

Jurisprudencia constitucional: reflexiones sobre la tutela cautelar del medio ambiente y la fiscalidad ambiental autonómica

GERMÁN VALENCIA MARTÍN

Sumario

	<u>Página</u>
1. Introducción	226
2. Tutela cautelar del medio ambiente en procesos constitucionales .	226
2.1. El ATC 88/2008, de 2 de abril, sobre los Agentes Forestales de la Comunidad de Madrid	226
2.2. Un capítulo interesante y controvertido de la jurisprudencia constitucional	227
2.3. Observaciones críticas	230
3. La fiscalidad ambiental autonómica	232
3.1. El ATC 456/2007, de 12 de diciembre, y otros posteriores, en relación con el Impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radiactivos	232
3.2. Los discutibles presupuestos de la jurisprudencia constitucional sobre la doble imposición autonómica y local	234
3.3. La verdadera finalidad recaudatoria del impuesto andaluz ..	238
3.4. La unidad de mercado y la competencia estatal sobre las bases del régimen minero y energético	241
3.5. La necesaria reconsideración de la jurisprudencia constitucional sobre el artículo 6 de la LOFCA	244

* * *

1. INTRODUCCIÓN

Hacer la crónica de la jurisprudencia constitucional ambiental en unos momentos en los que apenas hay jurisprudencia constitucional de este tipo también tiene sus ventajas, pues permite detenerse en cuestiones a las que en momentos de mayor abundancia se les prestaría menos atención. Tal es lo que ocurre en el año 2008. Ninguna Sentencia y apenas unos pocos Autos de temática ambiental. Sin embargo, dos de estos Autos tratan cuestiones, a mi juicio, de indudable interés.

El primero, el ATC 88/2008, de 2 de abril, por el que se mantiene la suspensión cautelar de la polémica Ley madrileña que sujeta a autorización judicial el acceso de los Agentes Forestales a los montes o terrenos forestales de titularidad privada, que se inscribe dentro de un capítulo controvertido y no exento de matices de la jurisprudencia constitucional, como es el de la adopción de medidas cautelares en procesos distintos del amparo, en el que a menudo los temas ambientales adquieren un especial protagonismo.

Y el segundo, un Auto perteneciente en verdad al año anterior, el ATC 456/2007, de 12 de diciembre, pero al que ha seguido toda una serie de Autos durante el presente ejercicio, en relación con el Impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radiactivos. Se trata de una decisión tan sorprendente, que invita a reflexionar sobre una jurisprudencia, a mi entender, desahogada, como es la relativa a los límites para la imposición propia autonómica derivados del artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que se ha venido gestando principalmente al hilo de los llamados impuestos ecológicos.

Para concluir esta introducción, baste decir que ha tenido que ser reescrita al finalizar el trabajo. Mi intención inicial era dedicar una parte de la crónica de este año al análisis, precisamente, de las causas de esta escasez de jurisprudencia ambiental, que conecta, a su vez, con el descenso generalizado de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre temas competenciales. Dada la extensión que finalmente ha adquirido el comentario de aquellos dos Autos, aplazo el examen de esta cuestión, si no remite la tendencia, para la crónica de años venideros.

2. TUTELA CAUTELAR DEL MEDIO AMBIENTE EN PROCESOS CONSTITUCIONALES

2.1. EL ATC 88/2008, DE 2 DE ABRIL, SOBRE LOS AGENTES FORESTALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID

De todas las resoluciones propiamente del año 2008, la más importante

es, sin duda, el ATC 88/2008, de 2 de abril, que con buen criterio decide el *mantenimiento* de la suspensión del artículo 9 de la Ley 3/2007, de 26 de julio, de medidas urgentes de modernización del Gobierno y Administración de la Comunidad de Madrid, durante la pendencia del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el mismo por el Presidente del Gobierno.

Este precepto (por el que se daba nueva redacción al artículo 100.3 de la Ley 16/1995, de 4 de mayo, Forestal y de Protección de la Naturaleza de la Comunidad de Madrid, y que ya fue objeto de comentario por M^ª Consuelo Alonso García en la crónica del año pasado sobre la política ambiental de Madrid) imponía a los Agentes Forestales la obligación de obtener «autorización judicial para acceder a montes o terrenos forestales de titularidad privada, salvo que el acceso se produzca con ocasión de la extinción de incendios forestales»; desplazando así en la Comunidad de Madrid la aplicación del artículo 58.3 a) de la Ley de Montes (Ley 43/2003, de 21 de noviembre, en la redacción dada al mismo por la Ley 10/2006, de abril), que justamente al contrario y con carácter básico facultaba a los «funcionarios que desempeñen funciones de policía administrativa forestal» para, entre otras cosas, «entrar libremente en cualquier momento y sin previo aviso en los lugares sujetos a inspección y a permanecer en ellos, con respeto, en todo caso, a la inviolabilidad del domicilio».

2.2. UN CAPÍTULO INTERESANTE Y CONTROVERTIDO DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

La adopción de medidas cautelares en procesos distintos del amparo constituye un capítulo de la jurisprudencia constitucional más notable de lo que pudiera parecer a primera vista. No me refiero sólo a su interés para esta crónica, por la relevancia que a menudo tienen en su seno las cuestiones ambientales, ni siquiera únicamente a su indudable repercusión práctica, por la larga duración que habitualmente tienen estos procesos, sino también a su interés doctrinal o teórico, por la polémica interna que suele acompañar a este tipo de decisiones y que se plasma en frecuentes votos particulares.

El supuesto más controvertido es aquel en el que, como en el caso presente, la impugnación parte del Gobierno de la Nación con invocación del artículo 161.2 CE, lo que produce, una vez que el proceso es admitido a trámite, la suspensión automática de la disposición o resolución autonómica recurrida, que ha de ser ratificada o levantada por el Tribunal en el plazo máximo de cinco meses. Y la controversia surge porque el Tribunal aplica para tomar este tipo de decisiones los mismos criterios que si se tratara del caso contrario, es decir, de la impugnación autonómica de una disposición

o resolución estatal, en el que la suspensión no es automática sino que debe ser solicitada (art. 64.3 LOTC), y análogos a los que rigen la adopción de medidas cautelares en el orden contencioso-administrativo, sin reconocer, pues, a aquel supuesto la singularidad que merecería, a juicio de algunos Magistrados, por su específica previsión constitucional y otros argumentos sin duda inteligentemente expuestos en el Voto particular al ATC 30/2003, de 28 de enero.

En efecto, la decisión por parte del Tribunal de esta clase de incidentes parte de dos premisas (ATC 88/2008, FJ 2), que son las más cuestionadas. En primer lugar, la presunción de constitucionalidad de las disposiciones o resoluciones impugnadas, en este caso autonómicas, lo que traslada al Gobierno, pese a la automaticidad inicial de la suspensión, la carga procesal de justificar su mantenimiento, convirtiendo así a ésta en la *excepción* a la regla general que sería el levantamiento de la misma. Y, en segundo lugar, la decisión de la medida cautelar en atención única y exclusivamente a los perjuicios de imposible o difícil reparación para los intereses públicos o privados que podría suponer la elección de una u otra alternativa (*periculum in mora*), sin consideración alguna a la viabilidad de las pretensiones deducidas en el proceso principal (*fumus boni iuris*). Un tercer criterio (ATC 88/2008, FJ 4), éste sin embargo más pacífico y que es el que a la postre aquí más interesa, es el que consiste en reconocer a los perjuicios ambientales, caso de hallarse concernidos, el carácter de perjuicios no sólo de interés general, sino también de imposible o difícil reparación, asignándoles en consecuencia, en principio, un valor preferente en la decisión de estos incidentes.

En el caso presente, el Gobierno consiguió levantar con éxito la mencionada carga procesal para obtener el mantenimiento de la suspensión mediante la estricta alegación de perjuicios ambientales, sin necesidad de recurrir a la cuestión del *fumus*, todo lo contrario, dicho sea de paso, de lo acontecido en otro incidente resuelto también en este ejercicio, que no vamos a comentar en esta crónica, pero que sirve de perfecto contrapunto en cuanto a la aplicación con distinto resultado de la misma doctrina general (ATC 157/2008, de 12 de junio, por el que se levanta la suspensión de los arts. 15 y 16 de la Ley Foral 14/2007, de 4 de abril, de Patrimonio de Navarra, que atribuyen a la Comunidad Foral la titularidad de los inmuebles vacantes y de los saldos y depósitos abandonados).

En efecto, en el caso de los Agentes Forestales el Gobierno consiguió argumentar convincentemente acerca de los perjuicios de naturaleza ambiental que no sólo cabía esperar razonablemente que se derivaran de la aplicación del precepto madrileño en cuestión, sino que ya efectivamente se ha-

bían producido durante su corto espacio de vigencia de apenas cuatro meses (desde su entrada en vigor, el 31 de julio de 2007, hasta la publicación en el BOE de 3 de diciembre de 2007 de la providencia de admisión a trámite del recurso de inconstitucionalidad), mediante la aportación de una serie de informes, en particular uno elaborado por las propias organizaciones sindicales de Agentes Forestales de la Comunidad Madrid, que ponían claramente de manifiesto sus indeseables consecuencias (disponible en la página web del Sindicato de Agentes Forestales y Técnicos Auxiliares Medioambientales de la Comunidad de Madrid, SAFTAM: www.agentesforestales.com).

Concretamente, el Auto resume su convicción sobre los referidos riesgos o perjuicios en tres apartados (FJ 7): «En primer lugar, los relativos a los daños medioambientales efectivamente producidos en relación con la prevención en materia de incendios y en otros ámbitos, con la realización de construcciones en terrenos protegidos y con los perjuicios para flora y fauna derivados de la corta ilegal y de la caza furtiva. En segundo lugar, el hecho de que lo previsto en el precepto impugnado resultaría ser de aplicación a la mayor parte de los montes y terrenos forestales de la Comunidad Autónoma, puesto que éstos son, en su inmensa mayoría, de titularidad privada [cerca de un 80 por 100]. Por último, en tercer lugar, la gran desproporción existente entre el número de autorizaciones judiciales solicitadas durante la vigencia del precepto y las efectivamente concedidas [tan sólo 7 sobre 32.165 solicitudes, la inmensa mayoría todavía sin respuesta cuando se produjo la suspensión]».

Frente a estas alegaciones y evidencias, el peso de los argumentos contrapuestos por el Gobierno y la Asamblea de la Comunidad de Madrid era endeble e insuficiente para justificar el levantamiento de la suspensión. En primer lugar, no era atendible el argumento de que el recurso de inconstitucionalidad se basara en razones estrictamente competenciales y no en la posible vulneración por el precepto impugnado del artículo 45 CE, pues ello supondría confundir los criterios a tener en cuenta en la decisión del proceso principal y de esta clase de incidentes que, como ya nos consta, el Tribunal desliga con rotundidad (FJ 5). Y, en segundo lugar, tampoco cabía atribuir la misma entidad a los perjuicios que podrían derivarse para los propietarios privados de montes y terrenos forestales. En efecto, el derecho a la inviolabilidad del domicilio queda también salvaguardado por el precepto de la Ley Montes antes transcrito que recupera su vigencia en la Comunidad de Madrid con el mantenimiento de la suspensión, y los eventuales perjuicios a la propiedad o a los infractores sancionados como consecuencia de la actividad inspectora de los Agentes Forestales, no pasarían de ser, en todo caso, patrimoniales y de más fácil reparación (FJ 8).

2.3. OBSERVACIONES CRÍTICAS

A pesar de la claridad de esta doctrina general, su aplicación al caso suele ofrecer también espacio para la controversia, aunque no sea por cuestiones de principio, como las antes indicadas, sino de matiz, lo que se refleja también en frecuentes votos particulares concurrentes, como ocurre también con el ATC 88/2008 (que cuenta con un voto particular suscrito por dos Magistrados). Dos aspectos de la resolución que comentamos se prestan, a mi juicio, a alguna observación crítica.

A) En primer lugar, el ATC 88/2008 enfatiza tal vez en exceso la exigencia de «certeza e inmediatez» de los daños ambientales (FJ 7), acreditada sin duda en el caso presente, pero que no creo pueda elevarse a condición *sine qua non* para la preferencia de los perjuicios ambientales en la decisión de esta clase de incidentes. El énfasis obedece, a mi juicio, a la cercanía del ATC 355/2007, de 24 de julio, comentado en la crónica del año pasado, y referente a la planta desaladora de Torrevieja (Alicante) promovida por el Ministerio de Medio Ambiente, al que se alude repetidamente en aquél. En el caso de la desaladora, la «certeza e inmediatez» de los daños ambientales, que el Tribunal no entendió acreditadas, se exigía para que éstos pudieran prevalecer sobre los perjuicios a otros intereses generales de rango en principio superior, como la seguridad del abastecimiento de agua para consumo humano y regadíos en una cuenca con déficit hídrico estructural como la del Segura. Pero en el caso de los Agentes Forestales, el medio ambiente no tenía enfrente un adversario tan poderoso.

La cuestión se puede plantear también en los siguientes términos: ¿habría sido otra la decisión si en la fecha de resolución del incidente la Ley madrileña no hubiera entrado todavía en vigor ni, por lo tanto, sus perniciosos efectos ambientales fueran todavía «ciertos e inmediatos»? Entiendo que no, que la decisión tendría que haber sido la misma, levantada por supuesto por el Gobierno la carga de la argumentación, pues en definitiva, como bien se señala en el ATC 29/1990, de 16 de enero (FJ 3), este tipo de decisiones se asienta las más de las veces (el presente es, a este respecto, un caso excepcional) en un «juicio de probabilidades», que no en certezas, y en el caso presente aun en el terreno puramente hipotético era razonable temer que ocurriera lo que en efecto aconteció.

En definitiva, y aunque el ATC 88/2008 parezca negarlo imponiendo exigencias más rigurosas (FJ 5: «no puede ser tomada en consideración la genérica alegación del Abogado del Estado relativa a la *mayor protección* del interés ecológico que se derivaría de la legislación estatal que ha entrado en conflicto con la autonómica impugnada...»), el criterio de la «mayor protec-

ción» del medio ambiente, cuando éste no se enfrenta a otros intereses de igual o superior rango, es en realidad el determinante para la resolución de este tipo de incidentes, y no el de la «certeza e inmediatez» de los daños. Así lo ha sido en numerosas ocasiones anteriores en las que el Tribunal ha dado siempre preferencia, a efectos cautelares, a la normativa ambiental más protectora de las dos en conflicto por razones competenciales, por ejemplo, en relación con la cuantía de las sanciones en materia de protección de especies (AATC 29/1990, 209/1995 y 25/2000).

El Voto particular al Auto que comentamos también critica el énfasis en la «certeza e inmediatez» de los daños ambientales, pero por razones muy diferentes a las nuestras, para censurar en realidad la decisión tomada en el asunto de la desaladora, pretendiendo la aplicación incondicionada del principio ambiental de «precaución o cautela», postura, a mi juicio, inaceptable si el interés ambiental se enfrenta, como en aquel caso, a otros de rango superior.

B) El segundo aspecto que produce cierta sorpresa en el Auto que comentamos es su razonamiento para contrarrestar la relevancia de los perjuicios a la propiedad forestal privada opuestos a los ambientales por el Gobierno y la Asamblea de Madrid. En lugar de limitarse a subrayar el carácter patrimonial y, por tanto, fácilmente reparable de dichos eventuales perjuicios, el Auto entra en una larga disquisición, por lo demás bastante obvia, sobre la función social de la propiedad y la posible delimitación de su contenido por motivos ambientales (art. 45 CE), avalando expresamente la legitimidad constitucional de la facultad atribuida por la Ley de Montes a los agentes forestales (FJ 8), lo que supone una innecesaria incursión en cuestiones de fondo más propias del proceso principal, incoherente, además, con la asepsia que predica a este respecto el Tribunal en su propia doctrina, y por ello justamente criticada en este caso por el Voto particular (FJ 3).

En realidad, no se corre mucho riesgo apostando por el Gobierno de la Nación como vencedor de este recurso de inconstitucionalidad si es que llega a decidirse por Sentencia y no se extingue prematuramente por algún motivo. Aunque desconozco los términos de la demanda, del propio ATC 88/2008 se desprende claramente, como ya hemos comentado, que el recurso está basado en estrictas razones competenciales. Con seguridad, el Gobierno habrá invocado la vulneración de la competencia estatal sobre la legislación básica en materia de montes y aprovechamientos forestales (art. 149.1.23 CE), que es el título competencial en el que se ampara el precepto contradictorio de la Ley de Montes [art. 58.3 a)], de acuerdo con su Disposición final

segunda; y posiblemente se haya aducido también la competencia estatal sobre legislación procesal (art. 149.1.6 CE).

Poca defensa tiene, desde la perspectiva estrictamente competencial, la infeliz originalidad de la legislación madrileña, que no incrementa precisamente, sino que disminuye notoria e injustificadamente los estándares de protección ambiental diseñados por la legislación básica. Poca ayuda podrá encontrar tampoco dicha defensa en los debates mantenidos en la Asamblea de Madrid con motivo de la tramitación del proyecto de ley, en los que temerariamente se llegó a afirmar que la mencionada Disposición final segunda de la Ley de Montes no confería al artículo 58 el carácter de legislación básica (Diario de Sesiones de la Asamblea de Madrid, núm. 23, de 19 de julio de 2007, pg. 276).

Aparte de la vulneración clara del orden constitucional y estatutario de distribución de competencias, el precepto impugnado merecería un examen constitucional estrictamente sustantivo, sobre su más que posible vulneración del artículo 45 del texto constitucional, que no es lo mismo que afirmar la obvia constitucionalidad del precepto contrario de la Ley de Montes. La lástima es que, según parece, el recurso no incorpora este motivo, por lo que se pierde una buena ocasión para el análisis del mencionado principio rector, tan escasamente abordado por la jurisprudencia constitucional.

3. LA FISCALIDAD AMBIENTAL AUTONÓMICA

3.1. EL ATC 456/2007, DE 12 DE DICIEMBRE, Y OTROS POSTERIORES, EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO ANDALUZ SOBRE DEPÓSITO DE RESIDUOS RADIATIVOS

En las crónicas de años anteriores hemos hecho frecuente referencia a decisiones del Tribunal Constitucional sobre tributos ambientales autonómicos, examinados preferentemente desde la perspectiva de su compatibilidad o no con las reglas relativas a la doble imposición e integrantes del bloque de constitucionalidad, contenidas en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Hasta ahora nuestros comentarios, aunque reflejaban cierta perplejidad, eran esencialmente descriptivos.

Creo, sin embargo, que ha llegado el momento de atreverse a hacer una crítica más sincera de una jurisprudencia constitucional, como la relativa a esta índole de cuestiones, que parte de unos presupuestos discutibles y conduce a resultados a veces desafortunados. Y la ocasión para ello la brinda pintiparada el Auto mencionado en el encabezamiento (que pese a ser del

año anterior nos pasó entonces desapercibido) y toda la secuela de resoluciones que, sobre la misma cuestión, ha producido a lo largo del año 2008 (AATC 8 a 10, 23, 51 a 53, 128, 195 y 302 a 305/2008).

Toda esta serie de Autos inadmiten por notoriamente infundadas (art. 37.1 LOTC), es decir entrando en el fondo del asunto, toda otra serie de cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por diversos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Córdoba en relación con el Impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radiactivos, creado, junto con otras figuras impositivas ecológicas, por la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (arts. 56 a 64), y por el que se gravan las operaciones de entrega de residuos radiactivos (de baja o media actividad) en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, «con la finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural» (art. 57).

Los motivos por los que se dudaba, en las referidas cuestiones, de la constitucionalidad de este impuesto eran de dos tipos: por un lado, la posible vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA (Ley integrante del bloque de constitucionalidad y parámetro, pues, de la misma en virtud de la remisión contenida en el art. 157.3 CE), que regula los límites a la tributación propia de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos locales; y, por otro, la posible vulneración de la unidad de mercado, en cuanto medida fiscal posiblemente obstaculizadora de la libre circulación de mercancías o servicios [arts. 157.2 CE y 9 c) LOFCA]. Los argumentos del Tribunal para desestimar estas dos dudas de constitucionalidad se desarrollan por extenso en el Auto de cabecera de la serie (el ATC 456/2007, de 12 de diciembre), siendo los demás de pura remisión.

Antes de entrar en el análisis de los razonamientos del Tribunal a propósito de estas dos cuestiones, conviene completar los antecedentes del caso con algunos datos adicionales:

– El referido impuesto andaluz fue objeto, en su día, de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno, admitido a trámite por providencia de 27 de abril de 2004 (BOE de 18 de mayo). En dicho recurso se aducía un motivo más de inconstitucionalidad del impuesto, como era la vulneración de la competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen minero y energético (art. 149.1.25 CE), que, sin embargo, los Juzgados promotores de las cuestiones que aquí examinamos no entendieron pertinente y no adujeron en el planteamiento de las mismas.

– Al invocarse en el recurso el artículo 161.2 CE, el Tribunal hubo de pronunciarse más adelante sobre el mantenimiento o levantamiento de la suspensión de los artículos impugnados de la Ley andaluza. El incidente se resolvió a favor del levantamiento de la suspensión por un Auto de enorme interés para el cabal entendimiento de los intereses en juego y de las reales repercusiones del impuesto: el ATC 314/2004, de 20 de julio (BOE de 5 de agosto), sin que, por cierto, el interés ambiental jugara en este caso un papel significativo en la decisión.

– Con el cambio de Gobierno, la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Andalucía llegaron a un acuerdo, en el seno de la Comisión Bilateral de Cooperación, en reunión de 20 de noviembre de 2006, en virtud del cual ésta se comprometía a introducir ciertas modificaciones en la regulación del impuesto y aquélla, a cambio, a desistir del recurso de inconstitucionalidad (Acuerdo no publicado en el BOE, pero sí referenciado en Boletín Informativo del Ministerio de Administraciones Públicas sobre la «Conflictividad entre el Estado y las Comunidades Autónomas» correspondiente al cuarto trimestre de 2006, pg. 18).

En efecto, la Comunidad Autónoma de Andalucía llevó a cabo las referidas modificaciones del impuesto por medio de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre fiscalidad complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Disposición final segunda, apartado tres); y la Administración General del Estado desistió del recurso de inconstitucionalidad, lo que dio lugar al ATC 71/2007, de 27 de febrero, por el que se declaró extinguido el proceso y se acordó el archivo de las actuaciones (BOE de 15 marzo).

3.2. LOS DISCUTIBLES PRESUPUESTOS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE LA DOBLE IMPOSICIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL

La LOFCA (art. 6) limita la potestad de las Comunidades Autónomas para crear *tributos propios* con objeto de evitar la «doble imposición» con los tributos estatales o locales (la única prohibición de «doble imposición» que se contiene expresamente en el bloque de constitucionalidad, según la STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6). Pero esta prohibición se formula en términos diferentes según se trate de tributos estatales o locales. Mientras que, en el primer caso, se establece una *primacía* de la tributación estatal sobre la autonómica, prohibiendo a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios que recaigan «sobre hechos imponderables gravados por el Estado» (art. 6.2), y permitiendo al Estado establecer tributos sobre «hechos imponderables gravados por las Comunidades Autónomas», a condición de ins-

trumentar «las medidas de compensación o coordinación adecuadas», cuando ello suponga para éstas «una disminución de ingresos» (art. 6.4); en el segundo caso, la jerarquía se invierte, de modo que se permite a las Comunidades Autónomas «establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales», a condición de establecer «las medidas de compensación o coordinación adecuadas (...), de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro», pero sólo, y esto es importante, «en los supuestos en que dicha legislación [la de régimen local] lo prevea y en los términos que la misma contemple» (art. 6.3).

Teniendo en cuenta el alcance virtualmente exhaustivo de los sistemas tributarios estatal y local, y que la legislación de régimen local (Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo) no es muy generosa en el extremo antes indicado, pues sólo autoriza a las Comunidades Autónomas a establecer impuestos propios sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (con las compensaciones oportunas, porque en este caso se prevé la supresión del impuesto municipal) y con el Impuesto municipal sobre gastos suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca (con deducción de la cuota del impuesto municipal, simple medida de coordinación, porque en este caso ambos impuestos se declaran compatibles), el margen que queda para la imposición autonómica propia es ciertamente estrecho, y plantea «un reto de imaginación (...) para encontrar figuras tributarias, para gravar hechos imponibles que no estén gravados ya por el Estado o por el Municipio» (Fernando Pérez Royo, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, año 1980, núm. 81, de 16 de abril de 1980, pg. 5438).

De hecho, la imposición propia autonómica se limita prácticamente al juego y a ciertas modalidades de «impuestos ecológicos» (J. MARTÍN QUERALT y otros, *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, 2004, pgs. 871 y ss.), que no obstante han provocado una abundante litigiosidad constitucional, por su potencial conflictivo con otros impuestos municipales, en especial, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Así ocurre en el caso presente, en el que el Juzgado promotor de la cuestión de inconstitucionalidad dudaba de que el Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos no recayera sobre una *materia imponible* ya gravada por el IAE, concretamente en el epígrafe 143.3 de la tarifa del impuesto, relativo al «almacenamiento de residuos radiactivos».

Para resolver este tipo de problemas, el Tribunal Constitucional (desde la muy discutible STC 289/2000, de 30 de noviembre, en relación con el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente; luego seguida por las SSTC 168/2004, de 6 de octubre y 179/2006, de 13 de junio, y por el ATC 456/2007 y los demás que ahora comentamos) ha elaborado una doctrina que se basa esencialmente en los siguientes presupuestos: (1) la distinción entre «hechos imponibles» y «materias imponibles» como límites respectivos de la imposición autonómica propia frente a la estatal y local, de la que se sigue que aquélla enfrenta a unas limitaciones mayores respecto de los impuestos municipales, al no poder recaer (salvo las excepciones ya conocidas) sobre las «materias imponibles» (esto es, las «fuentes de riqueza») gravadas por ellos, concepto mucho más amplio que el de «hecho imponible» (o presupuesto legal del tributo), ya que sobre una misma materia se pueden configurar distintos hechos imponibles; y (2) la idea de que sólo cuando el impuesto autonómico tiene una finalidad «extrafiscal», es decir, no esencialmente recaudatoria, constituyendo una medida de fomento, de incentivo o desincentivo de determinadas conductas (lo que ocurre, por ejemplo, con los auténticos «impuestos ecológicos»), se puede afirmar que aquél recae sobre una «materia imponible» distinta de la gravada por los antedichos impuestos municipales.

Sobre esta base, la indagación de la «verdadera» finalidad (fiscal o extrafiscal) del impuesto se convierte en la *ratio decidendi* del problema, dedicándose el Tribunal, en su jurisprudencia relativa a estos temas, a conceder o denegar «certificados de autenticidad» a los autoproclamados impuestos ecológicos, cuestión, a mi juicio, ajena al sentido del artículo 6 LOFCA, como razonaremos al final de este comentario. Y lo que es peor, ese «certificado» se expide en ocasiones, como ocurre justamente en el caso presente, mediante un análisis puramente formal del impuesto, sin atender a la realidad sobre la que se aplica.

Así, en este caso, al Impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radiactivos se le da, sin reparo alguno, el marchamo de ecológico, lo que permite salvar su constitucionalidad a este respecto (ATC 456/2007, FJ 7: «De lo expuesto podemos colegir que el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos *no es un tributo que tenga una finalidad potencialmente recaudatoria*, esto es, no ha sido configurado por el legislador autonómico como un medio para la obtención de recursos dirigidos al sostenimiento de los gastos públicos (fin fiscal). Su finalidad [es] establecer una carga fiscal sobre la entrega de residuos radiactivos en razón de los perniciosos efectos que sobre el medio ambiente tienen este tipo de residuos (...). Se trata de la utilización del recurso a instrumentos fiscales por parte de la Comunidad Autónoma para

reforzar la eficacia de su actuación en materia medioambiental, en particular gravando las actividades contaminantes con la intención de *desincentivarlas* mediante el mecanismo de hacerlas más onerosas. Además, no ha de obviarse que el gravamen cuestionado se establece con un *carácter marcadamente para-fiscal*, en cuanto que, al tener como premisa la *desincentivación* de conductas perjudiciales para el entorno,...» –las cursivas son nuestras), cuando un examen más realista del mismo desvelaría su finalidad esencialmente recaudatoria, como intentaremos desmostrar en el apartado siguiente.

La decisión es todavía más discutible, porque aun desde una perspectiva puramente formal, la conclusión en este caso tendría que haber sido otra.

En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia, el elemento decisivo para determinar si un impuesto tiene o no una finalidad ecológica es que suponga un incentivo de comportamientos más respetuosos con el ambiente y/o un desincentivo de otros con peor valoración ambiental. Pues bien, en el caso del impuesto andaluz, los únicos elementos capaces de producir este tipo de estímulos (la determinación de la base liquidable aplicando a la base imponible –el volumen de residuos– un coeficiente corrector en función de su tratamiento previo y compactación, y la previsión de un tipo reducido para los residuos de muy baja actividad) fueron introducidos con la modificación llevada a cabo por la Ley 12/2006, a que antes hicimos referencia, pero que, por ser posterior a los hechos que motivaron el proceso *a quo*, resultaba irrelevante ara la decisión de la cuestión de inconstitucionalidad, como se reconoce en el propio Auto (FJ 1), no obstante lo cual es traída más tarde a colación como refuerzo argumentativo (FJ 7 in fine: «La anterior conclusión [no es un tributo de carácter contributivo] se refuerza a la vista de las modificaciones que la Ley 12/2006 ha introducido en el impuesto...»).

Descartados estos alicientes, el único elemento que quedaría en pie para fundamentar el carácter ecológico del impuesto es la afectación de su recaudación a «financiar las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales» (art. 15.1 de la Ley 18/2003), al que, por descontado, se recurre también en el Auto (FJ 7: «Prueba del carácter extrafiscal del tributo cuestionado es su ligazón con una determinada política pública sectorial insertable en las competencias propias de la Comunidad Autónoma, puesto que la recaudación fruto de la tributación establecida se encuentra vinculada, por expreso mandato legal...»). Sin embargo, el carácter finalista de un impuesto (la afectación de sus ingresos a un fin determinado) no es un elemento decisivo para atribuirle una finalidad extrafiscal, en este caso ecológica, como por lo demás reconoció el propio Tribunal en la STC 179/2006,

de 13 de junio (FJ 10) para negar la condición de impuesto ecológico al impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, habida cuenta de que, a pesar de dicha afectación, por su estructura no generaba ningún incentivo ambiental (FJ 10: «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 verdadera naturaleza del tributo»).

Y, finalmente, los demás rasgos del impuesto a los que se alude en el Auto (FJ 7) (que el contribuyente sea quien entrega los residuos y no el titular del vertedero, que actúa sólo como sustituto con obligación de repercutir el impuesto sobre aquél), tampoco revelan de por sí una finalidad ecológica, y lo más que muestran es la posible selección incorrecta por parte del Juzgado promotor de la cuestión del término de comparación, que no sería la actividad empresarial de «almacenamiento», sino las de «producción y transporte» de residuos radiactivos, también en principio sujetas a IAE.

3.3. LA VERDADERA FINALIDAD RECAUDATORIA DEL IMPUESTO ANDALUZ

Como decíamos, no parece muy justificado atribuir al impuesto que comentamos una finalidad extrafiscal. Un análisis del impuesto que atienda a la realidad sobre la que se aplica (como el que llevó a cabo, desde la perspectiva que le era propia, el ATC 314/2004, de 20 de julio, por el que se decidió el incidente de suspensión), permite comprobar sin muchas dificultades su primordial finalidad recaudatoria. Dicho en pocas palabras, lo que pretende la Comunidad Autónoma de Andalucía a través del Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos es pasar factura por el hecho de contar en su territorio con las únicas instalaciones autorizadas en toda España para el almacenamiento de residuos radiactivos de baja y media actividad: las instalaciones de El Cabril, en el término municipal de Hornachuelos, provincia de Córdoba, explotadas por ENRESA.

La gestión de los residuos radiactivos (que comprende las operaciones de transporte, almacenamiento, etc.), incluido el combustible gastado y el desmantelamiento y clausura de instalaciones nucleares y radiactivas, constituye en nuestro país un servicio público esencial reservado al sector público estatal (art. 128.2 CE), que se gestiona directamente a través de ENRESA, antes «Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, S.A.», transformada hoy en la entidad pública empresarial ENRESA de gestión de residuos radiactivos (art. 8 de la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad, por el que se añade una disposición adicional sexta bis a la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico). Las instalaciones

nucleares y radiactivas productoras de residuos radiactivos de baja o media actividad (los de alta actividad se almacenan provisionalmente en las centrales nucleares, a la espera de una solución definitiva) están, pues, obligadas a entregarlos a ENRESA para su transporte y almacenamiento en las únicas instalaciones con que se cuenta hoy por hoy para estos fines, las referidas instalaciones de El Cabril. Lo decía así de claramente el ATC 314/2004, de 20 de julio (FJ 4 *in fine*) para rechazar el peligro, alegado por el Abogado del Estado en apoyo del mantenimiento de la suspensión, de que a consecuencia del impuesto las centrales nucleares suspendieran la entrega a ENRESA de sus residuos radiactivos. La referencia es al régimen anterior a la Ley 24/2005, *de facto* coincidente con el actual:

«Tampoco este argumento puede prosperar (...). Y, segundo, porque el art. 31 de la Ley 25/1964, de 29 de abril, de energía nuclear, como bien dice el Abogado del Estado en el escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad, prohíbe el almacenamiento y transporte de materiales radiactivos por entidades no autorizadas expresamente para ello, siendo *la única entidad habilitada* para efectuar tal transporte ENRESA (conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1349/2003, de 31 de octubre, de ordenación de las actividades de la Empresa Nacional de Residuos y su financiación) y *el único centro de almacenamiento de residuos de baja y media actividad autorizado* expresamente para el tratamiento y depósito de residuos radiactivos, las instalaciones de “El Cabril” en el término municipal de Hornachuelos (Córdoba), cuya explotación corresponde a la citada ENRESA, *lo que hace inviable tanto el almacenamiento de los depósitos radiactivos fuera de estas instalaciones como su transporte a lugar diferente*». (las cursivas son nuestras).

Y los principales pagadores de esa factura (al menos, en primera instancia) son las compañías eléctricas titulares de las centrales nucleares en activo en nuestro país, ninguna de las cuales está ubicada en territorio andaluz. En efecto, según datos de ENRESA (tomados de la página web de la entidad –www.enresa.es) en el «almacén centralizado» de El Cabril se reciben anualmente una media de 2.000 m³ de residuos radiactivos de baja y media actividad, distribuidos del modo siguiente: el 90 por 100 procede de las centrales nucleares, mientras que el 10 por 100 restante se reparte entre los llamados pequeños productores de la siguiente manera: usos médicos, 30 por 100; investigación, 10 por 100; e industria, 60 por 100. La contribución de las eléctricas al impuesto es prácticamente total, si se tiene en cuenta además la exención prevista para las operaciones de entrega de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas y científicas (art. 58 bis de la Ley 18/2003, tras la modificación realizada por la Ley 12/2006). En cuanto al importe de la factura (y teniendo en cuenta el tipo básico de 7.000 € por metro cúbico de residuo, art. 61 de la Ley), en un Informe de ENRESA sobre las repercusiones económicas del impuesto andaluz, aportado por el Abogado

del Estado en el incidente de suspensión (ATC 314/2004, FJ 3), se daban las siguientes cifras:

«En este informe se destaca que el Centro de almacenamiento de El Cabril (Andalucía) tienen unas previsiones de entrada de residuos de baja y media actividad (RBMA) para el período 2004 a 2008 del orden de 1.500 m³ al año (con posibilidad de un incremento anual cercano a los 500 m³), lo que supone que, de acuerdo con la información contable de ENRESA, si el coste anual de operaciones ascendió en el ejercicio 2003 a 14.400.000 euros (costes fijos y variables) y el impuesto autonómico se puede cifrar en 10.500.000 euros/año para un valor medio de 1.500 m³, y en 14.000.000 euros/año para un valor medio de 2.000 m³, es evidente que la aplicación del citado tributo va a provocar un aumento en los costes de operación cercano al 100 por 100».

A la vista de todos estos datos, con unos clientes cautivos a los que no les queda otro remedio que entregar sus residuos y abonar el impuesto, a menos obviamente que dejen de generar o reduzcan la producción de energía nuclear (lo que, de ser el efecto pretendido y real del impuesto, supondría una clara injerencia de la Junta de Andalucía en las competencias del Estado sobre las bases del régimen minero y energético), decir como dice la Ley andaluza (art. 57.1) que el impuesto tiene la «finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural», y da por bueno, como hemos visto, el ATC 456/2007 (FJ 7 «no ha de obviarse que el gravamen cuestionado se establece con un carácter marcadamente parafiscal, en cuanto que, al tener como premisa la desincentivación de conductas perjudiciales para el entorno...»), no parece ajustarse mucho a la realidad.

No hay tal finalidad extrafiscal, sino puramente recaudatoria, aunque dicha recaudación se afecte a fines ambientales, lo que con arreglo a la propia doctrina del Tribunal sería insuficiente para atribuirle el carácter de impuesto ecológico y salvar su constitucionalidad desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA.

En los medios andaluces, la cuestión estaba meridianamente clara desde el principio. Reproduzco, a título de ejemplo, un extracto del artículo publicado en el «Diario de Córdoba» de 7 de febrero de 2004, titulado «Una fiscalidad ecológica para Andalucía»:

«En cuanto a la provincia de Córdoba, la aprobación y articulación de esta fiscalidad ambiental va a tener un impacto directo muy significativo, ya que con independencia del resto de tributos ecológicos incorporados a la legislación en 2004, la introducción de una de estas figuras, el impuesto sobre depósitos radiactivos, *se ha diseñado exclusivamente para dar respuesta a un problema medioambiental muy concreto, el cementerio nuclear de El Cabril, único acondicionado en España para materiales de baja y media actividad*, ubicado en el norte de

la provincia (en el término municipal de Hornachuelos) en el corazón de Sierra Morena.

Con respecto a este impuesto, es interesante señalar dos notas: la primera sería que, de acuerdo con el carácter finalista que la ley otorga a los ingresos obtenidos, la recaudación de este impuesto (se calcula en torno a 14 millones de euros anuales) debe destinarse en su totalidad a la concreción de políticas ambientales correctoras de daños ecológicos originados en la zona afectada, *con lo cual es más que probable que esta comarca reciba una importante dotación adicional de fondos destinados a mejorar las inversiones medioambientales*; la segunda nota sería que en virtud del principio de “quien contamina, paga”, principio básico de la tributación ecológica, *las empresas que realmente deben soportar este impuesto estarían localizadas básicamente fuera de nuestra región*, con lo cual los efectos perjudiciales que implica la introducción de tributos indirectos en las diferentes variables macroeconómicas, como el crecimiento económico o el empleo, no se dejarían sentir en demasía en nuestro ámbito geográfico». (las cursivas son nuestras).

3.4. LA UNIDAD DE MERCADO Y LA COMPETENCIA ESTATAL SOBRE LAS BASES DEL RÉGIMEN MINERO Y ENERGÉTICO

Como ya indicamos, el Juzgado planteó un segundo motivo de inconstitucionalidad, relacionado con los límites impuestos por la Constitución y la LOFCA a la potestad tributaria autonómica por exigencias de la unidad de mercado (art. 157.2 CE y art. 9 LOFCA). En efecto, el artículo 157.2 CE dispone que «Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios»; y el artículo 9 de la LOFCA complementa estas prohibiciones, en relación con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, con otras más detalladas, entre las que se encuentra la específicamente invocada en la cuestión, de que dichos impuestos comporten «cargas trasladables a otras Comunidades» [art. 9 c)]. Lamentablemente, el Juzgado no consideró oportuno plantear también la inconstitucionalidad del impuesto por motivos competenciales (art. 149.1.25 CE), también invocados por la parte recurrente en el proceso *a quo*.

El examen de estas cuestiones por el ATC 456/2007 (FJ 8) peca también, a mi juicio, en general de excesivamente formalista.

A) En relación con los límites impuestos directamente por la Constitución (art. 157.2 CE), dice, en primer lugar, el Auto que comentamos que el impuesto no grava bienes situados fuera del territorio andaluz, porque «los residuos (...) pueden ser considerados bienes muebles que han sido trasladados al territorio de Andalucía precisamente con la finalidad de almacena-

miento en un vertedero sito en esa Comunidad Autónoma», lo que tal vez sea razonable.

Menos acertada es, a mi juicio, su posición sobre el segundo de dichos límites. Basándose en los criterios jurisprudenciales de enjuiciamiento de estos temas (entre otras, SSTC 64/1990, de 5 de abril, y 66/1991, de 22 de marzo), el Tribunal descarta que la medida tributaria en cuestión suponga un obstáculo ilegítimo a la libre circulación de mercancías, por no discriminar según la procedencia de los residuos ni ser «desproporcionada respecto al fin constitucionalmente lícito que persigue», que, de acuerdo con lo que ya sabemos, el Tribunal cifra en el «desincentivo» de una conducta perjudicial para el medio ambiente, como es la entrega de residuos radiactivos para su almacenamiento, mediante el mecanismo de hacerla más onerosa. Para desmontar este argumento bastaría con aplicar debidamente el test de proporcionalidad, cuya primera exigencia es que la medida sea «idónea» para alcanzar el fin propuesto, lo que obviamente no acontece en este caso. Por no repetirme, baste utilizar las acertadas palabras del Abogado del Estado en el incidente de suspensión (ATC 314/2004, antecedente 7): «Pero es que, en segundo lugar, el impuesto impugnado resulta de todo punto *inservible* para conseguir los fines pretendidamente perseguidos, dado que la recogida de residuos radiactivos ha de ser total por disposición estatal, por lo que no es posible incentivar un comportamiento más respetuoso con el entorno natural que el que hoy se practica, al no existir otro tratamiento para los residuos radiactivos más respetuoso con el medio ambiente».

En realidad, en un sistema de servicio público para el transporte y almacenamiento, que por definición excluye la «libre circulación» de esta mercancía (los residuos radiactivos), puede resultar supérfluo y hasta improcedente plantear la pregunta de si el impuesto supone o no un obstáculo para aquélla, realmente no suscitada por el Juzgado promotor de la cuestión.

B) Junto a estos condicionantes, la LOFCA (art. 9) añade otros más detallados, en relación sólo con las figuras impositivas, entre los que se encuentra el ya mencionado e invocado específicamente por el Juzgado promotor de la cuestión de que tales impuestos «no podrán (...) comportar cargas trasladables a otras Comunidades» [art. 9 c) in fine].

Tal vez tenía razón el Diputado Fernando Pérez Royo cuando, en defensa de su enmienda de sustitución de este artículo 9 por una simple remisión a los límites establecidos en el artículo 157.2 CE (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 81, de 16 de abril de 1980, pgs. 5438 y ss.), argumentaba que, dado el escaso margen que deja el artículo 6 a la imposición autonómica propia, la adición por parte del artículo 9 de toda una

serie de cautelas adicionales a las estrictamente constitucionales, «va a hacer todavía más difícil encontrar esas figuras, necesariamente residuales, para integrar el sistema de impuestos propios de las Comunidades Autónomas».

Pero, rechazada esa enmienda, resulta difícil negar que el impuesto andaluz comporte «cargas trasladables a otras Comunidades Autónomas», por su probable repercusión en el coste de producción de la energía eléctrica de origen nuclear y, por lo tanto, en la tarifa eléctrica única. A este respecto, la respuesta del Tribunal, consistente en negar la inevitabilidad de dicho efecto, que en todo caso requeriría una «decisión del Gobierno en tal sentido», no parece suficiente, pero sobre todo apunta a la cuestión que considero clave, no discutida en el Auto por las razones que ya conocemos, y que no es otra que la posible invasión de la competencia estatal sobre las bases del régimen energético (art. 149.1.25 CE).

C) Pocos años antes (STC 14/2004, de 12 de febrero, FFJJ 10 a 13), el Tribunal Constitucional había declarado inconstitucional un precepto de la Ley de las Cortes de Aragón 7/1998, de 16 de julio, de Ordenación del Territorio (Directrices generales), en virtud del cual se prohibía la instalación de almacenes de residuos nucleares que no hubieran sido generados en Aragón, por entender que con ello se vulneraba la legislación básica estatal en el sector de la energía nuclear, que había optado por un modelo nacional o «abierto» y no de gestión intrautonómica de los residuos radiactivos, es decir, por suponer una intromisión en la competencia estatal sobre las bases del régimen energético (art. 149.1.25 CE).

Bien es cierto que entre el impuesto andaluz y la directriz de ordenación territorial aragonesa existen diferencias muy relevantes (en lugar del *not in my back yard*, sería un *yes... but paying*), pero tales diferencias son, a mi juicio, esencialmente de grado, puesto que ambas medidas suponen, en principio, una injerencia en una esfera competencial en la que corresponde al Estado tomar las decisiones básicas. Es muy posible que el impuesto andaluz, pese a su elevado importe (recordemos que, según las estimaciones de ENRESA, igualaba el coste anual de operaciones del Centro de El Cabril, lo que suponía un incremento del 100 por 100 del coste de almacenamiento de los residuos, repercutible a la postre sobre la producción de energía eléctrica), resulte perfectamente asimilable por el sistema, sin suponer un condicionante de la política energética del Estado, en particular, en el sector de la energía nuclear. Pero eso no significa que carezca de incidencia en este ámbito y que no mereciera un análisis más detenido desde la óptica competencial. ¿Es que sería posible, sin alterar el orden constitucional y estatutario de distribución de competencias en la materia, elevar el tipo de gravamen a la

cantidad que fuera? ¿Qué pasaría si, cuando se agote la capacidad de almacenamiento de El Cabril, lo que está previsto que ocurra en la tercera década del siglo XXI, las Comunidades Autónomas entran en una batalla de impuestos para eludir la elección de su territorio como nuevo emplazamiento? ¿No tendría ello un efecto equivalente al de una medida directa de ordenación territorial?

3.5. LA NECESARIA RECONSIDERACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL ARTÍCULO 6 DE LA LOFCA

Puede que sea justo que la Comunidad Autónoma de Andalucía cobre (moderadamente) por contar en su territorio con el único almacén de residuos radiactivos de baja y media actividad existente en toda España, máxime si la recaudación se destina a financiar actuaciones de carácter ambiental. Tal vez este tipo de consideraciones estén en la base de la desestimación por el Tribunal de las cuestiones de inconstitucionalidad relativas al impuesto.

Pero si para defender una causa justa es necesario tergiversar la realidad, atribuyendo al impuesto una finalidad extrafiscal o de fomento que de ningún modo tiene, algo falla en el sistema. Y ese algo puede que no sea otra cosa que la doctrina que el Tribunal ha venido elaborando durante estos últimos años sobre los límites a la imposición autonómica propia derivados del artículo 6 de la LOFCA.

Los dos presupuestos en los que, según dijimos al comienzo, se asienta esta jurisprudencia constitucional (a partir de la STC 289/2000) resultan, a mi juicio, muy discutibles, puesto que no responden al sentido que cabe atribuir al artículo 6 de la LOFCA si se examinan sus antecedentes parlamentarios, y distorsionan igualmente la doctrina establecida en las anteriores SSTC 37/1987, de 26 de marzo, sobre el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, y 186/1993, de 7 de junio, sobre el impuesto extremeño de dehesas calificadas de deficiente aprovechamiento.

No me extenderé mucho en el análisis de estas cuestiones, ni intentaré apurar una construcción alternativa. Bastante osado he sido con llegar hasta este punto. Pero, al menos, trataré de justificar mínimamente tales afirmaciones.

A) En cuanto al primero de dichos presupuestos, la distinción entre «hechos y materias imponibles», como límites respectivos de los apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA, no hay ningún atisbo de ella en la tramitación parlamentaria de la Ley. El Proyecto de Ley (BOCG, Congreso, Serie A, núm. 66-1, de 11 de julio de 1979, pg. 291) hablaba en ambos apartados de «hechos

imponibles», y si la redacción cambió después fue por razones distintas. Inicialmente, el Proyecto de Ley permitía abiertamente a las Comunidades Autónomas establecer tributos «sobre hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen por las Corporaciones locales», con tal de determinar en tal caso «las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas» (art. 6). Esta era la única diferencia en el tratamiento de la doble imposición en un caso y otro, una diferencia en cuanto al «orden de prelación» de los impuestos (como se explicaba en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley –la Ley se aprobó luego sin Exposición de Motivos): en la concurrencia con el impuesto estatal, prevalece éste (art. 6.2; y hoy también 6.4), mientras que en la concurrencia con el impuesto municipal, prevalece el autonómico, con las medidas de compensación o coordinación adecuadas (art. 6.3). Si la redacción del artículo 6.3 cambió después, a lo largo de la tramitación parlamentaria, no fue, como luego dedujo la STC 289/2000 (FJ 4), para establecer un límite de contenido «más amplio» en relación con los tributos locales (las «materias» en lugar de los «hechos imponibles»), sino simplemente para ceñir y homogeneizar la potestad autonómica de avocación de los impuestos locales a «los supuestos en que dicha legislación [la legislación de régimen local] lo prevea y en los términos que la misma contemple», protegiendo así (más allá de las obligadas medidas de compensación o coordinación) las precarias Haciendas locales.

Por otro lado, es cierto que la distinción entre hechos y materias imponibles se remonta a la STC 37/1987 (FJ 14), pero no buscaba trazar la diferencia entre los apartados 2 y 3 del artículo 6, como luego afirmarían la STC 289/2000 (FJ 4): «Para llevar a cabo esta tarea [precisar el contenido y alcance del concepto “materia reservada” al que se refiere el art. 6.3 LOFCA] conviene partir... de la ya citada distinción contenida en el fundamento jurídico 14 de la STC 37/1987 entre el concepto de “hecho imponible” al que alude el art. 6.2 LOFCA y el de “materia imponible” que, *de forma implícita*, en esa Sentencia, que tenía como único objeto la delimitación del alcance del art. 6.2 LOFCA, se considera *sinónimo* de los términos materia reservada a los que alude el art. 6.3 de esa misma Ley» –las cursivas son nuestras–).

Si la STC 37/1987 realizó aquella distinción es porque los recurrentes sostenían que al existir un impuesto estatal (el Impuesto sobre el Patrimonio) sobre una determinada «materia impositiva» (el patrimonio), las Comunidades Autónomas ya no podían establecer tributos «que recaigan sobre esa misma materia, ya sea total o parcialmente». Frente a este argumento, lo que vino a decir la Sentencia es que en relación con una misma materia impositiva o fuente de riqueza se pueden seleccionar distintos hechos imponibles, y que «lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad

de hechos imponibles, estrictamente», sin que quepa identificar «la “infrautilización” de fincas rústicas» –hecho imponible del impuesto andaluz– y la «propiedad» de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto andaluz. Ni una sola referencia al artículo 6.3, ni por tanto al significado del término «materia reservada».

No creo que el artículo 6.3 LOFCA se refiera a otra cosa, también, que a «hechos imponibles», es decir, a tipos de impuesto «cuyos elementos estructurales básicos, elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible sean esencialmente iguales», porque «en último término, todos los impuestos inciden sobre la renta o el patrimonio», es decir, sobre las mismas «materias imponibles» (J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho tributario, Parte especial*, 19 ed., Marcial Pons, 2003, pg. 830).

En realidad, lo que hace la Ley de Haciendas Locales (Disposición adicional primera) cuando autoriza a las Comunidades Autónomas, en desarrollo del artículo 6.3 LOFCA, a establecer impuestos propios sobre las «materias imponibles» gravadas por los dos impuestos municipales que ya conocemos es, en un caso (el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), autorizar la «sustitución» del impuesto municipal (que se suprime) por otro autonómico equivalente, con las debidas compensaciones, y en el otro (el Impuesto sobre aprovechamiento de cotos de caza y pesca) autorizar la duplicidad de impuestos, con deducción de la cuota del municipal (coordinación). Es decir, se está refiriendo al mismo tipo de impuestos, no simplemente a impuestos que recaigan sobre la misma «materia imponible». Si esto es lo que hace la Ley de Haciendas Locales al regular las excepciones a una prohibición general (la del art. 6.3 LOFCA), no hay ningún motivo para entender que dicha prohibición general no tenga ese mismo sentido.

Creo, por tanto, que entre los impuestos municipales (IBI e IAE) y la serie de impuestos «ecológicos» autonómicos que ha venido examinando el Tribunal desde la STC 289/2000 había seguramente suficientes diferencias en cuanto a sus «elementos estructurales básicos» como para entender que estos últimos no incumplían la prohibición del artículo 6.3 LOFCA, sin necesidad de recurrir al examen de su verdadera finalidad fiscal o extrafiscal. Este era un poco también, según creo, el sentido del Voto particular del Magistrado Pablo García Manzano a la referida STC 289/2000.

B) En segundo lugar, y por lo que respecta al segundo presupuesto de la jurisprudencia constitucional sobre estos temas, la *finalidad extrafiscal* como condición para que los impuestos autonómicos superen el test de constitucionalidad que resulta del artículo 6.3 LOFCA, es cierto también que la idea se

remonta a la STC 37/1987, relativa al Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, éste sí un claro ejemplo de impuesto con fines extrafiscales, pero su extrapolación a los casos enjuiciados a partir de la STC 289/2000 me parece, de nuevo, equivocada.

En efecto, en el caso enjuiciado por la STC 37/1987 (FJ 13), la referencia a la *finalidad extrafiscal* del impuesto no se utilizó por el Tribunal como un argumento para defender su constitucionalidad desde la perspectiva de la prohibición del artículo 6.2 LOFCA (por supuesto tampoco desde la perspectiva del art. 6.3, entonces no examinada), sino en respuesta a una cuestión previa planteada por la parte entonces recurrente, para la cual aquella figura tributaria, precisamente por su finalidad extrafiscal, no podía ser calificada como un impuesto, sino como una «exacción o arbitrio no fiscal», careciendo por tanto de cobertura dentro de las fuentes de financiación de las Comunidades Autónomas previstas en el artículo 157 CE y en la LOFCA. Es en respuesta a este argumento, cuando la STC 37/1987 (FJ 13) afirma con toda rotundidad la constitucionalidad de los impuestos con fines extrafiscales tanto en la esfera general («Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica...») como, por similares razones, en la esfera autonómica.

De ahí a invertir completamente los términos, y a mantener (que es, en definitiva, lo que hace la jurisprudencia constitucional desde la STC 289/2000, FJ 5) que la imposición autonómica propia ha de tener necesariamente una finalidad extrafiscal para poder escapar a la prohibición de doble imposición con los tributos locales establecida en el artículo 6.3 LOFCA va, como se comprende, un gran trecho. Y si para salvar esta doctrina hay que desconocer la realidad, haciendo pasar por extrafiscal lo que no lo es, que es lo que ocurre con el ATC 456/2007, urge la rectificación.

En definitiva, no parece necesario que el Tribunal Constitucional se vea impelido, al hilo de la aplicación del artículo 6.3 LOFCA, a construir una teoría sobre la auténtica «fiscalidad ecológica», cuando el precepto en cuestión no alude para nada a este tipo de impuestos, ni siquiera a la tributación con fines extrafiscales. En el caso del impuesto andaluz, aunque no sea un paradigma de impuesto ecológico, posiblemente podrían darse un buen número de razones para diferenciarlo del IAE en cuanto a sus «elementos estructurales básicos», y salvar así su constitucionalidad en lo relativo a la doble imposición, aunque desde la perspectiva de la unidad de mercado y sobre

todo desde la óptica competencial, no abordada en el Auto, subsista alguna sombra de duda.