

EL ETERNO DEBATE SOBRE LA CALIFICACIÓN DE IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO EN LOS GRAVÁMENES SOBRE PRODUCTOS ENERGÉTICOS: STS DE 13 DE JUNIO DE 2025, REC. NÚM. 3134/2023

Ana Molina Lebrón

Profesora doctora de Derecho Financiero y Tributario UCM

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-9026-3466>

Resumen

La extrafiscalidad ha irrumpido con fuerza en las últimas décadas. Pocos tributos, son verdaderos tributos extrafiscales, lo que los lleva a no respetar los postulados constitucionales y el Derecho de la Unión Europea, fundamentalmente pocos tributos extrafiscales están orientados a disuadir las conductas que vienen a proteger, convirtiéndose en instrumentos de intervencionismo administrativo. En España, en el ámbito del sector eléctrico, se ha optado por la implantación masiva de aparentes tributos extrafiscales, con una creación indiscriminada de tributos «*aparentemente medioambientales*», cuya naturaleza declarada es de tributos directos, pero con una finalidad claramente indirecta, lo que los lleva a una posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave

Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, extrafiscalidad energética, gravamen indirecto sobre productos energéticos, Directiva 2008/118/CE.

Abstract

Extrafiscal taxation has gained significant prominence in recent decades. Only a limited number of taxes can be considered genuinely extrafiscal, which often results in their failure to comply with constitutional postulates and with European Union law. In practice, very few extrafiscal taxes are effectively designed to deter the behaviors they are intended to regulate in order to safeguard protected interests, thereby turning into instruments of administrative interventionism. In Spain, particularly in the electricity

sector, the authorities have opted for the widespread introduction of so-called extrafiscal taxes, through the indiscriminate creation of «*apparently environmental*» levies. Although formally characterized as direct taxes, their objectives are unmistakably indirect, which raises serious concerns regarding their potential incompatibility with European Union law.

Keywords

Galician tax on atmospheric pollution, energy-related extrafiscality, indirect taxation of energy products, Directive 2008/118/EC, direct taxes and indirect taxes.

Cómo citar: Molina Lebron, A. (2025). El eterno debate sobre la calificación de impuesto directo o indirecto en los gravámenes sobre productos energéticos: STS de 13 de junio de 2025, rec.núm. 3134/2023. *Revista Técnica Tributaria* (150), 287-296.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025 (recurso 3134/2023), analiza el impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica (en adelante ICA) y su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea y establece como doctrina dos criterios jurisprudenciales. En primer lugar, se precisa que el TS es competente para determinar la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de una cuestión planteada, en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante «TJUE»), y decidir no plantear cuestión prejudicial solicitada por la recurrente (artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) si el TS contiene todos los elementos de interpretación del Derecho de la UE, que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto de que conoce, estableciéndose un canon de motivación reforzado en garantía de la aplicación del Derecho de la Unión Europea¹, rechazando el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Y en segundo lugar, se deja sentado, que, para determinar si un impuesto sobre las emisiones contaminantes es o no contrario a la Directiva 2008/118/CE, hay que analizar la estructura del impuesto establecido en cada caso, inspirado en las pautas que al efecto da el TJUE, concluyendo que el impuesto gallego no es un gravamen indirecto, que grave directa o indirectamente el consumo de carbón, gas o electricidad; sino que estamos ante un impuesto directo que grava la contaminación atmosférica, no siendo necesario realizar un mayor análisis.

2. Supuesto de hecho

La Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Parlamento de Galicia, aprobó el ICA, que persigue, según el texto, la protección del medioambiente y gravar la emisión a la atmósfera de sustancias como dióxido de azufre y nitrógeno en el proceso de generación de electricidad.

En fecha 25 de marzo de 2014, Endesa Generación SAU instó rectificación de autoliquidación por el ICA correspondiente al periodo impositivo 2013, con una cuota tributaria de más de un millón euros, donde interesó la anulación de la autoliquidación alegando: a) la vulneración del ordenamiento europeo; b) el

1 Se apoya en la sentencia TJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997), donde se afirma que: «no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la compatibilidad de disposiciones nacionales con el Tratado. Sin embargo, el Tribunal es competente para facilitar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto de que conoce»; y añade que la reciente sentencia TJUE (Gran Sala), de 15 de octubre de 2024 (C-144/23) –Kubera–, recoge que: «un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno debe exponer, en la resolución por la que deniegue una autorización para interponer un recurso de casación que incluya una solicitud de que se plantee al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la interpretación o la validez de una disposición del Derecho de la Unión, los motivos por los que no ha iniciado el procedimiento prejudicial, a saber, bien que dicha cuestión no es pertinente para la resolución del litigio, bien que la disposición del Derecho de la Unión de que se trata ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, bien que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable».

carácter discriminatorio del ICA; y c) la inconstitucionalidad del tributo. Por resolución de 29 de noviembre de 2017, el Departamento de Tributos de Gestión Centralizada de la Agencia Tributaria de Galicia desestimó la solicitud de rectificación, y contra esta desestimación, se presentó reclamación económico-administrativa, siendo también desestimada. Recurrida la decisión ante el TSJ de Galicia, fue desestimado el recurso entendiendo el Tribunal que *«el ICA no es un impuesto indirecto sobre el CARBÓN/GAS, sino un impuesto que grava la emisión de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre; (...) la base imponible y la tarifa se determina por las emisiones (...), por lo que, no entraría dentro de las previsiones de la Directiva 92/12 y 2008/118 CE»*. El TJS de Galicia, para llegar a tal conclusión, tomó en cuenta, tanto la sentencia TJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997) –asunto Braathens–, como la sentencia TJUE de 4 de junio de 2017 (C-5/14) –asunto Kernkraftwerke–, concluyendo que no existe *«una relación directa entre el uso del carbón/gas y las emisiones de óxidos de nitrógeno y azufre al medio ambiente ni con la generación de la energía eléctrica y, por lo tanto, no concurre la denunciada incompatibilidad con la normativa comunitaria»*.

Tras la desestimación del TSJ se presenta recurso de casación², cuyo resultado es la sentencia que comentamos. La parte actora fundamentó este recurso en la vulneración de la Directiva 2008/118/CE y de la Directiva 2003/96/CE, y se apoya en la vulneración de la doctrina contenida en las sentencias TJUE, de 10 de junio de 1999 (asunto Braathens)³, y de 27 de febrero de 2014 (asunto Transporte Jordi Besora, S.L.)⁴.

2 Por Auto de 7 de febrero de 2024, la Sala del TS admitió el recurso de casación, señalando como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: *«Determinar si resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea un impuesto autonómico como el concernido, establecido en la Ley –de Galicia– 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los dióxidos de azufre y nitrógeno en el proceso de generación de electricidad; o, por el contrario, se opone a la normativa comunitaria al gravar, directa o indirectamente, el consumo de la electricidad o de otro producto sometido a impuestos especiales, en caso de que se entienda que existe una relación entre tales emisiones y el uso del carbón y/o el gas empleado en dicho proceso»*.

3 El Tribunal tuvo que analizar si se estaba o no ante un gravamen indirecto en el impuesto sueco sobre hidrocarburos. En concreto, el impuesto se liquidaba basándose en datos facilitados por Luftfartsverket sobre *«el consumo de carburante y la emisión de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión considerado un trayecto medio»*, a razón de los kilogramos consumidos, teniendo en cuenta, además, *«el peso máximo autorizado del avión en el despegue»*. Si el impuesto, como decía el Estado, era ecológico, lo lógico es que se hubiera configurado de forma que permitiese al obligado tributario realizar esfuerzos en orden a reducir la emisión. Pero lo cierto es que, tal y como se configuró, la liquidación del impuesto venía prácticamente determinada por el consumo de carburante y otros datos tales como el trayecto medio, peso del avión, etc. que no dejan margen de adaptación al obligado tributario. Por ello el Tribunal entendió que *«un impuesto de tales características»* era contrario al derecho de la Unión, pues no puede decirse que desaliente el consumo del producto nocivo.

4 La sentencia analizaba el impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, conocido como céntimo sanitario, en el asunto Transportes Jordi Besora, concluyendo que: *«el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, (...), ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente»*.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo comienza su argumentación, ante la alegación de la parte recurrida que denunciaba que la pretensión de la actora sólo iba encaminada a sostener la inconstitucionalidad de una ley, recordando que la actuación de la entidad recurrente autoliquidando e ingresando el impuesto para, posteriormente, instar la rectificación de la autoliquidación por entender que se ha infringido la normativa de la Unión Europea, es conforme con la doctrina del TS⁵.

Continúa el Tribunal exponiendo por qué no planteará la cuestión prejudicial solicitada por la parte actora, y ello lo hace en base a la doctrina del TJUE, como hemos recogido en el primer apartado. Entiende el TS que tiene todos los elementos de interpretación del Derecho de la UE, para poder apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto.

La respuesta a esta cuestión la lleva a cabo a través del análisis de la estructura del impuesto, inspirado en las pautas que al efecto establece el TJUE. Para el TS, estamos ante un impuesto por emisiones contaminantes, constituyendo el hecho imponible «*la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre. b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno*». Se grava el volumen de las emisiones de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre, por lo que no grava el combustible consumido. La base imponible viene determinada por la «*suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor*», y su finalidad, para el Alto Tribunal, es claramente medioambiental⁶. El TS añade que no puede afirmarse que estemos ante un gravamen indirecto, desde el momento en que la recurrente ni razona ni prueba que el consumidor final sea quien jurídica o económicamente soporta el impuesto. En efecto, añade el TS, que para que pueda hablarse de gravamen indirecto, es preciso que se acredite que el consumidor soporta «*íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta*», no basta con que el consumidor pueda soportar parte, lo que ocurriría «*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*». Es pues necesario que el impuesto «*pueda repercutirse [jurídica o económicamente] íntegramente al consumidor final*».

5 Por todas, sentencia TS, de 29 de julio de 2022 (recurso 7611/2020): «*la rectificación de una autoliquidación –y la consiguiente devolución de ingresos indebidos– sí es cauce adecuado para cuestionarla autoliquidación practicada por el contribuyente que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar de autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a las Constitución o al Derecho de la Unión Europea*».

6 Para llegar a esa conclusión se apoya en la sentencia TJUE de 22 de junio de 2023 (C-833/201), cuyo demandante también fue Endesa Generación, donde afirmaba que, «*cuando un impuesto desalienta el consumo de un producto nocivo para el medio ambiente, debe considerarse que contribuye a la protección del medio ambiente*».

La aplicación del artículo 1.1 y 2 de la Directiva 2008/118/CE, exige dos cuestiones: que estemos ante un «*gravamen indirecto*» y, solo para el caso de que efectivamente lo estemos, el Tribunal se planteará si el gravamen tiene un fin específico y respeta las normas impositivas comunitarias. Por un lado, recoge que para que un impuesto tenga naturaleza de gravamen indirecto tienen que darse dos requisitos: que el gravamen tenga un fin específico, y que respete las normas establecidas en la Directiva 2008/118/CE (base imponible, cuota, etc.)⁷. Para ello habrá que analizar el impuesto en cuestión y sus elementos esenciales, y determinar si grava directa o indirectamente el consumo de electricidad⁸. El TJUE ha acuñado un concepto propio que prevalece sobre la calificación que haya dado al impuesto cualquier Estado miembro⁹, de manera que para el TJUE, un tributo tendrá naturaleza de gravamen indirecto si concurren dos notas¹⁰:

- a) Una «relación directa o indisociable» entre el consumo del producto regulado en la Directiva 2003/96 y, en nuestro caso, la sustancia contaminante emitida.
- b) Que el consumidor final soporte «*el peso económico de este impuesto de manera indirecta*», lo cual, admite el Tribunal, podría producirse «*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*»¹¹.

7 Cfr. sentencia TJUE, de 5 de marzo de 2015 (C-553/2013), asunto Statoil Fuel&Retail. El TJUE, en su sentencia de 20 de septiembre de 2017 (C-215/2016) —asunto Elecdey Carcelen—, considera que al no gravar el canon eólico «*el consumo de productos energéticos ni de electricidad, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118*», por lo que «*la cuestión de si el objetivo de este canon es la protección del medio ambiente se inscribe únicamente en el ámbito del Derecho nacional*».

8 Cfr. sentencia TJUE, de 4 de junio de 2017 (C-5/14), asunto Kernkraftwerke.

9 Como recuerda la sentencia TJUE, de 18 de enero de 2017 (C-189/2015) —asunto IRCCS/Fondazione Santa Lucia— «*la calificación de un impuesto (...) con arreglo a Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional*».

10 Por todas, sentencia TJUE, de 4 de junio de 2017 (C-5/14) —asunto Kernkraftwerke—.

11 Es pues, necesario, que el impuesto «*pueda repercutirse íntegramente al consumidor final*», lo que, indica el Tribunal, no ocurre en el impuesto analizado desde el momento en que no es posible determinar el «*origen de una cantidad dada al mismo*» debido a la «*naturaleza particular de este producto*» y al «*mecanismo de formación del precio de electricidad vigente en Alemania, caracterizado porque ese precio es, en esencia, un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica*». Cfr. Sentencia TJUE, de 4 de junio de 2017 (C-5/14) —asunto Kernkraftwerke—. Vid. también la sentencia TJUE de 3 de marzo de 2021 (C-220/2019) —asunto Promociones Oliva Park—, en la que el Tribunal insiste en que «*es cierto que el consumidor final de la energía podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese dicho importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor*». Pero esto no es así en el caso del IVPEE español, porque «*no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto (...) el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera incidencia, aún mínima, en el precio final de la electricidad pagado a los consumidores debería considerarse impuesto indirecto... pese a la falta de vínculo directo e indisociable entre tal impuesto y el consumo de electricidad*». Sobre esta sentencia y la valoración del TJUE del IVPEE hemos sido muy críticos en: MOLINA LEBRON, A. (2025): *La fiscalidad de la producción de la energía eléctrica en España (a la luz del cuestionado impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica)*, Tirant lo Blanch.

Recuerda el TJUE que en España «*la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica...comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales....*». Resulta indiscutible para el TJUE, que el consumo del carbón y del gas son necesarios para la generación de energía eléctrica, pero cabe que, mediante la realización de gastos e inversiones, la emisión sea eliminada o reducida. El TJUE afirma, que para que pueda hablarse de gravamen indirecto, es preciso que se acredite que el consumidor soporta «*íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta*».

4. Análisis

La llamada «*extrafiscalidad*» de la energía eléctrica se ha convertido en una fuente importante de financiación estatal y de las Comunidades Autónomas. Estas últimas, empeñadas una y otra vez en buscar nuevos y artificiosos hechos imposables, que rayan el delirio y la irracionalidad, con una importante conflictividad judicial y con una duración extenuante de los procedimientos judiciales. A ello hay que añadir, lo que venimos desde hace tiempo denunciando, la extrafiscalidad para la protección medioambiental energética no es apropiada, no consigue su objetivo, no es un mecanismo adecuado para una protección medioambiental en el sector eléctrico, con una demanda inelástica, ya que el sujeto pasivo continuara produciendo o consumiendo a pesar del tributo, sin interesarle, en la mayoría de las ocasiones, hacer grandes inversiones más costosas que seguir contaminando. A ello se une la elevada tributación en nuestro país para las empresas energéticas renovables.

El principal debate en los gravámenes sobre productos energéticos, está relacionado con la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, y en particular con la posible vulneración de la Directiva 2008/118/CE, por la prohibición de la creación de nuevos gravámenes sobre la energía, indirectos y sin fin específico.

Para este análisis, el TS resuelve aplicando la jurisprudencia del TJUE, en bastantes ocasiones desafortunada¹², y en esta ocasión, sin plantear cuestión prejudicial y resolver directamente con la doctrina del TJUE. Para la determinación de si un tributo cumple con los parámetros del Derecho de la Unión, es necesario analizar caso por caso, ya que estamos ante un sistema extremadamente complejo. Es evidente que la tributación en este sector aumenta el precio de la electricidad, y ello no significa que el gravamen sea simplemente por ello indirecto, aunque estaremos todos de acuerdo, que uno de los indicios para medir la tributación indirecta es la incidencia sobre el consumo, algo claramente demostrado en este tipo de tributos. En este sentido, permítasenos recor-

¹² Ya lo denunciábamos a raíz de la sentencia TJUE de 3 de marzo de 2021 (C-220/2019) —asunto Promociones Oliva Park—, donde el TJUE resolvió acogiéndose al criterio erróneo de la Administración Tributaria sobre la base imponible del tributo, algo que en parte vino a corregir la Audiencia Nacional.

dar que, atendida la estructura del mercado eléctrico español y, fundamentalmente, su metodología de fijación del precio de la energía eléctrica a través del sistema de «*precio marginal*», la imposición de un impuesto como el debatido, provoca una internalización directa de dicho tributo en el precio final de la electricidad. Como el TS ha podido analizar en numerosas ocasiones¹³, la compra y venta de energía eléctrica se realiza mediante la participación de los agentes del mercado en un mercado eléctrico organizado, gestionado por OMIE (Operador del Mercado Ibérico de Energía - Polo Español) y OMIP (Operador del Mercado Ibérico de Energía - Polo Portugués) y también mediante la contratación bilateral entre agentes compradores y vendedores, al margen del mercado organizado. La internalización en el precio de la energía eléctrica de determinados tributos afecta decisivamente el precio del mercado eléctrico, un mercado extremadamente sensible y un consumidor necesitado de protección ante las fluctuaciones del sector. Estos tributos son directamente incorporados en la elaboración de las ofertas como un coste variable más, provocando con ello una elevación del precio marginal de la electricidad, equivalente a su coste para las empresas eléctricas. Como ya hemos dicho en alguna ocasión, es el concepto *término de energía*, al que están vinculados de forma directa e indisociable los tributos que recaen sobre los productores de energía eléctrica y, ya que estos tributos, constituyen un coste asociado a la producción, y vertido de energía a la red, a nuestro juicio existe un vínculo directo e inmediato al menos, con uno de los términos más importantes objeto de facturación, «*el término energía*».

Esta interpretación fue acogida por el TJUE, en su Sentencia de 26 de junio de 1997, dictada en el asunto CAREDA y otros, al entender que lo definitorio para que un tributo constituya un impuesto indirecto es, que el tributo en cuestión se traslade económicamente al consumidor, mientras que es irrelevante que la legislación nacional aplicable, prevea su repercusión formal e íntegra sobre los consumidores.

En este sentido, la preocupación subyacente, tanto en la Directiva 2003/96/CE, como en la Directiva 2008/118/CE (actualmente Directiva (UE) 2020/262), está en que los sistemas tributarios nacionales no produzcan distorsiones que acaben incidiendo, en mayor o menor medida en el precio de la energía, en la medida en que dichas distorsiones puedan suponer un obstáculo al correcto funcionamiento del mercado interior. Por ello, la prohibición de «gravámenes indirectos» ha de venir referida a todas aquellas figuras tributarias nacionales que, al margen de su definición formal, puedan tener una incidencia en el precio de la electricidad, creando distorsiones en el funcionamiento del tan perseguido mercado energético europeo.

El Abogado General, SR. MAZIEJ SPUZNAR, en las conclusiones presentadas el 3 de febrero de 2015, en el asunto C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, afirmaba, hasta en cuatro ocasiones consecutivas, que un sistema de imposición general que grave indistintamente a todos y cada uno de los procesos de producción de energía eléctrica, no es compatible con el Derecho de la UE, todo con el objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento de un mercado que se pretende opere con base en reglas unitarias.

13 Véanse, por todas, Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección 3ª, ambas de 26 marzo de 2014 (Repertorio de Jurisprudencia 2014/2544) y (Repertorio de Jurisprudencia 2014/2545).

La extrafiscalidad energética se ha convertido en nuestro país en un cajón de sastre donde todo vale, con gravámenes claramente indirectos, con hechos imponibles cada vez más anómalos, y con impuestos que no desalientan el consumo de estos productos nocivos que vienen a «evitar». Hubiese sido más interesante, como ya hemos defendido, con ayuda de nuestro Alto Tribunal, más que recargar el sistema tributario eléctrico de aparentes tributos medioambientales, haber creado un régimen especial dentro del Impuesto sobre Sociedades para las empresas del sector eléctrico, haciendo recaer la tributación en un verdadero tributo directo, con tipos incrementados en función de la contaminación (basado en volumen de negocio), cuyo exceso de recaudación fuera exclusivamente destinado a subvencionar energías renovables. Estos regímenes especiales serían mucho más efectivos para cualquier sector contaminante, que una amalgama de supuestos tributos medioambientales, con barniz de tributos directos. Es por todo ello, con el máximo respeto y consideración, que no podemos compartir la sentencia comentada.