



Informe nº registro DG-SSJJ: 621/ 2023

Vista la solicitud de informe jurídico realizado por el Sr. Director general de Tributos del Gobierno de Aragón que ha tenido entrada con fecha 13 de diciembre de 2023, referido al anteproyecto de Ley por la que se crean los impuestos medioambientales sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y se modifica el impuesto medioambiental sobre instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, la Dirección General de Servicios Jurídicos informa lo siguiente:

Primero. Los artículos 2 y 5 del Decreto 169/2018, de 9 de octubre, del Gobierno de Aragón, por el que se organiza la asistencia, defensa y representación jurídica a la Comunidad Autónoma de Aragón, determinan la competencia objetiva de la Dirección General de Servicios Jurídicos del Departamento de Presidencia para emitir Informe en el ejercicio de su función de asesoramiento en Derecho a la Administración pública autonómica.

En el presente caso el informe tiene carácter preceptivo, a tenor de lo dispuesto en el **artículo 48.5** del texto refundido de la Ley del Presidente o Presidenta y del Gobierno de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2022, de 6 de abril, del Gobierno de Aragón y art. 5. 2 a) del Decreto 169/2018, de 9 de octubre, del Gobierno de Aragón, por el que se organiza la asistencia, defensa y representación jurídica a la Comunidad Autónoma de Aragón.

Segundo. En primer lugar, debemos analizar el **régimen competencial** en la materia a tratar, para con posterioridad, profundizar en la forma y el fondo del Anteproyecto objeto de informe.

Como acertadamente refiere la Exposición de motivos del Anteproyecto de Ley, al tratarse de la regulación de la una figura tributaria creada por la CCAA de Aragón, debe acudirse al art. 105 del EA, que dispone en su apartado primero y tercero, respecto a lo que a este informe interesa:

Artículo 105. Potestad tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón.



1. La Comunidad Autónoma de Aragón tiene capacidad normativa para establecer sus propios tributos y los recargos sobre tributos del Estado.

....

4. La potestad tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón responderá a los principios de generalidad, progresividad y equitativa distribución de la carga fiscal entre los ciudadanos.

5. El ejercicio de las capacidades normativas a que se refieren los apartados 2 y 3 se realizará en el marco de las competencias del Estado y de la Unión Europea.

Lógicamente la potestad normativa autonómica en relación con el impuesto medioambiental abarca a todos los aspectos de la configuración de la figura tributaria: delimitación del hecho imponible, base imponible, liquidables, tipos de gravamen, exenciones, tarifa, cuota...

Por otra parte, y aún de manera tangencial, debe indicarse que dado que la regulación afecta a impuestos medioambientales, creados con la intención de reparar el daño medioambiental producido por la actividad gravada, parece claro que su regulación se ampara en las competencias autonómicas en la materia. Como es conocido el sistema de distribución competencial en materia de Medio Ambiente que en el artículo 149.1.23ª de la Constitución atribuye al Estado competencia exclusiva en "Legislación básica sobre protección del medio ambiente", si bien ello lo es "sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección", que en relación con esta materia, está expresamente asumida por el Estatuto de Autonomía de Aragón en su artículo 35.Uno y 37.3 inicialmente y actualmente, y actualmente en el apartado tercero del art. 75 del Estatuto de Autonomía.

Desde este punto de vista se consideran acertadas la redacción del primer párrafo del Anteproyecto de Ley, en tanto que recoge las normas esenciales que legitiman al Gobierno de Aragón a elaborar el anteproyecto de ley.

Tercero. Análisis del anteproyecto desde el punto de vista de su constitucionalidad y conformidad con el Derecho de la Unión Europea.

Como acertadamente se expresa en la memoria justificativa que se acompaña con el anteproyecto la Comunidad Autónoma de Aragón no es la primera Comunidad Autónoma, que



en el ejercicio de sus competencias normativas, pretende establecer un impuesto que grave a las instalaciones generadoras de energía eólica, los llamados parques eólicos. En efecto, cuatro son las CCCA que han establecido figuras tributarias en relación con los daños medioambientales generados por tales instalaciones: Galicia, Castilla León, Castilla La Mancha y Cantabria.

En relación con ésta última debe precisarse que la Disposición Adicional Octava de la Ley de Cantabria 5/2022, de 15 de julio, de Ordenación del Territorio y Urbanismo de Cantabria, crea un Canon por la implantación en el suelo rústico de la Comunidad Autónoma de Cantabria de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica y la evacuación de dicha energía generada a la red, cuyo hecho imponible es el rendimiento derivado de la implantación en el suelo rústico de la Comunidad Autónoma de Cantabria de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica y la evacuación de dicha energía generada a la red. La base imponible de este canon es el valor económico de la energía eléctrica generada y entregada a la red por el titular de la autorización administrativa de explotación en cada período impositivo anual. De esta manera se crea una figura tributaria que grava la implantación en suelo rústico de parques eólicos y fotovoltaicos, siendo ésta la primera Comunidad Autónoma que grava la implantación de instalaciones que generan energía fotovoltaica. No obstante lo cual esta figura tributaria, si se observa su regulación, si bien tiene carácter extrafiscal participa de caracteres ajenos a la regulación contenida en el Anteproyecto del Gobierno de Aragón. En efecto se grava el rendimiento económico obtenido con las instalaciones y no la instalación misma. Por otra parte, la figura es ajena a la naturaleza medioambiental de los tributos contenidos en el anteproyecto. Por tanto, su regulación no puede servir de parámetro en orden a analizar la constitucionalidad de las figuras tributarias aragonesas o su adecuación a los parámetros del Derecho comunitario.

En este punto, conviene traer a colación los pronunciamientos jurisprudenciales referidos en la propia memoria del Director General de Tributos, en relación con el impuesto medioambiental sobre los llamados parques eólicos. Particularmente interesa resaltar la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2014 recurso 1148/2013. En el mismo se examina el canon eólico gallego (figura tributaria que por su configuración presenta notables semejanzas con el introducido en el texto del anteproyecto) y se concluye su constitucionalidad.



En este punto debe indicarse que es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional que las CCAA pueden crear figuras tributarias de naturaleza extrafiscal. De esta manera, en su sentencia 179/2006 el Alto Tribunal afirma que: "Y es nuestra doctrina que "las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal" (STC 37/1987 , de 26 de marzo, F. 13), ya que "constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter" (STC 186/1993, de 7 de junio , F 14". Esto ha de hacerse, empero, dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la propia Constitución (artículo 31), de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

El ejercicio de las competencias financieras por las Comunidades Autónomas, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración con el Estado se regulan, por mandato de la Constitución (art. 157.3), en una ley Orgánica, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre , de Financiación de las Comunidades Autónomas.

En su redacción originaria, el artículo 6 de dicha Ley Orgánica dispuso que los tributos que creasen las Comunidades Autónomas en uso de su autonomía financiera no podían recaer sobre "hechos impositivos" gravados por el Estado (apartado 2) ni sobre "materias impositivas" que la legislación sobre el régimen local reservase a las Corporaciones locales (apartado 3).

El Tribunal Constitucional (desde la sentencia 289/2000 , FJ 4º) ha dicho que la noción de "hecho imponible", a que se refiere el apartado 2 del mencionado artículo 6 para delimitar el ámbito de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en relación con las competencias estatales, alude a una noción estrictamente jurídica, de modo que no se impide a las Comunidades Autónomas gravar objetos materiales o fuentes impositivas que ya lo están por el Estado, sino que lo que el precepto veda es la duplicidad de hechos impositivos, esto es, la doble imposición estrictamente tal. En tal sentido debe indagarse en la configuración de los elementos jurídico tributarios introducidos en el tributo por la Comunidad Autónoma.



El TS analiza el canon eólico de la Comunidad gallega y concluye que no cabe predicar su inconstitucionalidad puesto que no hay concurrencia de sus hechos impositivos con el Impuesto de Actividades Económicas o de Bienes Inmuebles.

En cuanto a la vulneración del principio de igualdad frente a productores de otras CCAA debe reivindicarse el principio de autonomía y competencia de la C.A de Aragón para establecer impuestos autonómicos medioambientales. En este punto señala la Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de abril de 2013 en su fundamento de derecho quinto, citando abundante jurisprudencia del TC en la materia:

5. Acerca de la competencia autonómica para establecer tributos propios, la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2, ha señalado con carácter general que «las Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía financiera constitucionalmente garantizada (art. 156.1 CE)), son titulares de determinadas competencias financieras (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7), entre las que se encuentra la potestad de establecer tributos, bien como una fuente de ingresos, esto es, como una manera de allegarles medios económicos para satisfacer sus necesidades financieras: fin fiscal; bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria: fin extrafiscal (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 3; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 4). Competencias financieras que no sólo deben ser ejercidas dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria ex arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE [SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6; y 100/201, de 8 de mayo, FJ 7], sino también "dentro del marco de competencias asumidas" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3)».

De esta manera conforme a la jurisprudencia del TS y del TC se puede predicar la constitucionalidad de la figura tributaria en relación con las instalaciones de energía eólica. Las mismas consideraciones en relación con el carácter extrafiscal del impuesto sobre las instalaciones de energía fotovoltaica. Figura tributaria que constituye una novedad en el Derecho tributario nacional en los términos indicados. En el análisis de su regulación y a la vista de los



parámetros expuestos por el Tribunal Constitucional se debe concluir la constitucionalidad de la figura tributaria.

Tercero. El anteproyecto de Ley por la que se crean los impuestos medioambientales sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y se modifica el impuesto medioambiental sobre instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión se ha tramitado adecuadamente, de conformidad con el régimen previsto para la elaboración de los anteproyectos de ley, que se recoge en el capítulo IV texto refundido de la Ley del Presidente o Presidenta y del Gobierno de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2022, de 6 de abril, del Gobierno de Aragón, arts. 42 y siguientes.

En efecto, conviene recordar que, de acuerdo con dichos preceptos la siguiente documentación integrará y formará parte del expediente administrativo:

a) Orden de 13 de septiembre de 2023, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, por la que se dispone el inicio del procedimiento para la elaboración de un anteproyecto de ley por la que se crean los impuestos medioambientales sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y se modifica el impuesto medioambiental sobre instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

b) **Consulta pública**, con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de Ley o de reglamento, a través del portal web de la Administración competente. Consta en el expediente un certificado del Jefe de Servicio de Participación Ciudadana e Innovación Social de la Dirección General de Relaciones Institucionales, Acción Exterior y Transparencia del Departamento de Presidencia, Interior y Cultura en el que figura que este anteproyecto de ley se publicó en el portal del gobierno abierto y se mantuvo para la participación ciudadana entre el 13 y el 27 de septiembre de 2023 y que, en dicho periodo, se efectuaron varias aportaciones de las entidades y personas que se relacionan en el certificado.

c) **Memoria justificativa** en la que cumplidamente se detallan la inserción de la norma en el Ordenamiento jurídico, los motivos y la necesidad de su promulgación, los antecedentes que inspiran su elaboración y la explicación detallada del contenido de la parte dispositiva. Consta dicha memoria por documento firmado electrónicamente por la Sr. Director General de Tributos de fecha 17 de octubre de 2023. Todo ello de conformidad con lo establecido en el art. 44.



d) **Memoria Económica** que debe acompañar al proyecto, de inclusión preceptiva en virtud del artículo 26.3 del Texto Refundido. Consta la memoria de fecha 17 de octubre de 2023 elaborada por el Sr. Director General de Tributos. Así, en impuesto medioambiental sobre la explotación de parques eólicos, el rendimiento económico del impuesto ascendería a unos 21,2 millones de euros anuales.

En el impuesto medioambiental sobre la explotación de parques fotovoltaicos, el rendimiento económico del impuesto ascendería a unos 11,3 millones de euros anuales.

e) conforme a lo previsto en el art. 45: *Cuando la disposición normativa sea un anteproyecto de ley, la persona titular del departamento competente por razón de la materia elevará al conocimiento del Gobierno de Aragón la iniciativa, a fin de que este decida sobre los ulteriores trámites y, en particular, sobre las consultas, procesos participativos, dictámenes e informes que resulten convenientes, así como los términos de su realización, sin perjuicio de los legalmente preceptivos. Cuando razones de urgencia así lo aconsejen, podrá prescindirse de este trámite.* En este punto consta acuerdo de Consejo de Gobierno de 25 de octubre de 2023 en el que el Gobierno toma conocimiento del texto del anteproyecto y acuerda requerir informe a los servicios jurídicos, así como dar traslado de su contenido a las distintas Secretarías Generales Técnicas de los Departamentos afectados a fin de que puedan llevar cabo las consideraciones que estimen oportunas.

f) Informe de la Secretaria General Técnica del Departamento de Hacienda y Administración Pública de 19 de octubre 2023, en el que recogen diversas consideraciones para la mejora, y en su caso, modificación del texto.

g) Informes que preceptivamente sean exigidos por las leyes de aplicación en relación con las materias sobre las que va a incidir la futura Ley.

En este sentido cabe citar el informe de evaluación de impacto de género del proyecto de ley de fecha 18 de octubre de 2023 elaborado por el Sr. Director General de Tributos, en cumplimiento de lo establecido en el art. 18 de la Ley 7/2018, de 28 de junio, de igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres en Aragón, así como el art. 44 de la Ley 4/2018, de 19 de abril, de Identidad y expresión de género e igualdad social y no discriminación de la CCAA de Aragón. Exigido así mismo por el art. 44 del texto refundido de la Ley del Presidente o Presidenta y del Gobierno de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2022, de 6 de abril, del Gobierno de Aragón.



También se incorpora el informe sobre el impacto por razón de la discapacidad que exige el **artículo 78** de la Ley 5/2019, de 21 de marzo, de derechos y garantías de las personas con discapacidad en Aragón, de fecha 18 de octubre de 2023.

Debe recordarse la necesidad de incorporar al expediente administrativo el presente Informe Jurídico. Dado su carácter **preceptivo pero no vinculante**, el órgano solicitante podrá atenerse o apartarse, motivadamente, de las consideraciones que se consignan en el mismo.

Conviene asimismo resaltar que el procedimiento de elaboración de los anteproyectos de ley no requiere la emisión preceptiva de Dictamen por el Consejo Consultivo de Aragón. Ello no obstante teniendo en cuenta en este caso el alcance y repercusión de la materia que pretende normarse, con carácter potestativo y en aras de una mayor seguridad jurídica, puede elevarse para su estudio al Pleno del Consejo Consultivo de Aragón, como órgano consultivo superior de la Comunidad Autónoma. La naturaleza facultativa de la consulta en estos casos resulta de lo previsto en el art. 16.1 de la Ley 1/2009, de 30 de marzo, del Consejo Consultivo de Aragón.

IV. Análisis del anteproyecto. Estructura y contenido. Aspectos que sugieren la reconsideración de su formulación.

El anteproyecto de Ley consta que consta de diecinueve artículos agrupados en tres capítulos, una disposición adicional, una disposición transitoria y tres disposiciones finales: la primera de ellas, de modificación del texto refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón; la segunda, de delegación legislativa, encomendando al Gobierno de Aragón la elaboración de un nuevo texto refundido de impuestos medioambientales y la tercera, de entrada en vigor.

A continuación, pasaremos a exponer una serie de consideraciones relativas a la formulación de algunos aspectos del anteproyecto:

I.- Con relación a la PARTE EXPOSITIVA,

La Exposición de Motivos, de conformidad con las Directrices de Técnica Normativa del Gobierno de Aragón, tiene la función de explicar el objeto y finalidad de la norma, resumiendo sucintamente su contenido para una mejor comprensión del texto y de las novedades que introduce en la regulación, así como indicar las competencias y habilitaciones en cuyo



ejercicio se dicta. Su contenido se considera adecuado con la finalidad pretendida, sin que se proponga ninguna modificación.

II.- Con relación a la PARTE DISPOSITIVA:

Estudiado el texto del anteproyecto su contenido se considera ajustado a derecho. El mismo recoge con claridad y gran precisión los elementos determinantes de la obligación tributaria, así como las obligaciones formales y materiales de los obligados tributarios.

Por otra parte, se advierte que en distintos preceptos de la ley se hace referencia a procedimientos derivados de la aplicación de los tributos, así como procedimientos de revisión y comprobación, en los que por parte del órgano gestor se dicta una resolución. Evidentemente frente a dichas resoluciones pueden interponerse los recursos procedentes por los obligados tributarios, no obstante no se hace referencia en el texto del anteproyecto al régimen de recursos. Frente a esa consideración podría argüirse que en atención a su naturaleza de tributo propio de la CCAA le resulta de aplicación las previsiones de la Ley 1/1998, de 16 de febrero, de Revisión administrativa en materia de Tributos propios y otros Recursos de Derecho público de la Comunidad Autónoma de Aragón. En efecto su art. 1 dispone:

1. La presente Ley regula el régimen jurídico de los recursos y reclamaciones promovidos en vía económico-administrativa, o con carácter previo a la misma, contra los actos de aplicación de los tributos propios, de imposición de sanciones tributarias derivadas de los mismos y de recaudación de los demás ingresos de Derecho público de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón y sus organismos públicos.

2. Su ámbito de aplicación se extenderá, en única instancia, a los actos de gestión, liquidación, recaudación, inspección e imposición de sanciones tributarias, relativos a los impuestos propios, tasas, contribuciones especiales, precios públicos y, en general, a la recaudación de todos los ingresos de Derecho público que integran, como recursos, la Hacienda pública de la Comunidad Autónoma de Aragón.

No obstante, a efectos de facilitar el conocimiento de los derechos del contribuyente, en particular de los medios de impugnación de que dispone para oponerse a los actos dictados por



la Administración tributaria en relación con los Impuestos medioambientales, resulta conveniente introducir una referencia al régimen de recursos. Se propone introducir una disposición adicional cuarta, introduciendo una referencia en el título del precepto.

Se propone la siguiente redacción:

Disposición adicional cuarta. Régimen de recursos.

Los actos dictados en relación con la exacción de los impuestos medioambientales podrán ser impugnados por medio de los recursos regulados en la Ley 1/1998, de 16 de febrero, de Revisión administrativa en materia de Tributos propios y otros Recursos de Derecho público de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Es todo cuanto procede informar en derecho.

EL LETRADO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

Fdo. Ignacio Susín Jiménez