

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

16721 *Pleno. Sentencia 120/2018, de 31 de octubre de 2018. Cuestión de inconstitucionalidad 6412-2015. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en relación con diversos preceptos del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre. Límites a las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad de los preceptos legales autonómicos que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura. Votos particulares.*

ECLI:ES:TC:2018:120

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, respecto de los artículos 13 a), 17 y 19.2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por posible vulneración de los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 de la Constitución, en relación con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. Han comparecido el Abogado del Estado, los Letrados de la Junta y de la Asamblea de Extremadura, la Fiscal General del Estado y la entidad Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U. Ha sido Ponente el Magistrado don Antonio Narváez Rodríguez, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El 16 de noviembre de 2015 se registró en este Tribunal un escrito de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, al que se acompañaba, junto al testimonio del procedimiento, el auto de 3 de noviembre de 2015, planteando una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, regulado en el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre. En particular, el órgano promotor de la cuestión considera que los artículos 13 a) (hecho imponible), 17 (base imponible para la actividad de producción de energía eléctrica) y 19.2 (cuota tributaria para la actividad de producción de energía eléctrica) del citado

texto refundido podrían vulnerar los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 de la Constitución, en relación con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) en la redacción aplicable al caso, resultante de su modificación mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, en síntesis, los siguientes:

a) La entidad Iberdrola Generación, S.A., presentó el 25 de julio de 2012 la autoliquidación del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente correspondiente a dicho año, ingresando la deuda correspondiente. Presentada la autoliquidación, instó su rectificación y la devolución de lo ingresado, junto con los intereses aplicables, al considerar que el impuesto es inconstitucional. La anterior solicitud fue desestimada de forma presunta, por lo que, tras agotar la vía administrativa, interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura.

b) Una vez concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura dictó providencia de 16 de septiembre de 2015 por la que acuerda oír a las partes y al Ministerio Fiscal, en el plazo de diez días, acerca de la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 13 a), 17 y 19.2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios aprobado por Decreto Legislativo 2/2006, por posible vulneración de los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3 LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009. Concreta la duda en que la descripción del hecho imponible puede coincidir con la del impuesto sobre actividades económicas (IAE) que hacen los artículos 78 y 79 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

c) La mercantil Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U. (sucesora de Iberdrola Generación, S.A.) manifestó por escrito de 1 de octubre de 2015 su oposición al planteamiento de la cuestión, al considerarla innecesaria tras la STC 22/2015, de 16 de febrero. No obstante, solicitó con carácter subsidiario que si la Sala de lo Contencioso-Administrativo entendía que la STC 22/2015 no era trasladable al Decreto Legislativo 2/2006 planteara la cuestión de inconstitucionalidad. El Letrado de la Junta de Extremadura, por escrito de 5 de octubre, manifestó su oposición al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Por su parte, el Ministerio Fiscal, mediante escrito de 26 de octubre, no se opuso al planteamiento de la cuestión, al considerar que se cumplen los presupuestos exigidos por los artículos 35.1 y 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC).

d) Con fecha de 3 de noviembre de 2015 se dictó el Auto de planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

3. En la fundamentación jurídica del Auto de promoción de la cuestión se razona en los siguientes términos:

a) El órgano judicial comienza analizando la alegación de Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., de que la cuestión ya habría sido resuelta. Tras citar las sentencias anteriores relativas al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, razona que se trata ahora de una liquidación dictada con posterioridad a la reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de suerte que no puede extenderse sin más a este supuesto la doctrina contenida en la STC 22/2015, de 16 de febrero, al tratarse de una cuestión de inconstitucionalidad resuelta aplicando el canon previo a dicha modificación.

b) Sentado lo anterior, aborda las dudas que alberga sobre la inconstitucionalidad del tributo, centradas en su posible duplicidad con el IAE, de manera que ambos tributos recaerían sobre la misma manifestación de renta o riqueza.

Fundamenta lo anterior con una cita detallada la STC 22/2015, cuya doctrina avalaría la inconstitucionalidad de los artículos respecto de los que se plantea la cuestión. Razona así la posible duplicidad entre el IAE y el impuesto autonómico, toda vez que ambos tributos inciden sobre las mismas actividades económicas, gravando a quienes las realizan con cuotas tributarias distintas, pero concurrentes, para la actividad de producción de energía eléctrica. Una vez descartada la finalidad extrafiscal del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente por la STC 22/2015, el examen de los hechos imponible de uno y otro tributo permite apreciar la coincidencia, sin que la diferente forma de determinar la carga sea suficiente —a juicio de la Sala— para negar la identidad de los tributos en cuestión.

c) Así, el órgano judicial entiende que debe llegarse a la misma conclusión que la STC 196/2002 relativa a la «la estructura coincidente» entre el IAE y el impuesto castellano-manchego sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente: «uno y otro tributo gravan el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la de producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares, y lo hacen en la persona del titular de la actividad en función de la energía producida (kilovatio/hora) o estimada (kilovatio/potencia). De esta manera, puede afirmarse que la estructura de esta modalidad del impuesto castellano-manchego es coincidente con la del tributo local, sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente» (FJ 3).

Por todo lo anterior, el auto considera que los artículos 13 a) (hecho imponible), 17 (base imponible) y 19.2 (cuota tributaria) del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, son contrarios a los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3 LOFCA, tras su modificación por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

4. El Pleno de este Tribunal, a propuesta de la Sección Tercera, acordó, mediante providencia de 26 de abril de 2016, admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada y, con arreglo al artículo 10.1 c) LOTC, reservar para sí su conocimiento. Conforme establece el artículo 37.3 LOTC, acordó dar traslado de las actuaciones recibidas al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministro de Justicia, y a la Fiscal General del Estado, así como a la Junta y a la Asamblea de Extremadura, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes. Asimismo, resolvió comunicar la presente resolución a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del a fin de que, de conformidad con el artículo 35.3 LOTC, permanezca suspendido el proceso hasta que este Tribunal resuelva definitivamente la presente cuestión. Asimismo, se acordó publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Diario Oficial de Extremadura» (lo que tuvo lugar en el «BOE» núm. 109, de 5 de mayo, y en el «DOE» núm. 93, de 17 de mayo).

5. Por escrito registrado el 12 de mayo siguiente, se recibió comunicación del Presidente del Congreso de los Diputados por la que se ponía en conocimiento de este Tribunal la personación de dicha Cámara y su ofrecimiento de colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la Secretaría General.

6. El 25 de mayo de 2016 se registró el escrito del Abogado del Estado, por el que se persona en el procedimiento a los efectos de que en su día se le notifiquen las resoluciones que en él se dicten, anunciando que no va a formular alegaciones.

7. Por escrito de 26 de mayo de 2016 la representación procesal de la mercantil Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., solicitó que se le tuviera por personada en el

procedimiento y le fuera concedido el plazo de 15 días para formular alegaciones conforme a lo establecido en el artículo 37.2 LOTC. Mediante providencia del día 27 del mismo mes se acordó unir a las actuaciones el anterior escrito y tener por personada a la sociedad citada concediéndole un plazo de quince días para formular las alegaciones que estime convenientes.

8. El 30 de mayo de 2016 se registró un escrito de la Asamblea de Extremadura, a través de su representación letrada, alegando, en síntesis, lo siguiente:

Comienza refiriéndose al contenido del artículo 6.3 LOFCA, que dispone que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales, así como al artículo 20 de la Ley general tributaria, que define el hecho imponible como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

A partir de ahí razona que existen diferencias esenciales entre el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, toda vez que, si bien puede haber coincidencia en el enunciado de los hechos imponible, la base imponible es sustancialmente diferente, de acuerdo con el método seguido por el Tribunal Constitucional en la comparación de tributos. Cita en tal sentido la STC 122/2012, de 5 de junio, según la cual el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponible, de manera que no es posible afirmar que existe una coincidencia de hechos imponible tan sólo porque su definición sea gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias seleccionadas por el legislador para dar lugar a los hechos imponible de ambos impuestos. Partiendo de esta doctrina concluye que en el IAE el hecho imponible es el mero ejercicio de una actividad y, sin embargo, en el impuesto autonómico controvertido el hecho imponible es la producción de dicha actividad medida en kw/h.

Interesa, por ello, la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad por entender que la norma impugnada no incurre en vicio alguno de inconstitucionalidad.

9. Mediante escrito de 1 de junio de 2016 presentó sus alegaciones el Letrado de la Junta de Extremadura, interesando igualmente la desestimación de la cuestión, por las siguientes razones:

Comienza haciendo referencia al bloque de la constitucionalidad vigente en 2012, ejercicio al que se refiere la autoliquidación impugnada por la demandante. Resalta que el objeto de la cuestión se ciñe a valorar la doble imposición entre el tributo extremeño y el IAE. Sin embargo, no se cuestiona la concurrencia con otros tributos estatales o locales.

Se refiere, a continuación, a la modificación del artículo 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, que trae causa del acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio, en cuyo apartado 4.4.9 se indica expresamente que la finalidad de la modificación es ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas sustituyendo el límite basado en la «materia» por el referido al «hecho imponible».

Expone seguidamente el sentido del canon del nuevo artículo 6.3 LOFCA, con cita de la doctrina constitucional que lo aplica, entre otras, las SSTC 122/2012, FJ 7, y 210/2012, cuyo fundamento jurídico 2 transcribe. A partir de lo cual, destaca la existencia de diferencias esenciales entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE, al gravar el primero la producción energética, calculándose la misma en la base imponible, mientras que el IAE grava únicamente el ejercicio de la actividad económica. Da cuenta de forma extensa de la naturaleza y estructura del IAE y sus antecedentes normativos. Destaca que se trata de un impuesto con finalidad censal, lo que se comprueba en el artículo 78.1 del Decreto Legislativo 2/2004, que establece que el «hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local

determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto». A partir de ahí, hace hincapié en las sustanciales diferencias entre ambos tributos, recalcando tanto el fin censal del IAE como la finalidad medioambiental del impuesto sobre instalaciones.

Como prueba de las diferencias entre ambas figuras, recoge en su escrito que las cuotas satisfechas por la demandante en concepto del tributo que nos ocupa han sido variables, al depender de la producción efectiva, mientras que lo pagado en concepto de IAE es siempre lo mismo, pues en él no se grava la producción misma.

Su alegato concluye con una referencia a la doctrina constitucional sobre el tributo autonómico, contenida en las SSTC 179/2006, de 13 junio, y 22/2015, de 16 febrero, que resolvieron las controversias con arreglo al canon del artículo 6.3 LOFCA anterior a su reforma mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 16 de diciembre, tal y como se indica en el fundamento jurídico 1 a) de la STC 22/2015. En ambos casos la razón de decidir fue el solapamiento entre el impuesto extremeño y la «materia imponible» del IAE.

Alude, por último, a la finalidad extrafiscal del impuesto sobre instalaciones, destacando que la interpretación de la extrafiscalidad que se contiene en la doctrina de este Tribunal, en relación con este tributo, no tiene en cuenta que también es posible la existencia de impuestos extrafiscales con arreglo al principio «quien contamina paga», en los términos ya admitidos por la legislación europea. Apunta, además, a las contradicciones en la noción de extrafiscalidad, de manera que se niega su concurrencia en la citada STC 22/2015, pero sí se admite, con base en la afectación de los ingresos, en la STC 168/2004, de 6 de octubre, y en el ATC 456/2007, de 12 de diciembre. La misma contradicción se advierte entre los impuestos sobre residuos nucleares de Castilla-La Mancha (declarado inconstitucional) y de Andalucía (constitucional). Al respecto hace hincapié en que en el tributo extremeño no sólo se afecta la recaudación, sino que también se discrimina atendiendo a las actividades potencialmente más peligrosas para el medio ambiente o por ser más compatibles con él, como es el caso de los pantanos de producción hidroeléctrica en relación con la energía de origen nuclear, o la no sujeción de la energía eléctrica considerada limpia, como se deduce del artículo 14 del texto refundido que lo regula.

Concluye subrayando la importancia de la producción de energía en su conjunto para el producto interior bruto de Extremadura, teniendo en cuenta que en esta Comunidad «existen dos grupos de generación de los ocho existentes en España, es decir una cuarta parte, y que la potencia instalada asciende a 2080,30 Mw, lo que marca el 26,5 por 100 de la potencia instalada nacional (todo ello según por informaciones que constan en el portal institucional del Ministerio de Industria). Pretender que la principal fuente de riqueza de la Comunidad Autónoma no repercuta por vía fiscal al propio territorio supone asumir como normal lo que sucedía en Grecia con la industria naval que estaba fuera de toda tributación».

10. También el 1 de junio de 2016 se registra el escrito de la Fiscal General del Estado, que comienza recordando la evolución normativa del tributo extremeño y los procesos constitucionales de que ha sido objeto en sus distintas versiones. Se refiere en detalle al canon del vigente artículo 6.3 LOFCA, con extensa cita de la doctrina de la STC 122/2012, FJ 3, a partir de la cual se examinan los elementos esenciales de ambos tributos a la luz de la jurisprudencia. Concluye que es evidente que el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente tienen inequívocas concomitancias de manera que «i) la redacción gramatical de los distintos hechos imposables es idéntica, pues consiste en la realización de la actividad de producción de energía eléctrica, sin que sea relevante la utilización en el IAE de la expresión 'mero ejercicio'; ii) la única diferencia destacable entre ambos impuestos, la forma de fijar la carga tributaria, es insuficiente para hablar de hechos imposables diferentes; y iii) no se advierten diferencias sustanciales en el resto de los elementos estructurales del impuesto (ni respecto de los sujetos pasivos ni respecto a los supuestos de no sujeción o exención)».

De esta forma, y siendo evidente la duplicidad del impuesto sobre instalaciones con el IAE, únicamente si se concluyera que el primero tiene un carácter extrafiscal y una finalidad medioambiental podría determinarse que los preceptos impugnados no incurren

en la prohibición que establece el artículo 6.3 LOFCA. Examina así la posible finalidad extrafiscal del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, juicio que concluye en sentido negativo ya que la no sujeción de la energía solar o eólica es sólo un apunte indiciario del carácter extrafiscal. Sin embargo, la falta de finalidad extrafiscal se confirma por el dato de que la Ley renuncia a gravar todas las actividades capaces de poner en riesgo el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura, centrándose únicamente en algunas de ellas. Añade que tampoco las exenciones previstas en la regulación del impuesto controvertido se vinculan con la finalidad medioambiental declarada y que la modulación de la cuantía del gravamen para lograr dicha finalidad es, si no inexistente, demasiado tenue, de suerte que no hay una relación directa entre la cuantía del tributo y la preservación del medio ambiente que ocasiona la actividad gravada.

En atención a lo expuesto, la Fiscal General del Estado interesa que la cuestión sea estimada.

11. El 21 de junio de 2016 tuvo entrada el escrito de la representación procesal de Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., en el que la entidad sostiene que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente regulado en el Decreto Legislativo 2/2006 es inconstitucional. A juicio de la recurrente en el pleito *a quo*, una vez dictada la STC 22/2015, que declara inconstitucionales y nulos los artículos 2 a); 6 y 8 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, en la redacción dada por la Ley 8/2005, tal declaración de inconstitucionalidad entraña la nulidad de las liquidaciones impugnadas, dado que la STC 22/2015 tiene como consecuencia la expulsión del ordenamiento del presupuesto legal habilitante para exigir tales obligaciones tributarias. Afirma que es imposible exigir el impuesto, al haberse regulado el devengo en el Decreto Legislativo 2/2006, vulnerando por ello el sistema de fuentes propio del ordenamiento jurídico español y en particular el principio de legalidad. Alega así que el poder ejecutivo, en este caso, el Consejo de Gobierno de Extremadura no puede a la hora de aprobar un texto refundido «crear» una norma en el sentido de regular *ex novo* una materia, sino que debe respetar el marco formal y sustancial de los textos legales que refunde, puesto que su labor es meramente técnica, consistente en ordenar y sistematizar las normas legales ya existentes. Un presupuesto ineludible de todo texto refundido es que, al menos, existan previamente dos textos legales vigentes para poder llevar a cabo la refundición encomendada, condición que no se cumple tras la STC 22/2015, ya que esta proyecta sus efectos anulatorios y de expulsión del ordenamiento jurídico sobre los preceptos del Decreto Legislativo 2/2006 que incorporen el contenido de los artículos declarados inconstitucionales.

A continuación, señala que «el hecho imponible se configura básicamente por el objeto (aspecto material) que se vincula a un tiempo (aspecto temporal), a un espacio (aspecto territorial), a una valoración (aspecto cuantitativo) y a un obligado tributario (elemento subjetivo). La esencia del hecho imponible radica, por tanto, en la riqueza gravada, en su objeto material, en la materia imponible, constituyendo una parte sustancial del hecho imponible». Por tanto «[s]i la materia imponible se incluye como parte sustancial del hecho imponible, al coincidir dos o más tributos en la misma materia imponible también coincidirán al menos en parte en sus hechos imponibles», ya que «la materia imponible configura y determina el hecho imponible de los tributos».

Razona que tanto el IAE como el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente gravan un mismo hecho imponible, la generación de riqueza con ocasión de la retribución derivada de la venta de energía eléctrica, presunta en el primero y efectiva en el impuesto sobre actividades que incidan en el medio ambiente. A la misma conclusión se llega si se compara la figura del sujeto pasivo. En ambos casos el sujeto pasivo es la persona física o jurídica que desarrolle una actividad empresarial o profesional. Y también si se atiende a la cuantificación del gravamen en ambas figuras tributarias se obtiene el mismo resultado dado que tanto el gravamen local como el autonómico toman como base de su determinación en la capacidad de producción de las instalaciones afectas a las actividades de producción eléctrica.

Concluye que la única posibilidad de evitar la duplicidad entre impuestos sería que el impuesto sobre instalaciones fuera extrafiscal, algo que ya se ha constatado que no sucede. Por ello, y pese a la modificación del artículo 6.3 LOFCA, la conclusión debe ser la misma que en la STC 22/2015.

12. En fecha 3 de octubre de 2018, con ocasión de la deliberación de la presente cuestión de inconstitucionalidad en el Pleno de este Tribunal, el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar declinó la realización de la ponencia. Por acuerdo de la misma fecha del Sr. Presidente y, en el uso de las facultades que le confiere el artículo 80 LOTC, decidió designar como nuevo Ponente al Magistrado don Antonio Narvárez Rodríguez.

13. Mediante providencia de 30 de octubre de 2018, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 31 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del proceso. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura plantea una cuestión de inconstitucionalidad sobre los artículos 13 a) («hecho imponible»), 17 («base imponible para la actividad de producción de energía eléctrica») y 19.2 («cuota tributaria para la actividad de producción de energía eléctrica») del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre.

El órgano judicial promotor de la cuestión considera que dichos preceptos, que regulan los elementos esenciales del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, podrían vulnerar los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 de la Constitución (CE), en relación con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en la medida en que el impuesto puede ser coincidente con el impuesto de actividades económicas (IAE), regulado en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La Fiscal General del Estado y la entidad mercantil Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., coinciden en que tiene lugar la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, lo que niegan tanto la Junta como la Asamblea de Extremadura.

2. Precisiones previas. Antes de analizar la cuestión de fondo es necesario realizar una serie de precisiones previas.

a) En primer lugar, debe tenerse en cuenta que, tras la aprobación del Decreto Legislativo 2/2006, la normativa del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente ha sido modificada por la Ley 19/2010, de 28 diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura (art. 41), por la Ley 2/2012, de 28 junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (art. 19.1) y por la Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura (art. 5).

Por un lado, la citada Ley 19/2010 excluyó del impuesto la generación mediante plantas que utilicen la biomasa o el biogás (art. 14 del texto refundido). Por otro, tanto la Ley 19/2010 como la Ley 2/2012 incrementaron la cuota tributaria, al tiempo que se incentivaba la producción hidroeléctrica de pequeño tamaño, asignándole una cuota menor que al resto (art. 19 del texto refundido). Por último, la Ley 8/2016 modificó el artículo 20 del texto refundido, referido a la modalidad de transporte de energía y redes de telefonía, distinta de la que es objeto de la presente cuestión.

De acuerdo con la doctrina acerca de este tipo de procesos constitucionales, para su resolución hay que atender a la redacción de la norma impugnada aplicable al proceso

en el que surgió la duda de constitucionalidad, y de cuya validez dependerá la decisión a adoptar en el mismo (por todas, STC 25/2016, de 15 de febrero, FJ 1).

Los preceptos aplicados a la autoliquidación que dio lugar al proceso *a quo* fueron los impugnados artículos 13 a), 17 y 19.2, en la redacción dada por la Ley 2/2012, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el «Diario Oficial de Extremadura» (disposición final séptima), esto es, el día 29 de junio de 2012, y, por tanto, antes del devengo del tributo (que se produce el 30 de junio de cada año, según el artículo 21 del texto refundido). Por tanto, a dicha redacción debe contraerse el objeto del presente proceso constitucional.

b) En segundo lugar, es preciso referirse, siquiera brevemente, a las vicisitudes por las que ha atravesado el tributo controvertido desde su origen:

El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente se creó por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. Esta ley fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad del Presidente del Gobierno (núm. 3892-1997), por su posible contradicción con el artículo 6.3 LOFCA (en su redacción previa a la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre), si bien dicho proceso constitucional quedó extinguido en virtud de ATC 375/2005, de 25 de octubre, previo desistimiento del Abogado del Estado, como consecuencia del acuerdo de la comisión bilateral de cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura de 13 de abril de 2005. El compromiso adquirido en el anterior acuerdo se concretó en la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que introdujo ciertas modificaciones en el impuesto controvertido.

No obstante, con anterioridad a la Ley 8/2005, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura había planteado una cuestión de inconstitucionalidad (núm. 1219-2005) respecto de la redacción original de la Ley 7/1997, que fue resuelta por la STC 179/2006, de 13 de junio, que declaró la inconstitucionalidad del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente por violación del artículo 6.3 LOFCA, en la versión anterior a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, por coincidencia de la materia imponible de aquel con la del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).

Ya sobre la aprobación dada por la Ley 8/2005, pero antes de su incorporación al texto refundido operado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo promovió otra cuestión de inconstitucionalidad (núm. 4538-2013), esta vez ya sobre la versión de la Ley 8/2005, por su posible contradicción con el artículo 6.3 LOFCA, igualmente en su anterior redacción a la modificación introducida por la Ley Orgánica 3/2009. Dicha cuestión fue estimada por la STC 22/2015, de 16 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, si bien en este caso por entender que la materia imponible de este coincidía con la del IAE.

De lo expuesto se colige que la presente cuestión de inconstitucionalidad es la primera ocasión que permite el enjuiciamiento constitucional del impuesto extremeño controvertido, aunque en este caso debe hacerse a partir de la nueva redacción del artículo 6.3 LOFCA, luego de su modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que entró en vigor a partir del día 1 de enero de 2009 (disposición final única de dicha ley), por lo que debe ser tomada en consideración para la resolución de este proceso.

3. Doctrina aplicable. Una vez hechas las precisiones anteriores, debemos recordar nuestra doctrina relativa a los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas, así como la específica relativa al artículo 6.3 LOFCA, en la nueva redacción introducida por la Ley Orgánica 3/2009, que cabe sintetizar en los términos siguientes:

a) El canon de constitucionalidad aplicable a las normas tributarias de las Comunidades Autónomas, parte del texto constitucional (arts. 133.2, 156.1 y 157.3 CE), junto al contenido de referencia de sus respectivos Estatutos de Autonomía [para el caso

de autos, los arts. 80 y 81 de la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura (EAE)] y de las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (por todas, STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4). Entre esas leyes delimitadoras de las competencias destaca la LOFCA [entre otras, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 a)].

El vigente artículo 6.3 LOFCA dispone que «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales».

Como se ha anticipado, la redacción vigente del precepto transcrito trae causa de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (art. único.3), en cuyo preámbulo (apartado V) se explica su finalidad:

«La presente Ley pretende clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales».

Para ilustrar sobre la finalidad de la reforma, este Tribunal, en relación con el canon interpretativo del nuevo artículo 6.3 LOFCA, declaró en la STC 122/2012, de 5 de junio, que la mencionada reforma operada por la Ley Orgánica 3/2009 «ha pretendido “clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas” y “[p]ara ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales» (FJ 3). A continuación sigue destacando la mencionada STC 122/2012, que «este precepto fue aprobado sin debate ni enmiendas, dado que el proyecto de la Ley Orgánica respetó los términos en los que se había pronunciado el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en cuyo seno se adoptó el punto 4.4.9. del acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, cuyo contenido fue el siguiente: “Aunque los tributos propios no forman parte del Sistema de Financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las entidades locales, se propone revisar los límites actualmente existentes en la LOFCA para la creación de los tributos propios por las Comunidades Autónomas lo que también podría ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas”. “Para ello y para evitar los habituales conflictos constitucionales actuales, se acuerda revisar el artículo 6.3 LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”. “En cualquier caso, es necesario mantener algún parámetro de coordinación general, como limitar los tributos que afecten a la unidad de mercado» (FJ 3).

Pues bien, como señala la indicada sentencia y así lo pone de manifiesto, también, el Letrado de la Junta de Extremadura, la finalidad de la modificación del artículo 6.3 LOFCA es la de ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas respecto de los tributos locales, sustituyendo el límite basado en la «materia imponible» por el referido al «hecho imponible», a semejanza de lo que venía haciendo, sin cambios normativos y desde su redacción original, el artículo 6.2 LOFCA, en relación con los tributos estatales.

Esta modificación de los límites a la creación de tributos propios debe interpretarse a la luz de la reiterada doctrina constitucional, que arranca de la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se indicaba que debía descartarse «una identificación entre los conceptos de “materia imponible” y “hecho imponible” que conduce a una interpretación extensiva del artículo 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene» (FJ 14). La citada Sentencia continúa puntualizando que «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico», en tanto que «el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la Ley General Tributaria [hoy artículo 20]. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» (FJ 14).

Las anteriores precisiones conceptuales han sido reiteradas por este Tribunal siempre que ha tenido ocasión de examinar la adecuación al artículo 6.2 LOFCA de las figuras tributarias creadas por las Comunidades Autónomas, por su posible duplicidad con tributos estatales (entre otras, SSTC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2).

b) Por otra parte, en la primera sentencia en la que este Tribunal abordó el canon del artículo 6.3 LOFCA, tras su modificación por la Ley Orgánica 3/2009 (la ya citada STC 122/2012) pudo constatar que dicho precepto contiene ahora un límite similar al previsto por el precedente apartado segundo de este artículo 6 LOFCA, que lo tenía desde su redacción original, por lo que la doctrina constitucional acerca de dicho apartado debía extenderse (así lo hizo en la citada STC 122/2012, FJ 3), a las controversias que hubieran de dirimirse en relación con los tributos locales.

De tal forma ha procedido este Tribunal al enjuiciar otros tributos autonómicos a la luz del «nuevo» artículo 6.3 LOFCA, que han culminado con un pronunciamiento final sobre la constitucionalidad de aquellos. Así: i) en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, referida al impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Extremadura; ii) en las SSTC 122/2012, de 5 de junio, 96/2013, de 23 de abril, 200/2013, de 5 de diciembre, y 53/2014, de 10 de abril, todas referidas al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de distintas Comunidades Autónomas; y iii) en los AATC 183/2016 y 185/2016, de 15 de noviembre, en relación con el canon eólico de Castilla-La Mancha; En todos estos supuestos, las precitadas resoluciones de este Tribunal han declarado la constitucionalidad de los tributos autonómicos impugnados, porque en ningún caso apreciaron la duplicidad de hechos imposables de aquellos con el IBI o con el IAE, según los casos.

c) El propósito de los límites del artículo 6 LOFCA no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de «un sistema» en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]; objetivo que debe coherenciarse con el reconocimiento constitucional a las Comunidades Autónomas de la potestad de establecer tributos [arts. 133.2 y 157.1 b) CE], y que la Comunidad Autónoma de Extremadura tiene asumida en los artículos 80 y 81 del Estatuto de Autonomía de Extremadura (EAE), de forma que «ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria» [entre otras, SSTC 150/1990, de 4 de

octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4].

Conviene recordar, también, que la potestad tributaria reconocida a las Comunidades Autónomas entronca con la autonomía financiera que proclama el artículo 156.1 CE y con la corresponsabilidad fiscal que deriva de ella, en concreto, con la capacidad para generar un sistema propio de recursos (por todas, la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8); lo que también ha puesto este Tribunal en relación con «las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].

d) Así las cosas, para apreciar la coincidencia entre hechos imponibles, que es lo vedado por el artículo 6 LOFCA, en sus apartados segundo y tercero, este último después de su modificación por la Ley Orgánica 3/2009, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la «manera» en que la correspondiente fuente de capacidad económica sea sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación (STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4, y ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4).

Entre los elementos a comparar se encuentra, también, la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos (STC 210/2012, FJ 4). En concreto, en materia medioambiental ha reconocido este Tribunal que los tributos pueden ser expresión del principio «quien contamina, paga» (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5). Asimismo, ha puntualizado que la finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo. De hecho, en los sistemas tributarios modernos, en los que coexisten diversas figuras tributarias, es frecuente que, además de la recaudatoria, se persigan otras finalidades [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. De lo cual se deduce que la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos «puros» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)].

4. Descripción del tributo autonómico y del IAE. Entrando ya en el fondo de la controversia, debemos comenzar descartando que la duda planteada por el órgano judicial pueda resolverse, como postula la entidad Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., con base en las SSTC 179/2006, de 13 de junio, y 22/2015, de 16 de febrero, que enjuiciaron el impuesto extremeño aquí controvertido, ni tampoco con las SSTC 196/2012, de 31 de octubre, y 60/2013, de 13 de marzo, referidas a una figura análoga de la Comunidad de Castilla-La Mancha (a las que se remite la STC 22/2015 para declarar inconstitucional el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente). Y ello porque el análisis en todas ellas se hacía con base en la redacción del artículo 6.3 LOFCA anterior a la Ley Orgánica 3/2009, es decir, con un parámetro diferente que el aplicable a este proceso. Tal circunstancia determina que hayamos de proceder al enjuiciamiento constitucional de los preceptos cuestionados del impuesto extremeño debiéndolo hacer conforme al nuevo texto del tantas veces citado artículo 6.3 LOFCA.

Según se ha expuesto en el fundamento anterior, con el canon vigente se deben comparar los hechos imponibles del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y del IAE, en conexión con el resto de sus elementos configuradores. Solo una vez identificados los puntos comunes y los criterios distintivos cabrá valorar si los impuestos contrastados son «idénticos» (STC 122/2012, FJ 7), «coincidentes» (STC 210/2012, FJ 6) o «equivalentes» (STC 53/2014, FJ 3). Para llegar a alguna conclusión sobre la problemática expuesta, resulta necesario poner en relación los elementos característicos de los dos tributos:

a) Comenzando por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, su hecho imponible, en la modalidad cuestionada, es «la realización por el sujeto pasivo... de las actividades de producción, almacenaje o transformación de

energía eléctrica» [art. 13 a) del texto refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2006]. A tenor del artículo 12.1 de dicho texto legal, la realización de dicha actividad se grava por la «incidencia, alteración o riesgo de deterioro» que produce sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Para su correcta comprensión, el hecho imponible descrito debe completarse con el supuesto de no sujeción del artículo 14 de la norma extremeña, que dispone:

«No estarán sujetas al Impuesto las actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de los productos a que se refiere el artículo 13 para el autoconsumo, ni la producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria la energía solar o la eólica y en centrales que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente».

Otro elemento característico de cualquier tributo es el sujeto pasivo sobre el que aquel recaiga. Así lo dispone, con cita expresa del concepto general que recoge el artículo 35.4 de la Ley general tributaria (LGT), el artículo 16.1 de la norma extremeña, al referirse a la persona física o jurídica o entidad que desarrolle la actividad de producción de electricidad. La ley de la Comunidad de Extremadura prohíbe expresamente la repercusión del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente sobre los consumidores, sin que esta prohibición pueda ser alterada mediante pactos o acuerdos en contrario entre las partes (art. 16.2).

En cuanto a los elementos de cuantificación, la base imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente para la producción de energía eléctrica «estará constituida por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en Kw/h» (art. 17 del texto refundido), mientras que la cuota tributaria es el resultado de multiplicar la base imponible por un tipo de gravamen general de 0,0050 €, con un tipo reducido de 0,0010 € para la energía eléctrica producida en centrales hidroeléctricas cuya potencia instalada no supere los 10 Mw (art. 19, según redacción dada por la Ley de la Asamblea de Extremadura 2/2012, de 28 de junio).

Importa, asimismo, subrayar que, conforme a lo que establece el artículo 12.3 del texto refundido, la recaudación obtenida por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente está afectada a fines medioambientales en los siguientes términos:

«Los ingresos que se recauden por este impuesto financiarán medidas y programas de carácter medioambiental, y entre ellos:

- Programas de Fomento de las Energías Renovables, Tecnologías Limpias y Ahorradoras de Energía.
- Descontaminación y mejoras medioambientales en el sector energético.
- Programas de utilización racional de la energía que fomenten el ahorro de las mismas.
- Programas que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos.
- Programas de apoyo al Transporte Público.»

Por último, respecto a sus elementos temporales, es preciso señalar que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente tiene carácter anual y se devenga el 30 de junio de cada año, salvo que se produzca el cese de la actividad, en cuyo caso el devengo tendrá lugar el día del cese (art. 21 del texto refundido).

b) En lo que se refiere al IAE, según ha tenido en cuenta este Tribunal cuando lo ha examinado como término de comparación, a efectos del artículo 6 LOFCA, con otro tributo de procedencia autonómica (entre otras, en las ya citadas SSTC 168/2004, FJ 8; 122/2012, FJ 6; 210/2012, FJ 6, y 53/2014, FJ 4, y el ATC 183/2016, FJ 5), es preciso atender a su «particular naturaleza», al tratarse de una figura impositiva que afecta a toda actividad económica con carácter general, e insistiendo en que «dado el carácter universal y vocación censitaria del IAE, interpretado de forma literal, el contraste de cualquier tributo autonómico que grave una actividad económica con el IAE determinará

que dicho tributo sea contrario al artículo 6.3 LOFCA». (STC 210/2012, FJ 6, y en el mismo sentido, el ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 5). De ahí que, en las resoluciones indicadas, este Tribunal haya rechazado una interpretación literal del hecho imponible del IAE.

Tal «carácter universal y vocación censitaria» del IAE se infiere de su hecho imponible, definido por la ley como «el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto» (art. 78.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). Es decir, por un lado, el IAE pretende crear un registro o matrícula (censo) de todas las actividades económicas, recayendo incluso sobre las que no estén especificadas expresamente en su normativa reguladora (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE). Por otro, como ya constató la STC 168/2004, de 6 de octubre, grava dichas actividades en razón de que son «potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto» (FJ 8). La expresión «mero» ejercicio utilizada en la definición de su hecho imponible cobra sentido en cuanto que el IAE recae sobre el «beneficio medio presunto» —no real— de la actividad gravada, como precisa el artículo 85.1.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales.

El sujeto pasivo del IAE es la persona física o jurídica o entidad a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley general tributaria que realiza cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible (art. 83 del texto refundido de la Ley de haciendas locales), sin que, al contrario de lo que sucede en el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, se prevea regla alguna sobre su posible repercusión.

El IAE se cuantifica mediante elementos fijos que deben concurrir en el momento del devengo del impuesto (art. 85.1.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). El ya citado Real Decreto Legislativo 1175/1990 regula las tarifas, consistentes en cantidades monetarias por cada unidad del elemento fijo con el que se desarrolla cada tipo de actividad. En concreto, la producción de energía, incardinada en el grupo 151 («producción, transporte y distribución de energía eléctrica»), una relación de cuotas, aun fijada en pesetas, que se establece en función del tipo de instalación que produce la energía [hidroeléctrica, termoeléctrica convencional, electronuclear o no especificada en epígrafes anteriores (energía solar, etc...)] y de la potencia instalada de los generadores, a razón de una cantidad por cada Kw de potencia instalada.

La forma de cuantificar el IAE es consecuente con la configuración de su hecho imponible, de manera que la capacidad económica sujeta a gravamen no es la renta real derivada de la actividad de producción (que tributará en otras figuras, como el impuesto sobre sociedades), sino la renta potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica, con independencia de sus resultados, pues grava el «mero» ejercicio. Es decir, como afirma, la STC 122/2012, FJ 6 «las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de esa riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural».

En coherencia con lo anterior, las cuotas tributarias del IAE se determinan atendiendo a la diferente rentabilidad de cada forma de generación, en función de sus distintos costes. Esto explica que la cuota más alta se establezca para la producción hidroeléctrica (0,721215 € por Kw instalado), seguida de la electronuclear (0,510860 € por Kw instalado), previéndose la cuota más baja para la termoeléctrica convencional, como fuente menos rentable (0,420708 € por Kw instalado).

Finalmente, a diferencia del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, la recaudación del IAE no está afectada a ningún fin específico, más allá de su genérico de tipo recaudatorio. En cambio, el elemento temporal presenta algún punto en común con el impuesto autonómico, pues el período impositivo del impuesto local es también el año natural, aunque con la particularidad de que se devenga íntegramente el primer día del mismo, salvo inicio o cese de la actividad durante el año, en cuyo caso se prorrateará por trimestres (art. 89 del texto refundido de la Ley de haciendas locales).

5. Enjuiciamiento de la cuestión de fondo. De lo expuesto en el fundamento jurídico anterior resulta que ambos impuestos, autonómico y local, recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada, tal y como apreciaron las Sentencias que han enjuiciado previamente el impuesto extremeño y el similar castellano-manchego (SSTC 196/2012, 60/2013 y 22/2015).

Sin embargo, aplicando el nuevo parámetro del artículo 6.3 LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la «manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen» [SSTC 210/2012, FJ 4, y 53/2014, FJ 3 a):

a) En primer lugar, difiere el ámbito objetivo de cada impuesto, pues el IAE recae sobre cualquier forma de generación de electricidad, en atención a su finalidad censal y de gravamen de toda renta potencial derivada del ejercicio de una actividad económica. Prueba de lo cual es que las tarifas prevén como residual el «epígrafe 151.4. —Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores», para que no quede excluida ninguna forma de producción—.

Por el contrario, el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente se revela en realidad como un impuesto sobre la generación de electricidad que emplea tecnologías que podríamos denominar como convencionales (fundamentalmente, nuclear, térmica e hidroeléctrica), frente a las que llamamos nuevas tecnologías (solar, eólica, biomasa y biogás) que, por su menor «incidencia, alteración o riesgo de deterioro» para el medio ambiente, se declaran no sujetas al impuesto aquí examinado (art. 14 del texto refundido, en conexión con el art. 12.1).

b) La forma de cuantificación de uno y otro tributo confirma la distinta *ratio* que los inspira. Así, el IAE grava la renta presunta o potencial derivada del «mero» ejercicio de la actividad, en este caso, la capacidad teórica de generación de electricidad, con independencia de que se produzca efectivamente o no, esto es, sin atender al resultado real y efectivo de la actividad. En cambio, el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente grava la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad, no de forma presunta sino real.

Consecuentemente, el IAE se calcula a partir de una unidad de capacidad, como es el Kw de potencia de los generadores, a diferencia del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, que determina su base imponible mediante una unidad de producción (o consumo, desde la perspectiva de quien adquiere la electricidad), como es el Kw/h, es decir, la cantidad de energía necesaria para mantener funcionando un aparato de un kilovatio (potencia) durante una hora de tiempo. Como no se quiere gravar lo mismo, se escogen diferentes unidades de medida.

Dado que el IAE grava una renta presunta, la cuota es positiva tanto si la central eléctrica está en funcionamiento como si no lo está, pues es su capacidad teórica de producción lo que tributa. Por esto mismo, las cuotas que arrojan las tarifas del impuesto local serán las mismas año tras año, mientras no cambie la potencia instalada de la central y el sujeto pasivo siga dado de alta en la matrícula del impuesto (produzca más, menos o nada).

En contraste con lo expuesto —como apunta el Letrado de la Junta de Extremadura— las cantidades a satisfacer por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente varían cada año, pues dependen de que haya producción y del volumen de esta (tomando una media móvil de los Kw/h generados en los tres últimos años). Así, un examen de las actuaciones del proceso *a quo*, confirma que las cuotas abonadas por la recurrente han sido diferentes en cada ejercicio.

Esta diferencia entronca con el propósito de cada figura, pues, para un gravamen que recae sobre una renta presunta como el IAE, la producción real es indiferente; en cambio, no puede serlo para el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, en línea con su propósito de gravar la «incidencia, alteración o riesgo de deterioro» para el medio ambiente, que cabe vincular con el funcionamiento efectivo de la central eléctrica.

c) El distinto enfoque del IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente se corrobora si se examinan pormenorizadamente los importes de las cuotas previstas para cada uno de ellos. Así, se comprueba que en el IAE tributan más las formas de producción más rentables (hidroeléctrica, nuclear y térmica, por este orden), como es propio de un impuesto sobre la renta presunta, en tanto que en el impuesto ahora enjuiciado las cuantías obedecen al mayor o menor impacto ambiental. Efectivamente, no solo se excluyen del tributo autonómico las fuentes preferibles desde la óptica medioambiental (solar, eólica, biomasa y biogás), sino que, entre las sujetas, las de menor impacto, como las pequeñas hidroeléctricas, tributan menos que el resto —0,0010 en lugar de 0,0050 € por Kw/h—, atendiendo a razones medioambientales y no de rentabilidad. Por el contrario, en el IAE las centrales hidroeléctricas (grandes o pequeñas) tributan sensiblemente por encima de las nucleares y las térmicas —0,721215 frente a 0,510860 y 0,420708 € por Kw, respectivamente—, al tener aquellas menores costes de producción y, por tanto, mayor rentabilidad que estas.

d) La recaudación del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede en el IAE. Pese a que este «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» (por todas, STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8) en este caso es un rasgo que abunda sobre los ya indicados.

e) Por último, en lo atinente al elemento temporal, también hay diferencias entre ambos impuestos, pues, si bien los dos tienen como período impositivo el del año natural, el devengo del IAE se produce al comienzo de este, prorrateándose por trimestres si la actividad se inicia o cesa a lo largo del año. Este prorrateo pretende acomodar la cuota al período de «mero» ejercicio de la actividad, dado que, a menor tiempo de actividad, debe determinarse una renta presunta más reducida. Sin embargo, en el impuesto autonómico no hay necesidad de hacer dicho ajuste proporcional, toda vez que este impuesto grava la producción real, que es lo relevante y no el tiempo de alta en la actividad.

Así las cosas, la relación entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE guarda notable parecido en términos de equiparación a la que este Tribunal tuvo ocasión de identificar entre el IAE y el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, tal y como así lo declaró en la STC 210/2012, FJ 6. En aquella ocasión, aplicando igualmente el «nuevo» artículo 6.3 LOFCA pudo constatar que «si bien desde una perspectiva formal la configuración de los hechos imposables del IAE y del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito puede parecer parcialmente coincidente, la comparación de todos los elementos esenciales de ambos tributos y, en particular, de los criterios de cuantificación de su deuda tributaria, demuestra que se trata de impuestos sustancialmente diferentes, cuyos hechos imposables son también distintos» (FJ 6).

En particular, la STC 210/2012 subrayaba, como ahora debemos hacerlo también, que en el IAE «se grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras [sujetos pasivos del impuesto sobre depósitos bancarios], se captan o no depósitos y con independencia de su cuantía, pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna. En coherencia con dicho hecho imponible, la configuración de la base imponible del IAE se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma», lo que, poniéndolo en contraste con el impuesto, también extremeño, sobre depósitos de las entidades de crédito, la sentencia de referencia venía a señalar que «el examen conjunto del hecho y la base imponible permite concluir que lo que se sujeta a gravamen no es la mera actividad de captación o el mero ejercicio de una actividad crediticia, sino su resultado»; razonamiento que finalizó con la conclusión de que «se trata de tributos no coincidentes en los términos prohibidos por el artículo 6.3 LOFCA» (STC 210/2012, FJ 6).

La tantas veces citada STC 210/2012 alcanzó la conclusión expuesta por la distinta manera en que el impuesto sobre depósitos bancarios y el IAE gravaban la actividad económica, sin entrar a valorar la existencia de posibles fines extrafiscales en el tributo autonómico. En el presente caso, hemos puesto de relieve las sustanciales diferencias que existen entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE, a lo que habría que añadir, además y como factor complementario para destacar aquella diferenciación, el de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente a la que tiende el tributo autonómico, que incluye una afectación específica de la recaudación obtenida por la exacción de este impuesto a los fines que recoge el artículo 12.3 del texto refundido, amén de los supuestos de no sujeción que también especifica el artículo 13.

Por consiguiente, si en el precedente citado se ha descartado la coincidencia de hechos imponibles, a la vista de las diferencias existentes entre los impuestos confrontados, sin tener en cuenta el factor extrafiscal, con mayor razón habremos de hacerlo cuando, a la diferente manera de gravar una actividad, se añaden los rasgos medioambientales del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, puestos de relieve anteriormente.

6. Conclusión. Llegados a este extremo, debemos concluir que el Pleno de este Tribunal ha llegado en su enjuiciamiento a una decisión distinta de la que fue adoptada por la STC 22/2015, en la medida en que ahora el artículo 6.3 LOFCA, en la redacción introducida por la Ley Orgánica 3/2009 es, igualmente, diferente al del anterior precepto. Tanto el «hecho imponible» como los demás elementos esenciales de los tributos contrastados marcan diferencias sustanciales, tal y como han sido puestas de relieve en el Fundamento Jurídico anterior. Además, a lo expuesto ha de añadirse, a mayor abundamiento de lo anterior, la constatada finalidad extrafiscal —protección del medioambiente— a la que hemos hecho referencia, también de modo pormenorizado, en esta sentencia.

Así pues, con fundamento en lo hasta ahora razonado, hemos de concluir que los artículos 13 a), 17 y 19.2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, en la redacción aplicable al proceso a *quo*, no vulneran el artículo 6.3 LOFCA, tras su modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

En consecuencia, procede la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar la presente cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil dieciocho.—Juan José González Rivas.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015

Con el debido respeto a la opinión mayoritaria del Pleno en la que se sustenta la Sentencia, y en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), formulo el presente Voto particular para manifestar mi discrepancia tanto con la decisión desestimatoria como con parte de la fundamentación en la que se basa.

La Sentencia de la que se discrepa ha alterado, invocando la nueva redacción dada al artículo 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) por la Ley Orgánica 3/2009, la conclusión alcanzada en la STC 22/2015 (respecto del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente aprobado por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en su redacción otorgada mediante la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura); sentencia en la que se declaró la inconstitucionalidad del citado impuesto al considerar este Tribunal que guardaba una absoluta identidad con el impuesto sobre actividades económicas.

La Sentencia desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura con relación al texto refundido (el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre) de una norma (la Ley 7/1997, de 29 de mayo, en la redacción que le dio la Ley 8/2005, de 27 de diciembre), que ya había sido declarada inconstitucional por la STC 22/2015. Con ello se llega al absurdo de que unos preceptos que habían sido expulsados del ordenamiento jurídico han sanado su inconstitucionalidad al apreciarse que lo que antes era una identidad absoluta entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el impuesto sobre actividades económicas (IAE) hoy ha dejado de serlo. Las leves diferencias existentes entre uno y otro tributos, que fueron consideradas en la STC 22/2015 como «irrelevantes» para alterar la identidad de ambos impuestos, se han convertido en la sentencia de la que discrepamos en unas diferencias «sustanciales», que justificarían que nos hallemos ante tributos totalmente distintos. Dicho cambio de posición se quiere fundamentar en la nueva redacción del artículo 6.3 LOFCA, soslayándose que la Ley Orgánica 3/2009 podrá haber alterado el parámetro de control de los tributos propios autonómicos (que pasa de la «materia imponible» al «hecho imponible»), pero que en ningún caso puede cambiar la valoración previa de la realidad jurídica subyacente realizada por este Tribunal (a saber, que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE eran tributos idénticos que gravaban la actividad de producción de energía eléctrica).

En efecto, en la STC 22/2015, FJ 4, con relación a los artículos 2, 6 y 8 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, este Tribunal consideró que las pequeñas diferencias existentes entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE no eran «relevantes» para poder salvar la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 LOFCA (en su redacción originaria), pues «tanto el presente impuesto como el IAE "gravan el mero ejercicio de una actividad económica", concretamente, la de producción de energía eléctrica en la persona del titular de la actividad de producción eléctrica, "de manera que la estructura de la modalidad controvertida del impuesto... es coincidente con la del impuesto sobre actividades económicas, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente"». A renglón seguido, nuestra sentencia añadió: «A mayor abundamiento, y como se ha constatado, el hecho imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que ahora se impugna supone tan solo una modificación parcial, no sustancial, del ya declarado inconstitucional en la citada STC 179/2006, por lo que la declaración de inconstitucionalidad resulta también de la doctrina allí contenida. Lo anterior impide entender, de nuevo, que la actividad económica se haya sometido a

tributación por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente desde una perspectiva diferente y, por tanto, que el gravamen se haya configurado sobre una materia imponible diferente a la que es objeto del impuesto sobre actividades económicas». Es decir, como viene señalando este Tribunal, el análisis sobre la coincidencia de «hechos imponibles» al amparo del nuevo artículo 6.3 LOCA no puede ceñirse únicamente a la definición que de estos realiza el legislador, debiendo abarcar también «los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible» (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7, y 96/2013, de 23 de abril, FJ 11).

No obstante la clara identidad entre el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (al margen del parámetro de control del artículo 6.3 LOFCA), la Sentencia de la que se discrepa llega «a una decisión distinta de la que fue adoptada por la STC 22/2015, en la medida en que ahora el artículo 6.3 LOFCA, en la redacción introducida por la Ley Orgánica 3/2009 es, igualmente, diferente al del anterior precepto. Tanto el "hecho imponible" como los demás elementos esenciales de los tributos contrastados marcan diferencias sustanciales. Además, a lo expuesto ha de añadirse, a mayor abundamiento de lo anterior, la constatada finalidad extrafiscal — protección del medioambiente— a la que hemos hecho referencia, también de modo pormenorizado, en esta sentencia» (FJ 6).

Es difícil entender cómo tributos que, según la STC 22/2015 —el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE—, no sólo eran idénticos en cuanto a la «materia imponible» (que no era sometida a tributación desde perspectivas distintas y sin que pudiese apreciarse en el tributo autonómico ninguna finalidad extrafiscal), sino también en sus «hechos imponibles» (al tener una estructura coincidente), se hayan convertido, sin haberse modificado una sola letra de la redacción declarada inconstitucional (pero incorporada a un texto refundido), en impuestos sustancialmente distintos. En efecto, el fundamento jurídico 5 de la sentencia de la que discrepamos argumenta que «aplicando el nuevo parámetro del art. 6.3 LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la "manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen"» (FJ 5). Ante esta afirmación, cabe preguntarse si acaso este Tribunal declaró en su STC 22/2015 la inconstitucionalidad del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente sin haber efectuado un «análisis minucioso» de la identidad existente entre uno y otro tributos.

La decisión mayoritaria de este Tribunal se quiere justificar, como ya se ha señalado, en el cambio de redacción operado sobre el artículo 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009. No cabe duda alguna de que cuando el legislador orgánico modificó el artículo 6.3 LOFCA, extendiendo la regla de incompatibilidad entre los tributos propios autonómicos y los locales desde la «materia imponible» hasta el «hecho imponible», tenía la intención de ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas respecto del de los tributos locales, con una delimitación similar a la que ya existía en relación con los tributos estatales. Pero también es una realidad constatable que, como dice la propia Sentencia de la que ahora se discrepa, para apreciar la coincidencia entre hechos imponibles «se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la "manera" en que la correspondiente fuente de capacidad económica sea sometida a gravamen en la estructura del tributo», para lo cual «se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación» [FJ 3 d)].

Resulta, sin embargo, que según la STC 22/2015 (aunque el análisis se hiciese respecto de la redacción del art. 6.3 LOFCA anterior a la reforma operada por la Ley Orgánica 3/2009) el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE no solo eran idénticos en su «hecho imponible» («el mero ejercicio de una actividad económica», concretamente, «la de producción de energía eléctrica»), sino también en

cuanto al «sujeto pasivo» («la persona del titular de la actividad de producción eléctrica») y, en fin, en cuanto a «la estructura» del impuesto, «sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o *intento legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente» (FJ 4). En consecuencia, sea utilizando como parámetro el antiguo artículo 6.3 LOFCA (materia imponible), sea tomando como referencia el nuevo artículo 6.3 LOFCA (hecho imponible), es incuestionable que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE eran para este Tribunal impuestos iguales, tanto en la «materia» que sometían a tributación como en la estructura de sus respectivos «hechos imponibles».

Si analizamos «minuciosamente» —de nuevo— el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE podemos constatar, otra vez, cómo los «hechos imponibles» son idénticos. Y precisamente porque la Sentencia de la que se discrepa es consciente de que tal identidad es absoluta en los elementos esenciales que configuran ambos tributos, ha tenido que invocar «pequeñas» y «formales» diferencias, en su momento calificadas por la STC 22/2015 como «irrelevantes», pero que ahora son consideradas como «sustanciales». Veamos esas diferencias:

a) El hecho imponible (objeto del tributo): en el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente es «la realización... de las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica», nuclear, térmica e hidroeléctrica [art. 13 a)]. En el IAE es «el mero ejercicio» (art. 78.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales), entre otras, de las actividades de «producción, transporte y distribución de energía eléctrica», nuclear, térmica e hidroeléctrica [agrupación 15 de las tarifas del impuesto; grupo 151 (Real Decreto Legislativo 1175/1990)]. Para la Sentencia de la mayoría, la diferencia está en que el IAE recae sobre cualquier forma de generación de electricidad mientras que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente solo somete a tributación las formas de generación de electricidad convencionales (fundamentalmente, nuclear, térmica e hidroeléctrica), excluyendo las derivadas de las nuevas tecnologías (solar, eólica, biomasa y biogás). Con ello se está aceptando que ambos tributos gravan la misma actividad económica (la de producción de energía eléctrica), sin que el hecho de que el IAE someta a tributación más formas de producción de energía eléctrica altere la absoluta identidad existente entre los hechos imponibles de uno y otro tributos en las formas de producción de energía a cuyo gravamen concurren.

b) La forma de cuantificación: según la Sentencia el IAE somete a tributación la producción potencial de energía eléctrica derivada del «mero ejercicio de la actividad» mientras que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente grava la producción real fruto de la «realización efectiva de la actividad de producción de electricidad». Lo cierto es, sin embargo, que ambos tributos recurren a métodos estimativos de la energía eléctrica sometida a tributación, pues el IAE lo hace en función de la potencia instalada en los generadores durante el ejercicio gravado, mientras que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente lo hace recurriendo a la energía generada durante los tres últimos ejercicios. Parece claro que la diferente forma de estimación del rendimiento carece de virtualidad para alterar la identidad de su objeto.

c) El importe de las cuotas: según la Sentencia, en el IAE solo tributan las formas de producción más rentables (nuclear, térmica e hidroeléctrica), mientras que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente se excluyen las medioambientales (solar, eólica, biomasa y biogás), tributando además las pequeñas hidroeléctricas de forma menor. Nuevamente, es difícil aceptar que el hecho de que un tributo grave más formas de producción que otro sea una diferencia, y más difícil aún, que tenga virtualidad alguna para alterar la identidad del objeto del gravamen.

d) El sujeto pasivo: en ambos tributos está constituido por las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley general tributaria. Ahora bien, según la Sentencia, existe una diferencia entre los tributos controvertidos: la norma extremeña prohíbe expresamente la

repercusión del tributo sobre los consumidores, al contrario de lo que ocurre en el IAE, en el que no está prevista regla alguna sobre su posible repercusión. Lo cierto es, sin embargo, que aun cuando la Ley de haciendas locales no lo prohíba expresamente, el IAE no es un tributo repercutible, pues no es el carácter no repercutible el que tiene que estar legalmente previsto, sino su eventual naturaleza repercutible. Hay que recordar que el «obligado a soportar la repercusión» es, según el artículo 38.1 de la Ley general tributaria, «la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas». De este modo, si la ley no ha previsto la repercusión expresamente, ésta no es posible. No existe, por tanto, diferencia alguna entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE, pues ninguno de los dos tributos es repercutible jurídicamente sobre el consumidor, se haya previsto o no expresamente.

e) La afectación de la recaudación: para la Sentencia, el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente está afectado a programas de gastos en áreas medioambientales, mientras que la recaudación del IAE no está afectada a ningún fin específico. Es difícil asumir que la parafiscalidad de un tributo (afectación o no de un tributo a la financiación de un gasto concreto) pueda determinar su naturaleza y, aún mucho menos, alterar la identidad existente entre ellos.

f) El devengo: se dice en la Sentencia que el elemento temporal de ambos impuestos presenta algún punto en común, pues el período impositivo de ambos es el año natural, aunque —se añade— se da la particularidad de que el tributo local se devenga íntegramente el primer día del mismo, salvo inicio o cese de la actividad durante el año, en cuyo caso se prorrateará por trimestres (art. 89 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). Ambos tributos tienen, pues, el mismo período impositivo (el año natural), sin que, una vez más, el hecho de que el devengo se produzca uno u otro día pueda considerarse una circunstancia que altere la verdadera naturaleza de los impuestos.

g) Los fines extrafiscales: la Sentencia justifica que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente tiene fines extrafiscales al haberse afectado la recaudación obtenida a la financiación de medidas y programas medioambientales. Sin embargo, nada tiene que ver la parafiscalidad de un tributo (su afectación a la financiación de un gasto concreto) con su posible carácter extrafiscal [«coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación» (como señaló la STC 122/2012, FJ 4)]. La afectación de la recaudación a la financiación del gasto general o a la de uno concreto (su carácter finalista) no tiene virtualidad alguna para alterar la verdadera naturaleza del objeto del tributo. Además, ni el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente se dirige a «desincentivar» la producción de energía eléctrica nuclear, térmica o hidroeléctrica, ni tampoco a «estimular» la producción de energías no nucleares, térmicas o hidroeléctricas, por lo que carece de carácter extrafiscal. En fin, no debemos olvidar que, para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación entre impuestos, «es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo» (STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8), lo que no sucede en el tributo que nos ocupa. Basta, en este sentido, con acudir a la STC 22/2015 para recordar la inexistencia de «circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente». Por tanto, si el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente no tenía ninguna finalidad extrafiscal en la regulación declarada inconstitucional —pero ya incorporada a un texto refundido en el momento de esa declaración—, no se entiende cómo le puede haber sobrevenido una «finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente» de la que antes carecía, sin que se haya alterado una sola letra de esa regulación.

Expulsado del ordenamiento jurídico el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente por la STC 22/2015, dada su total coincidencia estructural (de hechos y materias imposables) con el IAE, no es posible ahora que la misma redacción inconstitucional se haya vuelto constitucional so pretexto de la modificación dada al artículo 6.3 LOFCA: lo que antes eran unas diferencias «irrelevantes» entre uno y otro tributo se han convertido, en virtud de la modificación del artículo 6.3 LOFCA y no de la alteración del contenido del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, en «sustanciales diferencias». Con esta Sentencia, el Tribunal está admitiendo que cualquier circunstancia «formal», por irrelevante que sea, permite sustentar la diferencia entre los hechos imposables de los tributos comparados. Les basta a las Comunidades Autónomas, entonces, con fragmentar los impuestos generales (sobre la renta, sobre el consumo, sobre las actividades económicas...), gravando manifestaciones concretas de los mismos (entregas de bienes específicas, prestaciones de servicios determinadas, sectores de actividades económicas diferenciados...) y dotándolas de cualquier diferencia formal respecto de los impuestos generales (la propia fragmentación ha sido asumida como una «diferencia» en la Sentencia de la que se discrepa), para poder eludir así el límite previsto en el artículo 6.3 LOFCA.

En conclusión, por las razones expuestas, considero que el fallo de la presente cuestión de inconstitucionalidad debería haber sido estimatorio y, en su consecuencia, debería haberse declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 13 a), 17 y 19.2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por violación del artículo 6.3 LOFCA (en la redacción que le ha dado la Ley Orgánica 3/2009).

Y en este sentido emito mi Voto particular.

Madrid, a siete de noviembre de dos mil dieciocho.—Alfredo Montoya Melgar.—
Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015

De acuerdo con el artículo 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, reflejo en este voto particular mi opinión discrepante tanto con la fundamentación como con la decisión alcanzada por la mayoría de los Magistrados de este Tribunal, así como los argumentos que, con escaso éxito, defendí en la deliberación, cuyo resultado merece, obvio es decirlo, todo mi respeto.

1. La Sentencia de la mayoría considera que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura es compatible, a los efectos del artículo 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), con el impuesto sobre actividades económicas (IAE), y en consecuencia desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación con el primero por su posible incompatibilidad con el segundo. Para alcanzar esta conclusión, la Sentencia se basa en dos razones sucesivas o concatenadas: (i) en primer lugar, enfatiza la trascendencia de la modificación del citado artículo 6.3 LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que modificó el parámetro de comparación entre tributos autonómicos y locales de «materia» imponible a «hecho imponible». Ello le sirve para apartarse expresamente (fundamentos jurídicos 4 y 6 de la Sentencia) de pronunciamientos anteriores de este Tribunal que habían declarado incompatible con el IAE este mismo impuesto extremeño en versiones anteriores (SSTC 179/2006, de 13 de junio, y 22/2015, de 16 de febrero) o un impuesto semejante de Castilla-La Mancha (SSTC 196/2012, de 31 de octubre, y 60/2013, de 13 de marzo, todas ellas citadas en el FJ 4) en aplicación del artículo 6.3 LOFCA anterior a la reforma. (ii) En segundo lugar,

una vez descartada su vinculación a esos precedentes, la Sentencia aplica a los dos impuestos enfrentados el «nuevo» [FFJJ 3 b) y 4] canon del artículo 6.3 LOFCA para concluir que los «hechos imponibles» de los dos impuestos son distintos.

Esta es, en esencia, la razón de decidir de la Sentencia de la mayoría, y en obligada correspondencia, este voto ha de referirse a cada una de sus dos premisas para explicar por qué, a mi juicio, en realidad ninguna de ellas justificaba la solución alcanzada.

2. La reforma del artículo 6.3 LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 no tiene en realidad la trascendencia o el significado que le otorga la mayoría. Con anterioridad a la reforma de ese artículo 6.3 LOFCA, este Tribunal ya había venido declarando desde sus primeras sentencias (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14, a propósito del impuesto sobre tierras infrutilizadas de Andalucía) que la referencia que el mismo contenía a la «materia» imponible gravada por impuestos locales como límite a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no podía entenderse como equivalente al elemento objetivo del hecho imponible, puesto que, resultando todas las manifestaciones de la capacidad tributaria —renta, patrimonio o gasto— gravadas por algún impuesto estatal o local, esta interpretación privaría de hecho a las Comunidades Autónomas de toda potestad tributaria. De manera que se propugnó una interpretación del precepto, mantenida sin interrupción desde entonces, que consideraba que lo relevante para apreciar la equivalencia entre un impuesto autonómico y un impuesto local preexistente era atender no solo a la materia imponible sujeta, definida en lo que las leyes tributarias cobijan bajo el enunciado de «hecho imponible», que corresponde a la determinación del elemento material del hecho imponible, sino a la forma en que esa materia imponible había sido gravada en cada caso concreto, lo cual suponía atender a todos los elementos que sirven para delimitar el hecho imponible. Ello significaba, en la práctica, equiparar en su interpretación los apartados segundo y tercero del artículo 6 LOFCA. Muestra de esta equiparación, incluso explícita, son las SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3, y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3, ambas además aplicando la redacción anterior del artículo 6.3 LOFCA en cuanto resuelven cuestiones de inconstitucionalidad planteadas antes de su reforma, y que recopilando toda la doctrina anterior desde la antes aludida STC 37/1987 concluyen que «para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado, en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria, el límite contenido en el artículo 6.3 LOFCA, *tanto en su dicción original como en la vigente*, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponibles, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4, y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4)».

De la misma manera, la doctrina constitucional anterior a esa reforma de 2009 declaraba que «la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente ... a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas por un mismo *hecho imponible*» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A; 186/1993, de 16 de junio, FJ 4 C), y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen *por una misma manifestación de riqueza* sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el artículo 31.1 CE» (STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6). No «materia imponible», por tanto, sino «hecho imponible» como «manifestación de riqueza»: este es el auténtico y verdadero canon y fundamento de la prohibición de la doble imposición autonómica y local (o estatal) establecida en el artículo 6.3 (y 2) LOFCA.

3. Así pues, la finalidad de la reforma del artículo 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 no fue ampliar la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas sino, según dice su exposición de motivos, clarificar los supuestos y reducir la conflictividad. Conflictividad derivada muchas veces de que la dicción del artículo 6.3 LOFCA podía abonar una interpretación según la cual pretendía reducir el poder tributario de las Comunidades Autónomas en materias imposables ya ocupadas por impuestos locales, frente a un criterio más amplio cuando se trataba de comparar impuestos autonómicos con impuestos estatales.

Por eso el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera que la Sentencia cita [FJ 3 a)] como antecedente de la reforma del artículo 6.3 LOFCA no dice que su finalidad sea ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas, sino que esta reforma, además de «clarificar» y «reducir la conflictividad», que son las expresiones que pasaron a la exposición de motivos de esa Ley Orgánica 3/2009, «podría» —dice literalmente el apartado 4.4.9 del acuerdo— ampliar ese espacio fiscal de las Comunidades Autónomas. «Podría» hacerlo en el caso de que alguna Comunidad Autónoma se hubiera autolimitado erróneamente por el riesgo de establecer un impuesto coincidente con algún otro impuesto local preexistente, *erróneamente* porque en la interpretación del artículo 6.3 LOFCA este Tribunal ya había equiparado su alcance.

Prueba evidente de lo que se acaba de decir se encuentra en las SSTC 197/2012, de 6 de noviembre, y 53/2014, ya citadas, ambas recaídas sobre el mismo impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias. La STC 197/2012 resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra ese impuesto antes de 2009, pero en virtud de nuestra repetida doctrina sobre el *ius superveniens* utiliza como parámetro de control el artículo 6.3 LOFCA en su redacción posterior a 2009, y llega a la conclusión de que el impuesto autonómico es compatible con el IAE analizando todos los elementos del hecho imponible que en aquel caso se consideraron relevantes. Y esos mismos elementos son los que se analizan, para llegar a la misma conclusión, en la STC 53/2014, que, como resuelve una cuestión de inconstitucionalidad, no aplica la doctrina del *ius superveniens* sino que somete el impuesto autonómico al control del artículo 6.3 LOFCA en la redacción anterior a la reforma de 2009.

Por eso no puedo compartir la interpretación de nuestra jurisprudencia que hace el fundamento jurídico 3 b) de la Sentencia de la mayoría cuando cita varias Sentencias anteriores que, a su juicio, desestiman recursos interpuestos contra diversos impuestos autonómicos por aplicar el «nuevo» artículo 6.3 LOFCA. En todos los casos mencionados, se trata de impuestos en que la conclusión alcanzada no habría sido distinta de aplicar el artículo 6.3 LOFCA, según su redacción anterior. Ya me he referido al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: la Sentencia cita efectivamente las SSTC 122/2012, 96/2013, 200/2013 y 53/2014, todas de esa serie, pero no las relaciona con la STC 197/2012. Por otra parte, la STC 210/2012, a la que también alude ese fundamento jurídico 3 b), resuelve el recurso contra el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito, y concluye, por la forma de determinar la base imponible, que ese impuesto grava una capacidad tributaria distinta de la del IAE. Pero esta conclusión, por más que sea discutible, hubiera podido obtenerse igualmente si se hubiera examinado el impuesto a la luz del artículo 6.3 LOFCA, en la redacción anterior a 2009. Finalmente, de los AATC 183/2016 y 185/2016, que inadmitieron cuestiones de inconstitucionalidad planteadas respecto del canon eólico establecido en Castilla-La Mancha, no puede obtenerse ningún criterio favorable a la tesis de la Sentencia. Es un impuesto que no grava ninguna renta, real o presunta, derivada de la producción de energía eléctrica, sino el simple hecho de instalar aerogeneradores, por el efecto negativo que producen en el paisaje, y la base imponible se obtiene en función del número de aerogeneradores instalados. En todo caso, resulta curioso que Castilla-La Mancha haya aprobado un impuesto ecológico sobre los aerogeneradores y Extremadura haya eximido, en el impuesto que nos ocupa, a la energía eléctrica de origen eólico, por considerarla una energía limpia.

4. Este Tribunal había examinado, hasta esta Sentencia, la compatibilidad con el IAE de sendos impuestos sobre la producción de energía eléctrica en Castilla-La Mancha y Extremadura en tres ocasiones, decididas por las SSTC 196/2012, de 31 de octubre; 60/2013, de 13 de marzo, y 22/2015, de 16 de febrero. Todas ellas consideraron incompatibles esos impuestos autonómicos con el IAE, y para llegar a esa decisión el Tribunal no se ciñó a la comparación entre los respectivos elementos materiales del hecho imponible, que en todos los casos eran el mismo, la producción de energía eléctrica, sino que examinó los demás elementos relevantes en la forma de gravar ese elemento material, llegándose a la conclusión de que existían coincidencias estructurales entre todos ellos. El Tribunal consideró que también coincidían los sujetos pasivos, pues en todos los casos lo son los titulares de las instalaciones que producen esa energía, y que no suponía una diferencia relevante que en los impuestos autonómicos la base imponible se determinara por la producción de energía, medida en Kw/hora, y en el IAE por la potencia de los generadores, medida en kilovatios de potencia. Se descartó, finalmente, que a los impuestos autonómicos, en particular a este de Extremadura, pudiera atribuírseles una finalidad extrafiscal, aplicando la doctrina establecida por la STC 179/2006, de 13 de junio, que descartó que a una prescripción equivalente de aquel impuesto relativa a la afectación de los ingresos que por él se recaudasen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental pudiera concederse valor alguno relevante.

Frente a estas consideraciones, la Sentencia realiza una diferente apreciación de esos elementos que no comparto y que, desde luego, no puede justificarse por esa reforma del artículo 6.3 LOFCA, o añada el análisis de otros, que, a mi juicio, no tienen la importancia que se les concede.

5. Por seguir el orden de la mayoría, no me parece que del hecho de que el IAE grave todas las formas de generación de electricidad frente al impuesto extremeño que se limita a la nuclear, térmica o hidroeléctrica, se desprenda que existan diferencias estructurales entre uno y otro tributo [FJ 5 a)]. Más adelante, al tratar la supuesta finalidad extrafiscal del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, volveré sobre ello.

A mi juicio, y esta es la clave, el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente gravan el mismo hecho imponible, la producción de energía eléctrica, y la misma manifestación de capacidad económica, la que resulta del ejercicio de esa actividad empresarial. Y cuantifican ese hecho imponible utilizando, los dos, métodos estimativos: la potencia instalada en generadores expresados en Kw en el IAE (grupo 151 de las tarifas) o la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en Kw/hora en el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (art. 17 de la Ley Extremeña). De acuerdo con los conceptos generales de Derecho tributario, la base imponible, que es la magnitud o medida del hecho imponible, puede determinarse por estimación directa o por estimación objetiva (módulos) (arts. 50 y 52 de la Ley general tributaria), y eso incluso dentro de un mismo impuesto, pero ello no significa que nos encontremos ante impuestos distintos según se lleve a cabo esa determinación.

El IAE no grava, como dice la Sentencia, la «capacidad teórica de producción» de energía eléctrica [FJ 5 b)]. Al contrario, el IAE grava el ejercicio *efectivo* de esa actividad «como potencialmente generadora de ingresos económicos para quien la realiza» (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 8).

La Dirección General de Tributos ha insistido en que de la definición legal del hecho imponible del IAE se desprende «que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable» (consultas núms. 1996-04, de 19 de noviembre de 2004, y 2007-04, de 25 de noviembre de 2004, y consulta vinculante V2518-07, de 23 de noviembre de 2007). Y así lo ha entendido igualmente la jurisprudencia (Sentencias

de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 8 de febrero de 2000, recurso núm. 488-1997; Cataluña de 7 de octubre de 2002, recurso núm. 1868-1997; y Comunidad Valenciana de 27 de abril de 2001, recurso núm. 743-1998). Es decir, doctrinalmente se ha discutido, y puede discutirse, si la expresión «mero ejercicio» de la actividad (art. 78.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales) requiere o no habitualidad; pero lo que no puede discutirse, y de hecho nunca se ha puesto en cuestión (hasta ahora), es que el IAE no requiera el ejercicio efectivo de la actividad. Tanto es así que la propia ley del impuesto regula la prueba del ejercicio de la actividad (art. 79 del texto refundido de la Ley de haciendas locales), prueba que resultaría del todo innecesaria si el IAE se devengara con independencia de que esa actividad se realice o no, y que, como la propia Sentencia reconoce, el IAE se prorratea por trimestres «si la actividad *se inicia* o cesa a lo largo del año» [FJ 5 e)], lo que corrobora que siempre será necesario iniciar, esto es, ejercer efectivamente la actividad.

Así pues, los hechos imponderables del IAE y del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente no son diferentes, como sostiene la Sentencia [FJ 5 b)], sino que se confunden. El IAE grava el rendimiento medio presunto de la actividad de producción de energía eléctrica medida por el dato objetivo de la potencia de los generadores instalados. De la misma forma que el impuesto extremeño utiliza otro dato objetivo, el de la producción bruta media que es meramente indicativa de la renta real obtenida, pues este último elemento solo puede conocerse tras descontar de aquél los costes necesarios para la producción de la energía.

El IAE es por ello un impuesto «directo» (art. 78.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales) que grava una manifestación directa de capacidad contributiva, que es la misma que la que grava el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de Extremadura, y este último utiliza para cuantificar esa capacidad tributaria un método estimativo que no represente una diferencia estructural con el primero.

Toda la argumentación de la Sentencia viene lastrada por su concepción del IAE como un impuesto de finalidad censal que grava rentas potenciales [FFJJ 4 b) y 5 b)]. La función censal o censitaria del IAE es una incorporación tardía a la jurisprudencia de este Tribunal (se menciona por primera vez en la STC 210/2012, FJ 6). En sus primeras resoluciones el Tribunal aludía solamente al fin fiscal del impuesto: «el impuesto sobre actividades económicas es un tributo con una finalidad fiscal, como es la de allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto» (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7).

La finalidad censal del IAE es evidente, puesto que grava el mero ejercicio de todo tipo de actividades económicas y sirve para formar la matrícula del impuesto, que lleva a cabo la Administración tributaria del Estado (art. 91.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). Pero la formación de un censo de todas las actividades económicas de un país no justifica el establecimiento de un impuesto. Un impuesto solo tiene justificación constitucional cuando se ha identificado previamente una determinada capacidad tributaria y su cuota se gradúa en función de esa capacidad [art. 31.1 CE y STC 53/2014, FJ 6 c)]. Que es lo que hace el IAE que, aunque por métodos objetivos, identifica la renta que presumiblemente se obtiene del ejercicio de una actividad económica como fundamento de la obligación de contribuir, y luego mide o valora esa fuente de riqueza de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1175/1990, que aprueba las tarifas del impuesto y la instrucción para su manejo, atendiendo a módulos indiciarios como son la potencia instalada, el número de obreros empleados, los turnos de trabajo diarios, la población de derecho del lugar donde se desarrolla la actividad, el aforo de los lugares de espectáculo y la superficie del local. Y sobre la cuota obtenida aplicando dichos módulos indiciarios se aplican criterios de corrección, atendiendo tanto a la cifra de negocios del sujeto pasivo (art. 86 del texto refundido de la Ley de haciendas locales) como a la situación física del local dentro de cada término municipal (art. 87 del mismo

texto refundido). En definitiva, el rendimiento medio de la actividad no es, para el IAE, un dato simplemente teórico, sino un dato plenamente operativo, puesto que según la ley del impuesto en la fijación de las tarifas se determinarán aquellas actividades o modalidades de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero, y las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada (art. 85.1, tercera y cuarta del tantas veces citado texto refundido).

Por todo lo razonado hasta aquí, considero que el «hecho imponible» del IAE y el del impuesto extremeño son idénticos: ambos gravan «la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad», presupuesto de la obligación de contribuir que la Sentencia reserva al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente [FJ 5 b)] pero que, en mi opinión, lo es igualmente del IAE. A su vez, los diferentes métodos de estimación (objetiva) de ese hecho imponible en uno y otro impuesto no permiten apreciar diferencias estructurales relevantes entre ellos por la «manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica [idéntica] es sometida a gravamen» [FJ 5 de la Sentencia, segundo párrafo].

6. Me referiré a continuación a los «restantes elementos configuradores» del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal (SSTC 60/2013 y 53/2014, citadas en el FJ 2 de este voto), estudia la Sentencia para abundar en la diferencia estructural del impuesto autonómico con el IAE pero que, a mi juicio, tampoco tienen la relevancia necesaria como para alcanzar esa conclusión.

a) La Sentencia pone de manifiesto, como característica distintiva, que frente al IAE, que no dice nada sobre su posible repercusión, el impuesto extremeño expresamente prohíbe su repercusión [FJ 4 a)]. La repercusión del impuesto, limitada en nuestro ordenamiento tributario vigente al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y a los impuestos especiales, exige una previsión legal, de modo que el que se diga expresamente que un impuesto no es repercutible no tiene a estos efectos ninguna importancia. Otra cuestión, en la que la sentencia no entra, es que, bajo esa fórmula, la Ley reguladora del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente en Extremadura hubiera pretendido salir al paso de las prescripciones contenidas en los artículos 16 y 17 de la Ley 24/2013 del sector eléctrico que permiten incluir entre los peajes de acceso a las redes y cargos asociados a los costes del sistema, y en el cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor o las tarifas de último recurso, un suplemento territorial que cubra la totalidad del sobrecoste provocado por tributos propios de las Comunidades Autónomas, que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma.

b) Tampoco puede atribuirse importancia alguna al dato de que en el IAE el devengo tenga lugar el 1 de enero y en el impuesto de Extremadura el 30 de junio, si el periodo impositivo es en los dos de un año, como reconoce el fundamento jurídico 5 e). Como tampoco la tiene el que en el IAE la base imponible haya de prorratearse cada trimestre en función de la fecha de inicio o cese de la actividad, que es una regulación que nada tiene que ver con el elemento temporal del hecho imponible.

c) Si los elementos examinados hasta ahora no permiten apreciar diferencias estructurales entre uno y otro impuesto, menos pueden encontrarse en la supuesta finalidad extrafiscal del impuesto extremeño así como de la afectación de su ingreso a programas de protección medioambiental.

La finalidad extrafiscal del impuesto ha sido utilizada por la doctrina de este Tribunal como factor diferenciador, de carácter muy secundario y como complementario de los criterios anteriores, siempre que esa finalidad extrafiscal tenga reflejo en la estructura general del impuesto (por todas, STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4).

Por otra parte esa finalidad extrafiscal se traduce en la necesidad de perseguir, disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas o bien estimular actividades protectoras de determinada finalidad [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c), entre otras].

Pues bien, ninguna de estas finalidades pueden comprobarse en el impuesto extremeño, que somete a tributación a unos sujetos pasivos cautivos, que una vez autorizada su actividad tienen nula posibilidad de eliminarla y escasa de reducirla, y que producen electricidad en unas instalaciones que, en el estado actual de la técnica no pueden eliminarse.

Tampoco la determinación de la base imponible tiene relación con el efecto perturbador para el medio ambiente que tiene la producción de energía eléctrica en cada una de las centrales a que se refiere el impuesto, hidroeléctricas, térmicas o nucleares.

La aprobación de un impuesto medioambiental exige la precisa identificación de los efectos perturbadores que la actividad gravada produce sobre el medio ambiente, la determinación de su base imponible que tome como referencia esos efectos y el establecimiento de un tipo que contribuya a conseguir esos objetivos extrafiscales que su creación pretende; la disuasión de esas conductas que perjudican al medio ambiente, la estimulación de otras alternativas que lo favorezcan o la concreción del principio general de que quien contamina paga.

Pero el impuesto que nos ocupa no lleva a cabo esa tarea, previa para que un tributo pueda calificarse realmente de ecológico, y para que sobre esa identificación pueda estructurarse un tributo con verdadera finalidad extrafiscal. Por el contrario, parte de que en todos los casos el perjuicio para el medio ambiente se produce por el hecho de producir energía eléctrica, igualando en este punto a las centrales hidroeléctricas, nucleares y térmicas, y dando por supuesto que en este proceso las nucleares producen el mayor impacto medioambiental y las hidroeléctricas el menor, fija el tipo aplicable en atención a la fuente de la energía producida, sin tener en cuenta las características de cada una de esas centrales, para adecuar la base imponible y el tipo de gravamen a la efectiva repercusión que para el medio ambiente supone la actividad de generación de electricidad.

No es discutible que el impacto que producen las centrales hidroeléctricas sobre el medio ambiente no se ocasiona en el momento de la generación sino en el previo de la ocupación del terreno con la masa de agua necesaria para el proceso. Pero el impuesto extremeño no se fija en ese dato de la transformación de los terrenos necesarios para producir energía eléctrica sino en el dato, en sí inocuo, de los Kilovatios/hora producidos en esa central. Como tampoco es discutido que la encendida polémica sobre la existencia misma de las centrales nucleares no se produce por los efectos negativos que sobre el medio ambiente se originan en la fase de generación. Estos efectos se concretan en la fase previa de extracción y enriquecimiento del mineral y en la fase posterior del tratamiento y almacenamiento del combustible gastado. Y sobre todo, en el riesgo de que en caso de accidente se ocasionen daños catastróficos irreparables.

Los preceptos cuestionados [arts. 13 a), 17 y 19.2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre] crean un impuesto supuestamente protector del medio ambiente que no tiene en cuenta ninguno de estos factores y lo regula atendiendo a unos elementos que no permiten diferenciarlo del IAE por esa finalidad extrafiscal que proclama.

d) Como último criterio de diferenciación considera la Sentencia [FJ 5 d)] el que «la recaudación del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales», pese a que reconoce que, según la doctrina de este Tribunal, ese «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», por lo que la Sentencia concluye que en este caso «es un rasgo que abunda sobre los ya indicados».

En efecto, en las escasas ocasiones en que este Tribunal ha considerado la parafiscalidad de un tributo como criterio complementario al de extrafiscalidad (que son categorías distintas) lo ha hecho en supuestos, como el del impuesto catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades que puedan derivar la activación de planes de protección civil (STC 168/2004), o en el del impuesto andaluz sobre depósitos

de residuos radioactivos (ATC 456/2007), en casos en que existía una real vinculación entre la recaudación esperada y unos gastos concretamente financiados por ella, pero respecto de la previsión que contiene la Ley reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, ya este tribunal ha declarado, que «no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medioambiental» (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10). Y aunque esta declaración se hizo enjuiciando la disposición adicional primera de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 19 de mayo, una previsión idéntica se repite en la ley que ahora se enjuicia, por lo que no hay razón alguna para ignorar lo que dijo aquella sentencia de este Tribunal.

Por todo ello, considero que la presente cuestión de inconstitucionalidad debía haber sido estimada.

Y en este sentido emito mi Voto particular.

Madrid, a cinco de noviembre de dos mil dieciocho.–Ricardo Enríquez Sancho.–
Pedro José González-Trevijano Sánchez.–Firmado y rubricado.