autonómicos”. *Quincena fiscal*, 2006, núm. 2.
- “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico”. *Quincena fiscal*, 2014, núm. 8.
- “Evolución y reforma del sistema financiero de la energía eléctrica”. *Crónica tributaria*, 2014, núm. 150.
- “Impuestos autonómicos sobre el riesgo para las personas”. En *I Jornada Transfronteriza España-Portugal sobre Tributación del Riesgo* (Cáceres, 2014, diciembre). Working Paper 1.
- “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”. *Quincena fiscal*, 2015, núm. 13.
- *El TJUE se pronuncia sobre el impuesto especial alemán sobre energía nuclear*. ECJ Leading Cases, 2015. Disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com>.
- “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”. En M. L. GONZÁLEZ CUÉLLAR y E. ORTIZ CALLE (dirs.). *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.

RUETE M.

- “Los costes de la generación de energía. Comentarios sobre las diferentes fuentes”. *Economía industrial* (Ejemplar dedicado a: 50.º Aniversario de la Agencia de la Energía Nuclear de la OCDE), 2008, núm. 369.

RUIZ ALMENDRAL, V. Y MARTÍNEZ CABALLERO, R.

- “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las comunidades autónomas”. *Revista española de Derecho europeo*, 2006, núm. 20.

RUIZ ALMENDRAL, V. Y ZORNOZA PÉREZ, J.

- “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales”. *Nueva fiscalidad*, 2004, núm. 10.

RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A. M.

- “Régimen jurídico de la gestión de los residuos nucleares”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2009, núm. 16.
- “Nuevas perspectivas del derecho nuclear en Europa y en España”. *Revista electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja, REDUR*, 2011, núm. 9.

RUIZ GARIJO, M.

- “La tasa Enresa”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Los tributos del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi, 2013.

S

SAINZ DE BUJANDA, F.

- “Impuestos directos e impuestos indirectos”. En *Hacienda y Derecho*. Vol. II, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- “Teoría de la exención tributaria”. En *Hacienda y Derecho*. Vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A.

- “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2012, núm. 153.



SÁNCHEZ LAMELAS, A.

- “La evaluación de impacto ambiental de actividades 'transfronterizas' en el estado autonómico: la necesidad de articular mecanismos de coordinación y colaboración entre comunidades autónomas en materia de medio ambiente”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2014, núm. 28.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.

- “La tributación medioambiental. ¿Solo un tema de moda?”. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública*, 1996, vol. 46, núm. 242.

SÁNCHEZ SERRANO, L.

- “El poder tributario de las comunidades autónomas”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 1981, núm. 29.
- “Principios de justicia tributaria”. En F. J. LASARTE ÁLVAREZ (coord.). *Manual general de Derecho financiero. Parte general*. Granada: Comares, 1999.

SÁNCHEZ VÁZQUEZ, L.

- “Conflictos socioambientales en torno a la energía nuclear. Perspectivas desde la investigación para la paz”. *Revista de paz y conflictos*, 2011, núm. 4.

SÁNCHEZ, G.

- “La energía nuclear, esa desconocida”. *La Ciencia ante el público: Cultura humanista y desarrollo Científico-Tecnológico*, 2017. Disponible en <http://diarium.usal.es/guillermo/files/2014/02/CienciaPublicoEN.pdf>.

SANZ RUBIALES, I.

- “El almacenamiento geológico de dióxido de carbono en la Directiva 2009/31, de 23 de abril”. *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, 2011, núm. 19.

SCHELLING, T. C.

- “What makes Greenhouse Sense? Time to Rethink the Kyoto Protocol”. *Foreign affairs*, 2002, vol. 81, núm. 3.

SEBASTIÁN GASCÓN, C.

- *España estancada. Por qué somos poco eficientes*. Barcelona: Galaxia Gutenberg, 2016.

SERRANO ANTÓN, F.

- “El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española”. *Foro, Revista de Derecho*, 2013, núm. 20.

SIERRA LÓPEZ, J.

- *La energía y las políticas europeas: su repercusión en España*. Documento de Trabajo núm. 15, 2008. Real Instituto Elcano. Disponible en <http://biblioteca.ribei.org/1501/1/DT-15-2008.pdf>.

SIMÓN ACOSTA, E. A.

- “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales”. *Hacienda pública española*, 1975, núm. 35.
- *Las tasas de las entidades locales (el hecho imponible)*. Pamplona: Aranzadi, 1999.



- “Principios de moderación y no confiscatoriedad. Una visión desde la perspectiva de los derechos humanos”. *Rivista trimestrale di Diritto tributario*, 2017, núm. 2.

SOLER BELDA, R. R.

- “La progresividad en el informe de los expertos”. *Quincena fiscal*, 2014, núm. 11.

SOLER ROCH, M. T.

- “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”. En F. BECKER ZUAZUA, L. M. CAZORLA PRIETO y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ (coords.). *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1, Pamplona: Aranzadi, 2008.

T

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.

- “Las libertades comunitarias como límite al ejercicio del poder tributario de las regiones”. En G. PATÓN GARCÍA (coord.). *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*. Madrid: CEF, 2015.
- “Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el derecho tributario español”. (Nápoles, 2017, septiembre). Disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com>.

V

VAQUERA GARCÍA, A.

- *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova, 1999.

VARONA ALABERN, J. E.

- “El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre”. *Nueva Fiscalidad*, 2005, núm. 6.
- “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”. *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 2007, núm. 135.
- *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons. 2009.

VELARDE PINACHO, G.

- “Energías alternativas y su papel en el futuro energético de la Unión Europea”. En AA.VV. *Seguridad nacional y estrategias energéticas de España y Portugal*. Madrid: Ministerio de Defensa, Instituto Español de Estudios Estratégicos, 2011.
- *La energía nuclear después del accidente de Fukushima*. Madrid: Ministerio de Defensa, Escuela de Altos Estudios de la Defensa, 2013.

VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.

- “El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica”. En F. D. ADAME MARTÍNEZ y J. RAMOS PRIETO (coords.). *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*.



Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

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, núm. 5.
- “Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014”. *Quincena fiscal*, 2015, núm. 14.
- “Fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico y ayudas de Estado”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2015, núm. 393.

VIÑAS MARTÍN, A.

- “La negociación y renegociación de los acuerdos hispano-norteamericanos, 1953-1988: una visión estructural”. *Cuadernos de historia contemporánea*, 2003, núm. 25.

Y

YÁBAR STERLING, A.

- “Cambio climático: planteamientos y análisis desde una perspectiva multidisciplinar”. *Encuentros multidisciplinarios*, 2005, vol. 7, núm. 20.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.

- “Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”. *Hacienda Pública Española*, 1975, núm. 32.

Z

ZORNOZA PÉREZ, J.

- “Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas”. *Documentación administrativa*, 1992-1993, núm. 232-233.