

ANÁLISIS DEL CANON EÓLICO DE GALICIA AL HILO DE LAS ÚLTIMAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA¹

Analysis of the Galician tax on wind farms in light of the most recent resolutions of the High Court of Justice

DOI: <http://dx.doi.org/10.15304/dereito.24.1.2294>

SORAYA RODRÍGUEZ LOSADA
Derecho Público Especial
Universidad de Vigo
soraya.losada@uvigo.es

Resumen

El canon eólico de Galicia es un impuesto medioambiental propio de la Comunidad Autónoma que grava la contaminación paisajística provocada por la instalación de aerogeneradores utilizados en la producción de energía eólica.

La adecuación de su regulación a la Constitución española vendrá dada por una serie de factores. En primer lugar, no puede existir duplicidad impositiva con otros tributos locales (art. 6.3 de la LOFCA). En segundo lugar, deben respetarse los principios constitucionales que informan la idoneidad de un tributo, entre los que se encuentra el de generalidad, igualdad o seguridad jurídica. En tercer lugar, tiene que existir una relación lógica entre el hecho imponible, el objeto del tributo y el mecanismo de cuantificación del canon, de modo que todos ellos estén orientados a evitar la contaminación visual provocada por la instalación de aerogeneradores. Y, finalmente, las cantidades recaudadas tendrán que afectarse a actuaciones de prevención y reparación del daño medioambiental ocasionado en los municipios más afectados.

Palabras clave: autonomía financiera, tributos medioambientales, extrafiscalidad, canon eólico.

Abstract

In 2009, Galicia enforced a landscape visual impact levy –tax on wind farms- to relieve the landscape pollution caused by the installation of aerogenerators.

It can be said that this tax observes the Spanish Constitution regulations if the following premises are obeyed. First, there cannot exist tax duplicity between the regional tax on wind farms and other local taxes (art. 6.3

¹Este trabajo ha sido realizado en el marco de los Proyectos de investigación: "Puertos y zonas francas en el marco del transporte marítimo. Régimen financiero y tributario y financiación de estructuras" (Ministerio de Economía y Competitividad, DER2012-36687) y "Puertos y zonas francas en el marco del transporte marítimo internacional" (Uvigo 13VI11).

LOFCA). Second, constitutional principles like generality, equality or legal certainty shall be observed. On a third place, there must exist a logic connection between the taxable event, the object of the tax and its calculation, and all of them must be directed to avoid the visual impact caused by the installation of aerogenerators. Finally, the money collected must be used to finance prevention and repair of environmental damage produced in the affected local governments –those municipalities where the land farms are located-.

Keywords: financial autonomy, environmental taxes, extra taxation, tax on wind farms.

SUMARIO

1. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 3 DE DICIEMBRE DE 2012: LOS HECHOS ENJUICIADOS Y LA DECISIÓN DEL TRIBUNAL. 2. EL CANON EÓLICO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA. 2.1. Cuestiones previas en relación con los tributos medioambientales. 2.2. Introducción a la figura del canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia. 2.3. El principio de separación: ¿infringe el canon eólico la prohibición del art. 6.3 de la LOFCA? 2.4. ¿Es el canon eólico propiamente un impuesto ambiental? 2.5. Principios de generalidad, igualdad y seguridad jurídica: ¿vulnera el canon eólico alguno de estos principios?. 3. BIBLIOGRAFÍA.

SUMMARY

1. THE RESOLUTION OF THE HIGH COURT OF GALICIA OF 3RD DECEMBER 2012: THE FACTS AND THE COURT'S DECISION. 2. THE GALICIAN TAX ON WIND FARMS. 2.1. Introduction to the environmental taxes. 2.2. Analysis of the Galician tax on wind farms. 2.3. Principle of separation: does the tax on wind farms infringe article 6.3 of the Organic Act on the Financing of the Autonomous Communities? 2.4. Is the tax on wind farms an environmental tax? 2.5. Principles of generality, equality and legal certainty: does the tax on wind farms respect these constitutional principles? 3. BIBLIOGRAPHY.

Abreviaturas

CCAA: Comunidades Autónomas. **CE:** Constitución Española. **CEP:** Convenio Europeo del Paisaje. **EGA:** Asociación Eólica de Galicia. **IBI:** Impuesto sobre Bienes Inmuebles. **IAE:** Impuesto sobre Actividades Económicas. **LOFCA:** Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. **SA:** Sociedad Anónima. **TC:** Tribunal Constitucional. **TS:** Tribunal Supremo. **TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.

1. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 3 DE DICIEMBRE DE 2012: LOS HECHOS ENJUICIADOS Y LA DECISIÓN DEL TRIBUNAL

La sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Galicia de 3 de diciembre de 2012 resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Sistemas Energéticos Chandrexa S.A. contra la orden de la Consejería de Economía e Industria de 7 de enero de 2010 que aprueba el modelo de autoliquidación del canon eólico. Con anterioridad, la Ley 8/2009 de 22 de diciembre, por la que se regula el Aprovechamiento Eólico en Galicia, había creado el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

Al impugnar la Orden –e indirectamente la ley creadora del canon eólico–, el Tribunal determina si concurren o no motivos que justifiquen suscitar la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC. A tal efecto, analiza los motivos esgrimidos por el recurrente. Y así, de una parte, reflexiona sobre si se vulnera la prohibición del art. 6.3 de la LOFCA; esto es, si el canon eólico recae sobre el mismo hecho imponible que gravan el IBI y el IAE. De otra parte, estudia si este ingreso de Derecho Público carece de finalidad extrafiscal desde un punto de vista material, si se vulneran principios básicos como el de generalidad o igualdad, y si existe o no congruencia entre los elementos esenciales del canon y su pretendida naturaleza de tributo ambiental –objeto y hecho imponible, sujetos, base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria de recaudación–. Una vez analizada la figura, el Tribunal Superior rechaza el recurso contencioso-administrativo, confirmando que el canon se ajusta al bloque de constitucionalidad.

De modo paralelo, una sentencia posterior del TSJ de Galicia de 12 de febrero de 2014 se pronuncia sobre la constitucionalidad de este tributo. En esta nueva ocasión se resuelve el recurso presentado por la Asociación Eólica de Galicia (EGA), solicitando la declaración de nulidad de la Orden y el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de los preceptos de la Ley 8/2009 que regulan el canon eólico. Una vez más, el TSJ entiende que no se ha excedido el límite de potestad tributaria fijado en el art. 6.3 de la LOFCA, ni se ha infringido la doctrina del TC en materia de tributos de carácter extrafiscal y finalidad medioambiental.

Dado que ambas resoluciones se complementan, a continuación realizaremos un análisis conjunto de las mismas.

2. EL CANON EÓLICO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA

2.1. Cuestiones previas en relación con los tributos medioambientales

Las CCAA disponen de autonomía financiera y, para garantizarla, la CE enumera una serie de recursos que configuran las Haciendas Públicas. En esta línea, las CCAA tienen potestad para crear nuevos tributos, aunque los hechos imposables diseñados por los entes regionales deberán respetar las disposiciones constitucionales y los límites que derivan del *bloque de constitucionalidad* (arts. 157 y 158 de la CE, los Estatutos de Autonomía,

arts. 6, 7 y 8 de la LOFCA y las leyes estatales de cesión de tributos). Pues bien, a la hora de buscar ingresos mediante la creación de nuevas figuras impositivas, ha cobrado especial protagonismo el establecimiento de tributos ecológicos o medioambientales². Y así, los tributos medioambientales pueden utilizarse para que determinados sujetos reconozcan los costes sociales de su comportamiento e internalicen esa externalidad, reduciendo las actividades dañinas y generando un beneficio general en bienestar a partir de la tributación³.

El TC ha reconocido en múltiples ocasiones que los tributos pueden tener una finalidad fiscal o recaudatoria, esto es, pueden presentarse como una fuente de ingresos que nutra a los entes territoriales de medios económicos para satisfacer sus necesidades financieras⁴. Pero también pueden presentar una finalidad *extrafiscal*⁵, respondiendo su

²S. RODRÍGUEZ LOSADA, "La evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA: valoración de la constitucionalidad de las normas autonómicas creadoras de tributos propios utilizando la doctrina del *ius superveniens*. Su aplicación en relación con los tributos medioambientales", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 1/2014, p. 37 y ss.

³A. LEICESTER, "Tributación medioambiental: principios económicos y experiencia en el Reino Unido", en VV.AA. (E. ÁLVAREZ PELEGRY, M. LARREA BASTERRA, coords), *Energía y tributación ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 32.

⁴Así se refleja en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 197/1992, de 19 de noviembre; 194/2000, de 19 de julio; o 276/2000, de 16 de noviembre.

⁵En este punto hemos de precisar que, mientras que una parte de la doctrina distingue entre tributos fiscales o extrafiscales –o, si se quiere, tributos con función primordialmente fiscal y tributos con función primordialmente extrafiscal–, otro sector hace referencia a distintos planos de la extrafiscalidad. Así, CASADO OLLERO identifica, en primer lugar, los *tributos con efectos no fiscales*, expresión que se refiere las consecuencias no fiscales del anuncio o aplicación de cualquier medida tributaria. En segundo lugar, hace alusión a los *tributos con fin no fiscal*, que, además de perseguir fines recaudatorios, buscan la obtención de fines extrafiscales o de ordenación, como pueden ser los tributos aduaneros. En tercer lugar estarían los *tributos no fiscales o extrafiscales*, que se apartan de la finalidad recaudatoria propia de los tributos (G. CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos", VV.AA., *Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, 1991, pp. 103 y ss.) Igualmente, CASALTA NABAIS afirma que toda fiscalidad presenta una cierta dosis de extrafiscalidad, ya que ningún impuesto es neutro desde el punto de vista económico y social (J. CASALTA NABAIS, "Tributos con fins ambientais", VV.AA., (C. GARCÍA NOVOA, C. HOYOS JIMÉNEZ, dir.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 2049-2050. Con un esquema similar, al referirse a las distintas clases de tributos autonómicos, ALONSO GONZÁLEZ distingue, en primer lugar, los *impuestos ambientales de corte tradicional* (cánones de agua, cánones de vertidos, cánones de residuos, impuestos sobre la contaminación atmosférica, etc), refiriéndose a ellos como los tributos extrafiscales verdes típicos; de otra parte, estarían los *impuestos con intencionalidad extrafiscal de carácter no ambiental*, que, teniendo *ab initio* una finalidad extrafiscal, al aplicarlos, finalidad y resultado obtenido no guardan relación, y en los que la finalidad extrafiscal no se corresponde con la estructura y los elementos del tributo (serían el caso de los impuestos que velan por la función social de la propiedad –por ejemplo, el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas–, los impuestos que actúan ante situaciones de riesgo o puesta en peligro de determinados bienes constitucionales –impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, impuestos sobre actividades que inciden en el medioambiente o el impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento–

establecimiento a políticas sectoriales distintas de la meramente recaudatoria⁶.

En cualquier caso, para calificar un tributo como "verde", "ecológico" o "medioambiental", es necesario que se cumplan tres premisas.

En primer lugar, el tributo medioambiental debe tener una *función disuasoria*. Esto implica que la materia gravada debe prever una actividad real o potencialmente dañina o agresiva para el medioambiente, disuadiendo dicha actuación y promoviendo comportamientos favorables.

Esta función disuasoria no solo se aprecia a la hora de fijar el hecho imponible, sino que, como segunda condición, el gravamen ha de *modularse cuantitativamente* en función de una mayor o menor contaminación, gravando más a quien más contamina.

Y, en tercer lugar, el tributo medioambiental debe tener una *función reparadora*, de modo que todo o parte de lo recaudado ha de afectarse a reparar el daño ambiental producido, sin que sea posible la utilización de las cantidades obtenidas para el sostenimiento de gastos públicos generales. En el caso del canon eólico, esta función se cumple con la afectación de las cantidades recaudadas al Fondo de Compensación Eólico. Ahora bien, la consideración de un impuesto como medioambiental no viene dada simplemente por la mera afectación de las sumas recaudadas tras su instauración a la protección del entorno natural⁷.

); por último estarían los *impuestos netamente fiscales*, en los que o no existe finalidad extrafiscal o ésta es ornamental y accesorio a la recaudatoria (impuestos sobre el juego, impuestos sobre los depósitos de las entidades de crédito, etc). *Vid.*, L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pp. 33-35.

⁶ Un análisis de la constitucionalidad de los tributos extrafiscales y su difícil compatibilización con los principios de capacidad económica y de legalidad puede encontrarse en: A.M. PITA GRANDAL, "Sistema tributario y medio ambiente". En: VV.AA, *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, pp. 588 y ss; F.D., ADAME MARTÍNEZ, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, pp. 42-85. Por el contrario, SOLER ROCH entiende que la capacidad económica es ajena al fundamento de los tributos ambientales, ya que su verdadera justificación está en la capacidad de producir daño ambiental, es decir, en la capacidad de contaminar (*vid.*, M.T. SOLER ROCH, "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", en VV.AA. (F. BECKER ZUAZUA, L.M. CAZORLA PRIETO, J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, dir.), *Tratado de tributación medioambiental*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 94 y ss). También puede resultar interesante, M.J. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*, Thomson-Reuters, Cizur Menor, 2011, pp. 27 y ss.

⁷ En algunas ocasiones, el TC ha seguido otra línea argumental. Es el caso del pronunciamiento del TC sobre la constitucionalidad del gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil (STC 168/2004, de 6 de octubre). Por el contrario, al analizar la constitucionalidad del impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan en el medioambiente, el TC consideró que la afectación del tributo no era suficiente para poder considerarlo un tributo medioambiental porque la materia imponible gravada se solapaba con el IBI (STC 179/2006, de 13 de junio). En particular, el TC indicó que: «*la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la*

2.2. Introducción a la figura del canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia

El canon eólico fue creado mediante Ley del Parlamento de Galicia 8/2009, de 22 de diciembre (DOG de 29 de diciembre de 2009), por la que se regula el Aprovechamiento Eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental. Hemos de precisar que el legislador gallego ha optado por la denominación de "canon", pero, en cualquier caso, nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público⁸ y, en particular –y por exclusión–, ante un impuesto, ya que se exige sin que tenga lugar una actividad de la Administración o un uso u ocupación privativa del dominio público⁹.

El hecho imponible del canon eólico es *«la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia»* (art. 11). Serán sujetos pasivos en calidad de contribuyentes quienes exploten un parque eólico, presumiéndose, salvo prueba en contra, que realiza dicha actividad la persona que figure como titular en la correspondiente autorización administrativa para la instalación del parque eólico (art. 12). La base imponible estará constituida por la suma de unidades de aerogeneradores del parque eólico instalados en territorio gallego (art. 15), y la cuota, determinada anualmente, se obtendrá aplicando a la base imponible el tipo de gravamen correspondiente en función del número de generadores instalados en el parque eólico¹⁰. Además, se prevé una bonificación para los casos en los que tenga lugar una reducción efectiva de unidades de aerogeneradores que no suponga tramo diferente de base (art. 16).

verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal. Y, en segundo lugar, porque basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar 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 medio ambiental como, por ejemplo, los programas «que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos» o «de apoyo al transporte público».

⁸Así lo confirma el TS en sus sentencias de 31 de enero y 27 de marzo de 1998, donde se establece la naturaleza tributaria de los cánones así como su carácter de prestación patrimonial de carácter público, quedando sujetos a las exigencias establecidas en el art. 31.3 de la CE.

⁹C. GARCÍA NOVOA, "El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia". en M. LUCAS DURÁN, (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Aranzadi-Thomson-Reuters, Navarra, 2013, p. 225.

¹⁰Así, en parques que dispongan de hasta tres aerogeneradores, el tipo será de 0 euros (nivel de incidencia ambiental mínima que debe tolerarse); en parques que dispongan de entre 4 y 7 aerogeneradores, el tipo será de 2.300 euros por cada unidad de aerogenerador; en parques que dispongan de entre 8 y 15 aerogeneradores, el tipo será de 4.100 euros por cada unidad de aerogenerador; y en parques que dispongan de más de 15 aerogeneradores, el tipo será de 5.900 euros por unidad de aerogenerador.

En cuanto a la gestión, los sujetos pasivos deberán declarar los datos, características y circunstancias necesarias para la cuantificación del tributo, así como las modificaciones de los datos previamente declarados mediante los modelos oportunos. Recibida la información, la Administración establecerá un registro obligatorio de parques eólicos, de los generadores existentes y sus características. Finalmente, los sujetos pasivos deberán presentar autoliquidación del canon e ingresar su importe siguiendo las instrucciones establecidas en las correspondientes órdenes (art. 17).

2.3. El principio de separación: ¿infringe el canon eólico la prohibición del art. 6.3 de la LOFCA?

Entre los diversos motivos alegados por el recurrente se hacía referencia a una posible vulneración del art. 6.3 de la LOFCA, entendiendo que el canon eólico de la Comunidad Autónoma gallega recae sobre el mismo hecho imponible que el IBI y el IAE¹¹, lo que echaría por tierra su pretendida finalidad extrafiscal.

El actual art. 6.3 de la LOFCA afirma que *«los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro»*. Por lo tanto, habrá que determinar si existen solapamientos entre el canon eólico y los impuestos locales antes citados.

Para dar una respuesta a esta tesis, el Tribunal Superior analiza el contenido del art. 8 de la Ley 8/2009, que dispone *«al objeto de contribuir a regular y preservar el medio ambiente en su consideración de bien protegido, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real, se crea el canon eólico aplicable al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia»*. Por lo tanto, la creación del canon eólico responde a una finalidad clara: proteger el medio. Y este objetivo se conseguirá destinando los ingresos obtenidos –gestionados a través del Fondo de Compensación Ambiental– a la conservación, reposición y restauración del medioambiente, así como a actuaciones de compensación y reequilibrio ambiental y territorial en los municipios afectados por la implantación de parques eólicos y por las instalaciones de evacuación de los mismos (art. 9).

¹¹Grupo 151. Producción, transporte y distribución de energía eléctrica; epígrafe 151.4. Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, entre las que se encuentra la eólica.

De esta manera, como hemos indicando con antelación, el hecho imponible del canon eólico está constituido por «*la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia*». Y la base imponible del canon estará constituida por la suma de unidades de aerogeneradores del parque eólico instalados en territorio gallego, existiendo reglas específicas para los casos en los que los parques eólicos se extiendan más allá del límite territorial de la Comunidad Autónoma, o cuando el número de aerogeneradores varíe a lo largo del período impositivo.

El recurrente y el Ministerio Fiscal apuntaron en el asunto resuelto en la sentencia del TSJ de 12 de febrero de 2014 que, si bien esta era la realidad normativa, existía una equivalencia o duplicidad de hechos imponibles entre el canon eólico y los impuestos locales mencionados, ya que el canon no respondía a una auténtica finalidad medioambiental, no disuadía la actividad contaminante gravándola directamente ni estimulaba actuaciones protectoras del medio, sino que más bien funcionaba como una carga desincentivadora para el fomento del uso de la energía eólica para la producción de electricidad. Sin embargo, al igual que ya había sucedido en la sentencia de 3 de diciembre de 2012 –aunque quizás en esta última ocasión realizando un análisis más exhaustivo– el Tribunal Superior no apreció coincidencia alguna de hechos imponibles.

En efecto, no existiría duplicidad con el IBI, que grava la titularidad de derechos de concesión, reales de superficie o de usufructo o de propiedad sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos o sobre bienes inmuebles de características especiales. Esto es así porque el canon eólico no grava la titularidad de los aerogeneradores –bienes inmuebles de características especiales sujetos al IBI–, sino la generación de afecciones visuales en el paisaje como consecuencia de la instalación de aerogeneradores. Y así, en la medida en que el canon eólico reconoce en su hecho imponible el impacto ambiental, es, en sustancia, una figura impositiva medioambiental, de modo que no estamos ante una sobreimposición que vulnere el art. 6.3 de la LOFCA.

Por su parte, en relación con la posible duplicidad entre el IAE y el canon eólico, indica el TSJ que, aunque parezca que ambos gravan una misma actividad económica como es la producción de electricidad de origen eólico¹², el presupuesto al que atienden es distinto, ya que el canon eólico no tiene como finalidad gravar la producción de energía eléctrica de origen eólico, sino que existe una *intentio legis* de gravar la actividades contaminantes de naturaleza visual y los riesgos para el medio ambiente.

¹²En efecto, a través del canon eólico se grava a un sujeto que, o bien realiza una actividad de explotación de un parque eólico, o bien es titular de una autorización que permite presumir la explotación eólica. Es decir, no se tributa por el mero hecho de ser titular de un aerogenerador.

No obstante, en relación con la configuración del hecho imponible, la sentencia del TSJ de Galicia de 12 de febrero de 2014 ha puesto de manifiesto la ambigüedad con la que el legislador se refiere a la actividad contaminante, sin incluir definiciones de lo que se ha de entender por afecciones e impactos visuales y ambientales adversos ni establecer medios que permitan determinar su presencia o su graduación, limitándose a presumir su existencia con arreglo a los aerogeneradores que forman parte del parque eólico.

Por este motivo, para determinar si la regulación del canon eólico se adecua a la Constitución, no solo hay que analizar los artículos 8 a 16 de la Ley 8/2009, sino que también debe confirmarse si, desde la publicación de la norma, se ha visto materializada la alegada finalidad ambiental. Y, tras el estudio de la documentación aportada por la Xunta de Galicia¹³, el Tribunal Superior afirma que existe «una evidente conexión entre los ingresos obtenidos por la Xunta de Galicia mediante el canon eólico y la persecución de los objetivos de naturaleza medioambiental por la Administración autonómica». Así pues, el canon eólico presenta una finalidad extrafiscal, distinta de la finalidad consistente en gravar de nuevo la mera producción de energía eléctrica de origen eólico, respetando, en definitiva, la disposición contenida en el art. 6.3 de la LOFCA.

2.4. ¿Es el canon eólico propiamente un impuesto ambiental?

Para responder a esta pregunta el TSJ analizó en su resolución de 3 de diciembre de 2012 si se cumplían las tres condiciones fundamentales para que podamos hablar de un impuesto medioambiental: que presente una función disuasoria, que su cuantificación sea consecuente con esa función disuasoria, y que tenga una función reparadora.

En cuanto a la primera de ellas (*función disuasoria*), se trataría de determinar si el tributo se dirige a disuadir conductas dañinas o si busca estimular actuaciones protectoras del medioambiente. El TSJ entiende que el canon eólico tiene una finalidad netamente fiscal y no recaudatoria, puesto que su objetivo es proteger el entorno natural y estimular la incorporación de nuevas tecnologías en los generadores para minorar su número. De esta manera, el daño ambiental al que se refiere el hecho imponible de este tributo es la contaminación paisajística provocada por la instalación de aerogeneradores que no resultan acordes con el medio, aunque ésta no suponga un efecto nocivo inmediato sobre los seres

¹³Concretamente, un informe sobre la determinación y aplicación de los criterios de financiación de proyectos en entidades locales de Galicia con recursos procedentes de la dotación del Fondo de Compensación ambiental; un informe técnico sobre afecciones de los parques eólicos en Galicia, suelo, agua, hábitats y calidad de vida de la población; un anexo sobre la distribución de ingresos del canon eólico durante el período 2010-2013; un anexo relativo a la relación de Concellos que tuvieron subvención del Fondo; un informe realizado por el Director General de Planificación y Presupuestos y una serie de fichas de objetivos y programas relativos al año 2010.

vivos¹⁴. Por lo tanto, grava efectivamente una actividad real o potencialmente dañina para el medio. Concretamente, el TSJ afirma que *«los aerogeneradores, por sus dimensiones, son elementos altamente visibles en el paisaje, representan elementos extraños en el ámbito natural, y eso provoca un impacto paisajístico notable. [...] Las principales incidencias paisajísticas son las relacionadas con la cavadura de pistas y carreteras en las inmediaciones de cumbres o crestas de sierras, así como la presencia de torres y líneas de alta tensión, que permitirán verter en la red eléctrica la producción. Por eso, resulta evidente que la instalación de aerogeneradores produce una interrupción de la armonía paisajística, debido a que ocasiona una modificación y degradación del paisaje, alterando su aspecto original y provocando la pérdida de buena parte del patrimonio natural gallego»*. Y, dado que la instalación de aerogeneradores provoca un daño ambiental evidente que se materializa en la degradación del paisaje que se percibe en un lugar, el sujeto que lleve a cabo la explotación de un parque eólico tendrá que sufragar los gastos necesarios para reparar ese impacto paisajístico, lo que, en definitiva, se traduce en la aplicación del principio "quien contamina, paga" (*polluter pays*)¹⁵.

Dicho esto, dado que el objetivo del canon eólico es la lucha contra la contaminación visual y paisajística, su *cuantificación* es consecuente con esa función disuasoria, de modo que se grava a quien contamina explotando un parque eólico, sometiendo a mayor presión impositiva a quien más contamine, esto es, a quién más aerogeneradores tenga, estableciendo un umbral de tolerancia de tres aerogeneradores a los que se les aplicaría un tipo cero. El hecho de que se utilice el número de aerogeneradores como factor determinante es totalmente congruente con la estructura del canon, ya que lo que pretende es luchar contra las afecciones visuales y paisajísticas, así que lo esencial será el número de aerogeneradores que se encuentran en funcionamiento, con independencia de su valor o de su potencia en KWs. Dicho esto, la potencia instalada se tiene en cuenta por la Ley 8/2009, puesto que si se realiza una repotenciación y se recurre a aerogeneradores con mayor potencia, se podrá reducir el número de unidades obteniendo los mismos resultados y acceder a la bonificación prevista en el art. 16 de la Ley.

En todo caso, uno de los principales inconvenientes que plantea la internalización de costes ambientales es la problemática a la hora de valorar ciertos bienes ambientales intangibles como la contaminación paisajística o la imposibilidad de expresar esa valoración en términos monetarios. Por ello, en la resolución del Tribunal Superior se hace

¹⁴El TS ya se refirió a la contaminación paisajística en su sentencia de 31 de mayo de 2007, considerando el paisaje como objeto de protección jurídica. Con antelación el Convenio Europeo del Paisaje (CEP), del Consejo, de 20 de octubre de 2000, ratificado por España, había insistido en la incidencia del paisaje como bien ambiental susceptible de protección jurídica.

¹⁵P.M. HERRERA MOLINA, "El principio 'quien contamina paga' desde la perspectiva jurídica", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122/1995, pp. 82-83.

referencia al dictamen pericial presentado por una de las partes en el que se aconsejaba que se incluyese una norma en el ordenamiento jurídico que obligase a los titulares del poder tributario a elaborar y aprobar una memoria económico-financiera similar a la existente en materia de tasas o contribuciones especiales en la que se reflejasen los costes reales generados por la actividad contaminante, dotando así de mayor pragmatismo al principio "quien contamina, paga"¹⁶. En este punto, el Tribunal recuerda que ni la Constitución ni las leyes recogen, en la actualidad, una previsión similar, por lo que el legislador cuenta con cierta libertad a la hora de configurar los impuestos, siempre y cuando no sobrepase los límites del art. 31 de la CE. Y esos límites, a juicio del TSJ, no han sido superados, ya que, por un lado, la base imponible del impuesto se determina en función de la contaminación visual y paisajística ocasionada, materializada en la instalación de aerogeneradores; y por otro, se establecen bonificaciones por la disminución del número de aerogeneradores, previéndose límites o umbrales de tolerancia.

En suma, el Tribunal Superior considera que el canon eólico es, sin duda, un impuesto extrafiscal que presenta una *función reparadora*, ya que lo recaudado se destina principalmente a la prevención y reparación del daño ambiental que se pretende combatir a través de actuaciones en los municipios más afectados. De esta manera, como indica BARRERO MORO, «el tributo ambiental se incardina entre aquellos instrumentos dirigidos a promover las condiciones que permitan hacer realidad la igualdad material entre todos los ciudadanos. La igualdad real se concreta, en este caso, en la existencia de un ambiente en unas condiciones aceptables para todos. Así, la conformación de los tributos basados en el principio 'quien contamina, paga' a la justicia tributaria que inspira el deber de contribuir se basa en la misma idea que fundamenta la existencia de exenciones ambientales, salvo que en su sentido opuesto»¹⁷.

2.5. Principios de generalidad, igualdad y seguridad jurídica: ¿vulnera el canon eólico alguno de estos principios?

El canon eólico es una prestación patrimonial de carácter público, por lo que en su configuración han de respetarse los principios constitucionales de generalidad, igualdad o seguridad jurídica.

Comenzando con el *principio de generalidad*, el Tribunal Superior considera que la regulación del canon eólico no infringe el mencionado principio, ya que los tributos de naturaleza extrafiscal están dirigidos

¹⁶Si bien esto es así, como expresa FERNÁNDEZ LÓPEZ, en la difícil cuantificación el importe que representa el daño paisajístico ocasionado por la instalación de aerogeneradores habría que tener en cuenta, además, otras variables positivas o *goodwill*, entre las que se encuentra la cantidad de toneladas de dióxido de carbono que se dejan de emitir a la atmósfera como consecuencia de la utilización de esta fuente de energía renovable (R.I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, "Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables", *Quincena Fiscal*, núm. 22/2010, p. 122).

¹⁷C. BORRERO MORO, *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, p. 80.

contra una actividad que se pretende disuadir, lo que implica que estarán enfocados a los que actúen en este ámbito de la realidad que se pretende evitar. En otras palabras, si el hecho imponible del canon eólico es la generación de impactos visuales y ambientales adversos en el territorio, para que la función disuasoria del tributo opere adecuadamente habrá que gravar a quien produzca la contaminación paisajística.

Por lo que respecta al *principio de igualdad*, el TSJ recuerda que ningún precepto de la CE exige un tratamiento jurídico uniforme, sino que se garantice la igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales. En este supuesto, el legislador ha decidido gravar una actividad que considera de grave incidencia en el paisaje, independientemente de que puedan existir otras formas de contaminación paisajística que ocasionen un daño teóricamente similar al que produce la instalación de aerogeneradores. En efecto, la contaminación paisajística no es la única deseconomía externa de carácter ambiental provocada por las fuentes de energía eólica que puede justificar una internalización de costes ambientales¹⁸. Sin embargo, el legislador cuenta con libertad para aplicar los instrumentos jurídicos ambientales y configurar sus hechos imponibles de la manera que considere más oportuna, otorgando relevancia a unas formas de contaminación paisajística frente a otras.

Por último el TSJ afirma que tampoco se infringe el principio universal de *seguridad jurídica*, consagrado en el art. 9.3 CE. El TC definió la seguridad jurídica como el conjunto de «*los principios de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de la norma no favorable e interdicción de la arbitrariedad*»¹⁹. El principio de seguridad jurídica no implica una prohibición de crear nuevos tributos o la modificación de los existentes, sino que más bien asegura que las modificaciones que tengan lugar sean previsibles para el ciudadano. Y el canon eólico se creó mediante ley, cumpliendo con las condiciones de previsibilidad y publicidad. De esta manera, no existen derechos adquiridos de los titulares de la autorización para explotar un parque eólico a que no se modifique el ordenamiento jurídico.

En definitiva, el canon eólico de Galicia respeta los límites establecidos por la CE: no se ha quebrantado el principio de separación al no existir solapamiento o duplicidad impositiva prohibida por el art. 6.3 de la LOFCA; estamos ante un verdadero impuesto medioambiental con finalidad extrafiscal en el que existe una relación lógica entre el hecho imponible, el objeto del tributo y el mecanismo de cuantificación; y la

¹⁸Y así, CASAS AGUDO cita «el riesgo de erosión del terreno derivado de su necesario desbrozo, pues se elimina la cubierta vegetal existe en él; el ruido –mecánico o aerodinámico- provocado por los aerogeneradores y también los indudables efectos negativos de la construcción que un parque eólico tiene sobre la fauna y que vienen representados, fundamentalmente, por las colisiones de las aves con los aerogeneradores o líneas eléctricas de evacuación y los desplazamientos de la fauna de su hábitat natural provocados por el ruido» (D. CASAS AGUDO, "Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica", *Crónica Tributaria*, núm. 146/2013, pp. 56-57).

¹⁹Cfr. STC 99/1987, de 11 de junio.

vertiente reparadora del tributo ecológico se pone de manifiesto a través de la afectación de las cantidades recaudadas a actuaciones de prevención y reparación del daño medioambiental ocasionado en los municipios más afectados. Dicho esto, algunos autores han puesto de manifiesto que, a la hora de diseñar tributos medioambientales se debe actuar con extrema cautela para «que no se pase del natural efecto compensador o reparador de la inevitable incidencia que toda actividad humana –incluso la producción de estas energías– posee sobre el medio ambiente, a llegar a suponer una *estigmatización* fiscal de este tipo de energías, efecto opuesto a lo que un tributo verde debería perseguir»²⁰. Este extremo se respeta, por ejemplo, articulando mecanismos como la bonificación en la cuota del artículo 16 de la Ley 8/2009, de administración eólica, tras una repotenciación y reducción efectiva del número de generadores.

Sin embargo, como expresa CASAS AGUDO, ese efecto incentivador quedará supeditado a que esas modificaciones no sean más costosas que el pago del canon eólico. Por este motivo, y dado que la finalidad de utilización de las fuentes de energía renovables no es otra que la reducción de emisiones contaminantes, sostiene el autor que las externalidades negativas producidas como la contaminación paisajística deberían ser asumidas por la sociedad, ya que será la que, en último término, se beneficiará de este tipo de producción. Y así, –al menos en la actualidad, puesto que el uso de estas energías aún no está extendido y existen elevados costes de producción– en lugar de utilizar instrumentos fiscales específicos, se podrían utilizar otros medios «con un menor efecto distorsionador del mercado, como [...] la inserción de las exigencias en la protección del medioambiente en el planeamiento o en los procesos de licitación, o la necesidad de que este tipo de instalaciones se sometan al procedimiento de declaración de efectos ambientales»²¹.

3. BIBLIOGRAFÍA

- A. LEICESTER, "Tributación medioambiental: principios económicos y experiencia en el Reino Unido", en VV.AA. (E. ÁLVAREZ PELEGRY, M. LARREA BASTERRA, coords), *Energía y tributación ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2013.
- A.M. PITA GRANDAL, "Sistema tributario y medio ambiente". En: VV.AA, *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, pp. 588 y ss; F.D., ADAME MARTÍNEZ, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- C. BORRERO MORO, *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.
- C. GARCÍA NOVOA, "El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia", en M. LUCAS DURÁN, (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Aranzadi-Thomson-Reuters, Navarra, 2013.
- D. CASAS AGUDO, "Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica", *Crónica Tributaria*, núm. 146/2013.

²⁰D. CASAS AGUDO, "Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica", *Crónica Tributaria... op. cit.*, pp. 77-78.

²¹D. CASAS AGUDO, "Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica", *Crónica Tributaria... op. cit.*, p. 79.

- G. CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos", VV.AA., *Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, 1991.
- J. CASALTA NABAIS, "Tributos com fins ambientais", VV.AA., (C. GARCÍA NOVOA, C. HOYOS JIMÉNEZ, dir.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.
- L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004.
- M.J. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*, Thomson-Reuters, Cizur Menor, 2011.
- M.T. SOLER ROCH, "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", en VV.AA. (F. BECKER ZUAZUA, L.M. CAZORLA PRIETO, J. MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, dir.), *Tratado de tributación medioambiental*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- P.M. HERRERA MOLINA, "El principio 'quien contamina paga' desde la perspectiva jurídica", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122/1995.
- R.I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, "Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables", *Quincena Fiscal*, núm. 22/2010.
- S. RODRÍGUEZ LOSADA, "La evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA: valoración de la constitucionalidad de las normas autonómicas creadoras de tributos propios utilizando la doctrina del *ius superveniens*. Su aplicación en relación con los tributos medioambientales", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 1/2014.