

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA

Núm. consulta.....: 2/2016
Fecha escrito.....: 31 de mayo de 2016
Unidad.....: Dirección General de Tributos

Consultas varias relativas al *Impuesto Medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada*, procede informar lo siguiente:

PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance de la misma.

Conforme al artículo 105 del Estatuto de Autonomía de Aragón, aprobado por la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, la Comunidad Autónoma de Aragón tiene capacidad normativa para establecer sus propios tributos y, por consiguiente, le corresponde la contestación a las consultas tributarias cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas, en los términos condiciones y efectos contemplados en los artículos 85.1 y 2.c), 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 65 a 68 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto, 1065/2007, de 27 de julio y en la Orden de 15 de septiembre de 2014, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, por la que se regula el ejercicio del derecho de los obligados tributarios a la información y asistencia por la Administración Tributaria en lo relativo a las consultas tributarias escritas.

La consulta formulada gira, exclusivamente, sobre el régimen de aplicación de las disposiciones relativas al citado Impuesto Medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada, - artículos 23 a 27 del Texto Refundido de la legislación sobre los Impuestos Medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, según redacción introducida por el artículo 7 de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, por lo que es este órgano directivo el competente para su contestación.

SEGUNDO. Normativa aplicable.

Artículos 23 a 27 del Texto Refundido de la legislación sobre los Impuestos Medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón

TERCERO. Cuestiones planteadas.

La empresa consultante manifiesta en los antecedentes de la consulta planteada, en resumen, lo siguiente:

- I. Que es titular de los aprovechamientos hidroeléctricos Arias I, Arias II, y Ariéstolas, aprovechamientos preexistentes a los embalses de El Grado (río Cinca, 1969) y de Joaquín Costa (río Ésera, 1932 y 1972).
- II. Además, en el río Ésera HNE es también titular de los arrendamientos hidroeléctricos de San José y El Ciego. En estos aprovechamientos se turbinan caudales del río Ésera, con la peculiaridad de que en de San José la turbinación se subordina a las necesidades de los regantes del Canal de Aragón y Cataluña (CAC) y en El Ciego, únicamente los excedentes no necesarios para el riego.
- III. En consecuencia, la actividad hidroeléctrica de HNE con caudales de los ríos Cinca y Ésera (en Arias I, Arias II, y Ariéstolas) es preexistente a la construcción de los respectivos Embalses de El Grado (río Cinca, 1969) y de Joaquín Costa (río Ésera, 1932 y recrecido 1972). Los títulos de los aprovechamientos del Ésera (San José y El Ciego), precisamente por ser posteriores a la construcción del Embalse de Joaquín Costa, acreditan un carácter secundario o derivado ya que el embalse tiene como finalidad directa, principal y preferente servir a las necesidades de los regantes del CAC.

Con estos antecedentes y exponiendo diversos razonamientos jurídicos, plantea las siguientes CONSULTAS:

Primera. *“Si el pago del canon estatal por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art 112 bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas y Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo, por el que se desarrolla dicho precepto legal), tiene carácter prevalente y excluyente del pago del impuesto medioambiental de acuerdo con lo dispuesto por el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas”.*

Segunda. *Si debe considerarse exenta y no sujeta al impuesto medioambiental la actividad hidroeléctrica de carácter secundario o derivada de otra actividad exenta(o lo que es igual: si los aprovechamientos de San José y el Ciego, de titularidad de HNE, respecto del Embalse Joaquín Costa, deben considerarse exentos del impuesto medioambiental).*

Tercera. *Si debe considerarse exenta del impuesto medioambiental de uso y aprovechamiento de aguas embalsadas la actividad hidroeléctrica cuando no se realiza en centrales a pie de presa y/o son anteriores a dichas construcciones(o lo que es igual, si los aprovechamientos de Arias I, Arias II y Ariéstolas_ en el río Cinca y el de El Ciego en el río Ésera, deben considerarse exentos y no sujetos al impuesto.*

CUARTO. Contestación a las consultas planteadas.

1º. El artículo 7 de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, introduce un nuevo Capítulo IV, titulado "Impuesto Medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada", en el texto refundido de la Legislación sobre los Impuestos Medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, con la siguiente redacción:

«CAPÍTULO IV. IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL SOBRE DETERMINADOS USOS Y APROVECHAMIENTOS DE AGUA EMBALSADA

Artículo 23.- Objeto del impuesto

El Impuesto Medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada tiene por objeto gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Artículo 24.- Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible del impuesto el daño medioambiental causado por 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 la Comunidad Autónoma de Aragón con instalaciones hidroeléctricas de producción de energía eléctrica de turbinado directo o de tecnología hidráulica de bombeo mixto.

2. A los efectos de este texto refundido, se considera que se produce una alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos cuando la presa cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a) Que la altura de la presa, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, sea superior a 15 metros.*
- b) Que la capacidad de embalsar sea superior a 20 hectómetros cúbicos.*

Artículo 25.- Obligados tributarios

1. Son sujetos pasivos del impuesto, en calidad de contribuyentes, quienes realicen las actividades que causan el daño medioambiental o exploten las instalaciones que generen el hecho imponible del impuesto.

2. Será responsable solidario del pago del impuesto el propietario de las instalaciones que generen el hecho imponible, cuando este no coincida con los titulares de su explotación.

3. *Será obligación del sujeto pasivo del impuesto presentar la información detallada en el artículo 26 para el cálculo de la base imponible.*
(....).

Atendiendo a esta normativa, respecto de la primera consulta, relativa a la posible prevalencia del canon estatal por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica respecto del Impuesto Medioambiental sobre determinados Usos y Aprovechamientos de Agua Embalsada, en aplicación con lo dispuesto por el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), debe manifestarse lo siguiente:

El citado artículo 6.2 de la LOFCA determina que *“los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”*.

A este respecto debe señalarse que el citado canon estatal, tal como determina el artículo 1 del Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo, por el que se desarrolla el artículo 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas y se regula canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, se trata de una tasa por la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico a que se refiere el artículo 2.a) del texto refundido de la Ley de Aguas, por lo que, en ningún caso, se produce una identidad en el hecho imponible de este tributo con el impuesto medioambiental autonómico

El hecho imponible del Impuesto Medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada está constituido por el *“daño medioambiental causado por 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 la Comunidad Autónoma de Aragón con instalaciones hidroeléctricas de producción de energía eléctrica de turbinado directo o de tecnología hidráulica de bombeo mixto.”* Entendiendo la norma que se considera que se produce una alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos cuando la presa cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a) *Que la altura de la presa, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, sea superior a 15 metros.*
- b) *Que la capacidad de embalsar sea superior a 20 hectómetros cúbicos.*

Por consiguiente, el hecho imponible que contempla la norma autonómica no está gravado por ningún tributo estatal, ni coincide con el hecho imponible de la citada tasa, por lo que no resulta de aplicación la incompatibilidad prevista en el citado artículo 6.2 de la LOFCA.

En cualquier caso, debe señalarse que este centro directivo no tiene competencia para analizar la incompatibilidad prevista en el citado artículo 6.2 de la LOFCA y, por consiguiente, la posible inconstitucionalidad de las normas, por estar esta tarea reservada al Tribunal Constitucional, al tratarse de una norma con rango de ley, tal y como se deriva de los artículos 161 y 97 de la Constitución Española y de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

En la medida en que corresponde al Tribunal Constitucional enjuiciar la adecuación de las normas con fuerza de ley no sólo a la Constitución, sino al bloque de constitucionalidad, de acuerdo con lo dispuesto citada Ley Orgánica, únicamente dicho órgano podrá pronunciarse sobre la conformidad o disconformidad de la citada Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, con los límites establecidos en la LOFCA y, específicamente con los límites del artículo 6.2 citado.

2º. En la segunda consulta se requiere la opinión acerca de si debe considerarse exenta y no sujeta al impuesto medioambiental la actividad hidroeléctrica de carácter secundario o derivada de otra actividad exenta(o lo que es igual: si los aprovechamientos de San José y el Ciego, de titularidad de HNE, respecto del Embalse Joaquín Costa, deben considerarse exentos del impuesto medioambiental), fundamentando HNE esta tesis en el hecho de que el Embalse de Joaquín Costa tiene como finalidad esencial la satisfacción de las necesidades de los regantes del Canal de Aragón y Cataluña y que el hecho imponible del impuesto que aquí nos ocupa no es *“cualquier daño medioambiental, sino aquél específicamente causado por la alteración sustancial de los ríos debido al uso hidroeléctrico”*, concluyendo que *“la misma se está refiriendo a un uso hidroeléctrico principal y originario, no al uso hidroeléctrico auxiliar, complementario o derivado”*

A este respecto debe señalarse que la norma autonómica configura el hecho imponible del impuesto como el daño medioambiental causado como consecuencia *“del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica, del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón”*, no exigiendo que el aprovechamiento hidroeléctrico del agua embalsada mediante presas sea el originario, el único o el principal. Por tanto, el hecho imponible del impuesto no está condicionado al carácter del aprovechamiento hidroeléctrico con respecto al resto de usos o utilidades que pueda darse al agua embalsada, sino que el hecho imponible del impuesto se producirá siempre que exista un aprovechamiento para la producción de energía eléctrica derivado del agua embalsada mediante presas que cumplan los requisitos exigidos en la norma.

Por otra parte, debe manifestarse que los supuestos de exención tributaria constituyen elementos de esencial delimitación del hecho imponible y, en consecuencia, están sujetos a reserva legal, tal como determina el artículo 8 de la Ley General Tributaria, por lo que deben fijarse expresamente por norma con rango legal, lo cual no se ha producido en el presente supuesto, ya que la citada Ley 10/2015 no contempla ningún supuesto específico de exención al impuesto creado, por lo que el uso o aprovechamiento, para la producción de energía eléctrica, del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón que cumplan los requisitos de la norma se encontrarán sujetos al impuesto y los que no los cumplan no sujetos, sin contemplarse ningún supuesto de exención.

3º) Plantea HNE en la 3ª consulta si debe considerarse exenta del impuesto medioambiental de uso y aprovechamiento de aguas embalsadas la actividad hidroeléctrica cuando no se realiza en centrales a pie de presa y/o son anteriores a dichas construcciones, o lo que es igual, si los aprovechamientos de Arias I, Arias II y Ariéstolas en el río Cinca y el de El Ciego en el río Ésera, deben considerarse exentos y no sujetos al impuesto medioambiental, afirmando que estos cuatro supuestos son una actividad hidroeléctrica que se desarrolla aprovechando saltos naturales y circunstancias orográficas del terreno, independientemente del embalse de cabecera.

A este respecto debe señalarse, además de lo expuesto en la consulta anterior en relación con los supuestos de exención tributaria, que la existencia de aprovechamientos hidroeléctricos anteriores a la construcción de los embalses no determina por si misma la no sujeción al impuesto, ya que estos aprovechamientos han podido ser modificados con posterioridad como consecuencia de la regulación de caudales efectuada por las infraestructuras citadas.

Lo que determina, en definitiva, la sujeción al impuesto es la existencia de aprovechamientos hidroeléctricos que utilicen agua proveniente, directa o indirectamente, de embalses que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

a) Que la altura de la presa, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, sea superior a 15 metros.

b) Que la capacidad de embalsar sea superior a 20 hectómetros cúbicos.

Esta utilización del agua puede realizarse directamente del propio embalse, denominándose habitualmente centrales de agua embalsada o centrales a pie de presa, o mediante canales de derivación de uno o varios embalses, pero, en cualquier caso, si la central hidroeléctrica se alimenta, directa o indirectamente, de algún embalse que cumpla alguna de las citadas condiciones, su aprovechamiento estará sujeto al impuesto, no estando sujetos en caso contrario, desconociendo este centro directivo -en estos momentos- si los mencionados aprovechamientos hidroeléctricos (Arias I, Arias II y Ariéstolas en el río Cinca y el de El Ciego en el río Ésera) cumplen alguna de las citadas condiciones, ya que

esta comprobación se realizará en los correspondientes procedimientos de gestión e inspección tributaria con la colaboración de los organismos de cuenca y de los departamentos con competencias en materia de energía e infraestructuras hidráulicas. Considerando, no obstante, que si los aprovechamientos hidroeléctricos no se alimentan, ni directa ni indirectamente, de ningún embalse, proviniendo el agua, exclusivamente, del aprovechando de saltos naturales y circunstancias orográficas del terreno, independientemente por tanto de los embalses de cabecera, no estarían sujetos al impuesto.

QUINTO. Efectos.

Por último, debe señalarse, en cuanto a los efectos de esta contestación a la consulta tributaria planteada, lo siguiente:

Primero.- Que la contestación tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria.

Segundo.- Que la contestación tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá formular recurso alguno contra dicha contestación, pero sí podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios mantenidos en la contestación.

Zaragoza, a 24 de junio de 2016.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS.

Francisco de Asís Pozuelo Antoni.