

GEMMA PATÓN GARCÍA*Doctora en Derecho. Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha-Centro Internacional de Estudios
Fiscales***(Comentario de la STC 179/2006, de 13 de junio, Pleno, núm. 1219/2005) ***

I. INTRODUCCIÓN

La atención a fines garantizados por la Constitución que predica el artículo 2.º 1.2.º párrafo de la Ley General Tributaria como función secundaria de los tributos –sin perjuicio de su servicio a la obtención de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos– ha servido de fundamento para el establecimiento de la generalidad de los tributos autonómicos en nuestro ordenamiento tributario. No obstante, la pervivencia de tales tributos ha estado –y sigue estando– sometida al juicio de constitucionalidad correspondiente que debía resolver las dudas de doble imposición que generaba su creación en un ámbito de gravamen que únicamente puede desarrollarse dentro del respeto a los límites establecidos por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Así, en síntesis, por un lado, el artículo 6.º 2 de la LOFCA prohíbe la invasión de los hechos imponibles gravados por el Estado, mientras que el artículo 6.º 3 impone la salvaguarda de las materias imponibles reservadas a las Haciendas locales.

Pues bien, la respuesta a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra dichos tributos ha provocado la formación de un *corpus* jurisprudencial que ha centrado su atención, básicamente y de forma consecutiva, en la verificación de la autenticidad de los fines no fiscales que se contemplaban en sus respectivas leyes de establecimiento y ordenación jurídica, para después entrar a analizar la adecuación de su estructura a los requerimientos exigidos por el Tribunal Constitucional (TC) y que deben estar presentes en todo tributo que se precie de perseguir fines protegidos constitucionalmente más allá del sostenimiento de los gastos públicos.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*. CEF. Núms. 281-282 (agosto-septiembre 2006).

La primera aportación a la construcción doctrinal del Alto Tribunal fueron las Sentencias 37/1987, sobre el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, y 186/1993, sobre el impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento. En ambos casos el Tribunal confirmó que la búsqueda de la función social de la propiedad rústica fundamentaba aquellos dos tributos, lo cual imposibilitaba el triunfo de cualquier tipo de alegación por doble imposición. No obstante, la STC 289/2000, de 30 de noviembre, siguiendo el mismo *iter* jurídico, es el pronunciamiento que adquirió una gran relevancia puesto que ofreció las pautas que los impuestos, con una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, debían contener en su estructura jurídica. Así, la inadecuación entre los fines medioambientales mencionados en la Ley 12/1991, creadora del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, y la estructura jurídica en que deberían haberse plasmado dichos fines, llevó a la declaración de inconstitucionalidad de este impuesto. En cambio, la más reciente STC 168/2004, de 6 de octubre, relativa al gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo obtuvo su importancia por localizar la admisibilidad constitucional en un objeto de gravamen como es el «riesgo potencial» que representan para el medio ambiente determinadas instalaciones y actividades que precisan de la puesta en marcha de instrumentos de protección civil. Esta circunstancia, a juicio del Tribunal, constituye un elemento que ratifica la finalidad no exclusivamente fiscal de este gravamen, lo cual hace viable constitucionalmente a esta figura tributaria.

Tras un somero recorrido por los pronunciamientos más significativos en la materia, la recientemente dictada Sentencia 179/2006, de 13 de junio –que constituye el objeto de nuestro comentario–, se ocupa de enjuiciar la adecuación constitucional del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (en adelante, impuesto extremeño), aprobado por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas Fiscales sobre la Producción y Transporte de Energía que inciden sobre el Medio Ambiente. Así, esta sentencia coadyuva a perfilar la línea de imposición constitucionalmente admisible en materia de fiscalidad ambiental autonómica.

El pronunciamiento del TC trae causa en la cuestión de inconstitucionalidad n.º 1219/2005 planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura en razón de una supuesta vulneración del artículo 6.º 3 de la LOFCA. En concreto, las alegaciones se centran en argumentar una identidad de naturaleza y contenido del impuesto extremeño con respecto al impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medioambiente que fue declarado inconstitucional, como se ha dicho previamente, por la STC 289/2000, de 30 de noviembre, debido a la doble imposición que se producía entre el mencionado impuesto autonómico y el impuesto local sobre bienes inmuebles. Pues bien, a juicio del órgano judicial, el impuesto extremeño se encontraría viciado de inconstitucionalidad por la misma *ratio decidendi* que en la Sentencia del impuesto balear.

En este sentido, más allá de la pura coincidencia en su denominación, debe hacerse notar que la similitud entre el impuesto extremeño y el citado impuesto balear había sido puesta de manifiesto por no pocos tributaristas que habían tratado este tema ¹. Por ello, no es de extrañar que la STC 179/2006

¹ *Vid.*, entre otros, BORRERO MORO, C.J., «El Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad», *Impuestos* II/1998, págs. 1.251 y ss.; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., «Comentarios acerca del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura», *Impuestos* I/1999, págs. 1.362 y 1.373; VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova,

realice un análisis prácticamente paralelo de ambos impuestos para emitir su fallo que, adelantamos, es igualmente estimatorio de las tachas de inconstitucionalidad interpuestas. Sin embargo, aunque la mayoría de autores se han mostrado proclives a la inconstitucionalidad del impuesto, no puede decirse que haya existido unanimidad en las opiniones vertidas sobre el mismo e igualmente encontramos voces discrepantes con el texto de la sentencia dictada a la que se han formulado tres votos particulares. Dos de ellos disienten tanto del fallo como de la argumentación sostenida en la sentencia: uno, formulado por la Presidenta del Tribunal doña María Emilia Casas Baamonde, y otro, sostenido por el Magistrado don Pascual Sala Sánchez, al que se adhieren los Magistrados doña Elisa Pérez Vera y don Pablo Pérez Tremps. Por su parte, el voto particular, aducido por el Magistrado don Manuel Aragón Reyes, es concurrente con el fallo de la sentencia, si bien las discrepancias se sitúan en el razonamiento que lleva al mismo.

En cualquier caso, la regulación del impuesto extremeño ha sufrido recientemente diversas modificaciones que, en algún modo, han venido a reconocer en la práctica la necesidad de corregir ciertas deficiencias en algunos aspectos de los elementos esenciales del impuesto. Así, el objeto de enjuiciamiento de la Sentencia 179/2006 no es la normativa reguladora actualmente vigente de este impuesto. Por ello, antes de abordar el grueso de los fundamentos jurídicos de la sentencia, conviene hacer unas breves puntualizaciones sobre el alcance de este pronunciamiento constitucional.

II. CUESTIONES PREVIAS

La reforma en el panorama de tributos propios de la Comunidad de Extremadura trae causa en el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura ², fruto del pacto político que tiene como objetivo llevar a la práctica el anuncio del Gobierno central de la intención de retirar numerosos recursos de inconstitucionalidad pendientes de resolución respecto de otros tantos impuestos autonómicos. Pues bien, en el caso de Extremadura, el Gobierno autonómico ha asumido las modificaciones pactadas

Valladolid, 1999, pág. 392; HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 292, y VERDESOTO GÓMEZ, M. y MARTÍNEZ LAGO, M.A., «¿Es constitucional el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura?», *NUE* n.º 238/2004, pág. 104.

Las diferencias entre el impuesto balear y el impuesto extremeño, que se han esbozado en aras del sostenimiento de la finalidad medioambiental de este último, fundamentalmente expuestas por CHECA GONZÁLEZ, C., *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Navarra, 2002, págs. 106-117 y «El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Defensa de su constitucionalidad», *NF* n.º 2/2003, págs. 27-49 y RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., *Alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004; pueden resumirse en tres aspectos: 1. La vocación de instrumento de estímulo del tributo por cuanto fomenta el uso de energías renovables, que se ven favorecidas en relación al impuesto a través de la no sujeción. 2. En la aplicación del tipo impositivo, tienen una consideración más gravosa los procesos de producción de energía de fuentes más contaminantes, concretamente la de origen termonuclear, que otro tipo de fuentes. 3. La afectación expresa del impuesto. No obstante, RODRÍGUEZ MUÑOZ reconoce la debilidad de la configuración jurídica que posee el impuesto y la escasa contundencia para afirmar su finalidad medioambiental, págs. 507 y 518-519.

² Mediante Resolución de 9 de mayo de 2005, de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) n.º 125, de 26 de mayo de 2005, págs. 17.813-17.815.

en la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura ³, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2006. Esta ley se dedica fundamentalmente a recoger las modificaciones acordadas en el Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente, además de introducir algunas innovaciones de menor entidad en el Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas ⁴, así como en el Impuesto sobre los depósitos de las entidades de créditos. Como contrapartida, el ATC de 25 de octubre de 2005 ha acordado tener por desistido al Abogado del Estado del recurso de inconstitucionalidad, planteado en relación con la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente ⁵.

No obstante, este proceder no ha significado en modo alguno sustraer del enjuiciamiento del Alto Tribunal la adecuación constitucional del impuesto extremeño, pues existía una cuestión de inconstitucionalidad pendiente de resolver en relación con la aplicación de esta misma figura tributaria ⁶. Por esta razón, el TC se ve en la tesitura de tener que precisar, previamente a dirimir el fondo del asunto, que *«el hecho de que la Ley 7/1997, de 29 de mayo, haya sido modificada sustancialmente por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, no determina, ni que la presente cuestión de inconstitucionalidad haya perdido su objeto, ni que su objeto se extienda a esta última norma legal»*. En primer lugar, la pérdida del objeto de litigio no se produce pues sigue concurriendo la aplicación de la norma cuestionada al caso concreto donde se suscitaron las dudas de inconstitucionalidad. Así, recuerda el Tribunal su conocida doctrina respecto a «los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada (que) vienen determinados por el hecho de que, tras esa derogación o modificación, resulte o no aplicable aquélla en el proceso *a quo* y de (que) su validez dependa la decisión a adoptar en éste (...) y es indudable que la norma legal enjuiciada –la Ley 7/1997, antes de la modificación operada por la Ley 8/2005– resulta aplicable en el proceso contencioso-administrativo que ha originado el planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad» (fundamento jurídico 2.º).

³ BOE n.º 40, de 16 de febrero de 2006, págs. 6.191 a 6.193. También publicada en el Diario Oficial de Extremadura n.º 150, de 31 de diciembre de 2005, págs. 18.300 a 18.303.

⁴ Asimismo, se había presentado una cuestión de inconstitucionalidad en relación con este Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas que giraba en la línea de aquellas figuras con fines predominantemente no fiscales que incentivan la realización de una función social de la propiedad, como el Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas o el Impuesto extremeño sobre dehesas en deficiente aprovechamiento. En este caso, el ATC 417/2005, de 22 de noviembre, ha inadmitido dicha cuestión de inconstitucionalidad.

⁵ A su vez, son retirados los recursos de inconstitucionalidad pendientes (núms. 4487/1998 y 1505/2003) presentados contra la Ley extremeña 9/1998, de 26 de junio, y el artículo 1.º (entre otros) de la Ley extremeña 8/2002, de 14 de noviembre, del Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas.

⁶ En una situación similar se encuentra el Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, también modificado a través de una nueva ley, como consecuencia de los pactos a que se han llegado entre el Gobierno central y el Gobierno regional respectivo (Ley 16/2005, de 29 de diciembre). Sin embargo, el TSJ de Castilla-La Mancha ha presentado una cuestión de inconstitucionalidad, admitida a trámite por Auto de 6 de junio de 2006, que somete a juicio del TC una posible doble imposición con respecto al Impuesto local sobre Actividades Económicas que se produciría en relación con dos modalidades del hecho imponible del impuesto autonómico (la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radioactivos).

En segundo lugar, el Tribunal no modifica la extensión del objeto de enjuiciamiento, aunque tiene conocimiento de la modificación normativa y tiene presente su no vinculación a las pretensiones presentadas en la cuestión que se dirime, esto es, la procedencia para resolver cuestiones que no hayan sido planteadas por las partes. Así, resulta significativo que el Tribunal haya descartado la ampliación del objeto de pronunciamiento a la regulación normativa del impuesto extremeño tras la reciente modificación. En este caso, el Tribunal elude aportar justificación alguna para ello, sin embargo, su omisión puede interpretarse como una aceptación tácita de la constitucionalidad del impuesto extremeño con su regulación actual. Esta afirmación encuentra fundamento una vez que la figura tributaria enjuiciada se despoja de los caracteres jurídicos que precisamente son atacados en esta cuestión de inconstitucionalidad, a la vez que se manifiesta tras la remodelación –como veremos después– un emparentamiento con el modelo del gravamen catalán, que como es sabido fue declarado constitucional.

Por tanto, el objeto sobre el que se pronuncia el Tribunal ha sido derogado anteriormente, lo cual provoca que el alcance jurídico-procesal de la sentencia dictada carezca de relevancia, en cuanto que la desaparición del ordenamiento jurídico de la Ley 7/1997 de la Comunidad de Extremadura se ha producido anteriormente por derogación expresa y no por la nulidad declarada en dicha Sentencia 179/2006, de 13 de junio.

En cualquier caso, en el fundamento jurídico 11.º el Tribunal contrae el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad del impuesto extremeño, a las exigencias impuestas por el principio de seguridad jurídica, de modo que *«únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme»*.

Como hemos señalado en otro lugar, que las modificaciones en el impuesto extremeño hayan sido puntuales y no se haya aprobado una nueva ley –sino que se ha modificado la ley que originariamente creó el impuesto– no es óbice para emitir un juicio acerca de la entidad del contenido de los retoques aprobados ⁷. Al contrario, las modificaciones introducidas afectan a los elementos esenciales del impuesto (hecho imponible, criterios de cuantificación de la base imponible y determinación de la cuota tributaria), por más que el legislador extremeño, en la Exposición de Motivos de la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, insista en calificar las modificaciones como *simplificaciones* de la configuración del impuesto o medidas de *depuración de técnica legislativa* ⁸.

⁷ PATÓN GARCÍA, G., «Hacia un modelo de impuesto ambiental: reformas pactadas y la creación de nuevos tributos», *Nueva Fiscalidad*, en prensa.

⁸ En este sentido, el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de Extremadura, realiza una defensa en última instancia de la estructura jurídica del tributo autonómico al manifestar que *«en relación con el Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, la modificación acordada con el Estado y que se recoge en la presente norma no supone una alteración de los elementos esenciales del tributo, aunque sí una necesaria clarificación técnica en cuanto a su redacción y una simplificación en la determinación de la base imponible»*.

Un repaso rápido a las prescripciones del impuesto extremeño antes y después de la reforma puede cerciorarnos de este extremo. La normativa de 1997 nos sitúa ante un impuesto regional cuyo objeto de imposición está constituido por los bienes muebles e inmuebles, los derechos reales y demás derechos de uso que estén afectos o causalmente vinculados a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas en atención al potencial riesgo que conllevan para el medio ambiente. El hecho imponible se define como «la titularidad de los elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo». En contraste, la normativa de 2006 hace recaer el hecho imponible en las actividades –no en la titularidad de los elementos afectos a las actividades– ya mencionadas (art. 2.º). Si consideramos la base imponible de las actividades de producción relacionadas con la energía eléctrica, ésta pasa de valorarse conforme a dos criterios –la capitalización al 40% del promedio de los ingresos brutos de explotación de la facturación del sujeto pasivo y la producción bruta media de los tres últimos ejercicios, multiplicado por determinados coeficientes– a mantenerse únicamente para la determinación de la base imponible el segundo de dichos criterios. Asimismo, la cuantificación de la cuota tributaria en razón del tipo de gravamen aplicado se realiza de modo distinto, si en un principio se aplicaba un tipo fijo, la modificación normativa atiende a una gradación por la diversa peligrosidad de la energía implicada en la actividad y una cuota fija para las actividades gravadas relacionadas con la energía eléctrica, telefonía y telemática.

El contraste entre las conclusiones extraídas de la STC 179/2006 y la actual regulación del impuesto debe aportar luz sobre la viabilidad de este modelo de imposición ambiental. Por tanto, la escasa operatividad del fallo de la sentencia no incide en la importancia y el alcance doctrinal de los razonamientos jurídicos expuestos en la misma.

III. LA DOCTRINA DE LA STC 179/2006, DE 13 DE JUNIO

Desde luego, el *iter* jurídico de esta sentencia es ya bien conocido, pues el pronunciamiento avanza en la misma dirección que las anteriores sentencias que hemos mencionado en la introducción a este comentario, y básicamente el TC establece idénticos parámetros de constitucionalidad que en la ST C 289/2000, de 30 de noviembre.

Se parte, en primer lugar, del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas definido por el TC como la «*capacidad de las Comunidades Autónomas para acceder a un sistema adecuado en términos de suficiencia, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los artículos 137 y 156 de la Constitución Española*» (fundamento jurídico 3.º). De forma que será la autonomía financiera, en su vertiente normativa, el fundamento habilitador del ejercicio de imposición autonómica.

A continuación, ante la alegación de una posible vulneración constitucional por doble imposición concurrente en el ámbito autonómico y local, el TC recuerda los términos en que debe plantearse semejante pretensión. Así, el TC distingue la «materia reservada» como sinónimo de «materia imponible u objeto del tributo» y el «hecho imponible» como «concepto estrictamente jurídico», cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se traen al texto las manifestaciones realizadas en las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, fundamento jurídico 4.º, y 168/2004, de 5 de octubre, fundamento jurídico 6.º: *«en suma, al "hecho imponible" –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto»* (fundamento jurídico 4.º). Asimismo, la sentencia tiene presentes los límites a la imposición autonómica impuestos por la LOFCA: de un lado, los hechos imponderables gravados por el Estado (art. 6.º 2) y, de otro, de interés para el enjuiciamiento del impuesto extremeño, las materias imponderables reservadas a las Corporaciones Locales (art. 6.º 3).

A estos efectos, en el fundamento jurídico 5.º se realiza un recorrido por los elementos esenciales del impuesto extremeño, esto es, su configuración jurídica, para dilucidar si grava la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o, por el contrario, tiene un objeto distinto. Pues bien, comenzando por el objeto del tributo extremeño, siguiendo la dicción de su ley de creación (Ley 7/1997, de 29 de mayo) se trata de un tributo de carácter real «que grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan en el medio ambiente» (art. 1.º 1). Para el Tribunal, el hecho imponderable lo constituye, entonces, *«la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo»* (art. 2.º 1), mientras que la base imponderable es *«el valor productivo de los elementos patrimoniales»* (art. 6.º 2).

Así, la viabilidad constitucional del impuesto extremeño se sitúa en el efectivo gravamen sobre la actividad contaminante, de manera que si ello se constata no sería posible ofrecer ninguna posibilidad de éxito a las alegaciones presentadas por doble imposición en relación con el IBI⁹. Por ello, en un primer lugar, se precisa verificar la presencia de la finalidad pretendida (lucha contra la contaminación) en el objeto de imposición escogido y, en segundo lugar, el análisis de su estructura jurídica que, de apreciarse similar a la del impuesto balear, avocaría inexorablemente a las consecuencias descritas por el TC en la STC 289/2000.

Pues bien, el Tribunal afirma la idéntica concepción del impuesto extremeño y el Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente que fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre. En efecto, la conclusión será la misma que en el asunto del impuesto balear, ya que *«el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de*

⁹ Literalmente señala el Tribunal *«si el impuesto ahora controvertido gravase efectivamente la actividad contaminante ninguna tacha habría que hacerle desde la perspectiva del artículo 6.º 3 de la LOFCA en relación con el IBI, en la medida en que ambos impuestos estarían afectando a materias imponderables distintas»* (fundamento jurídico 6.º).

dicho impuesto pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones» (fundamento jurídico 6.º).

Si bien es cierto que el TC rechaza el hecho imponible y la base imponible del impuesto extremeño como aptas para la definición de un gravamen de actividad contaminante, ello no significa que se limite a estos elementos para emitir un juicio sobre la autenticidad de la finalidad medioambiental en la estructura jurídica del impuesto enjuiciado. En este sentido, el TC sostiene que *«la definición legal del hecho imponible (STC 168/2004, de 6 de octubre, fundamento jurídico 10.º) o del objeto del tributo (ATC 417/2005, de 22 de noviembre, fundamento jurídico 6.º) es sólo un elemento más –no definitivo– a la hora de dilucidar cuál es el verdadero objeto del gravamen. Pero (...) existen otros rasgos del impuesto cuestionado que determinan su carácter netamente contributivo y, por ende, lo alejan de otros tributos autonómicos cuya contradicción con el artículo 6.º de la LOFCA hemos descartado, en particular, el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo), del impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (STC 186/1993, de 7 de junio), del gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil (STC 168/2004, de 6 de octubre) y, en fin, del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (ATC 417/2005, de 22 de noviembre)» (fundamento jurídico 6.º). Sin embargo, «el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente no arbitra ningún instrumento que se dirija a la consecución de ese fin» (fundamento jurídico 7.º) ¹⁰.*

A este respecto, el ATC 417/2005 ilustra con diversos criterios la coherencia exigida entre la finalidad perseguida por un impuesto y diferentes disposiciones del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, más allá de la configuración de su hecho imponible. Así, la finalidad de este impuesto es la de estimular a los titulares de solares y edificaciones declaradas en ruina a cumplir con el fin social de la propiedad. Y ello se manifiesta, a juicio del Alto Tribunal, en «la vinculación de la tributación establecida a la consecución de la finalidad pretendida» que se advierte en la liberación de la obligación tributaria que experimentan los sujetos que cumplen con la obligación de edificar un solar o restaurar una edificación en el plazo establecido de 4 años ¹¹. No obsta para la afirmación de esta finalidad no fiscal de este Impuesto sobre solares y edificaciones

¹⁰ En los dos primeros impuestos mencionados, el Tribunal recuerda cómo su creación cumple con los fines no fiscales, ya sea en sentido positivo, estimulando las conductas consideradas por el legislador acordes con la función social de la propiedad de la tierra, ya sea en sentido negativo, desincentivando aquellas que se alejan de dicho fin. Del primer modo, destaca el Tribunal el incremento de cargas que proporciona el gravamen catalán a actividades o conductas –como el almacenamiento de sustancias peligrosas en suelo urbano– y, en el segundo sentido, añade que la incentivación de conductas puede venir de la mano de la aprobación de exenciones en actividades que conlleven un menor riesgo para el medioambiente.

¹¹ Añade a lo anterior el TC que *«en coherencia con esto, de un lado, el artículo 5.º de la Ley cuestionada establece que "[l]as leyes anuales de Presupuestos podrán establecer excepciones geográficas en atención a la disponibilidad del suelo no especulativo, especialmente en aquellos municipios en los que la emigración, la mortalidad o la abundancia de suelo urbano haga innecesaria la edificación de nuevas viviendas", y, de otro lado, el artículo 12 de la misma norma dispone que disfrutarán de una reducción, nada menos que del 95 por 100 de la cuota del impuesto, aquellos titulares del suelo o edificaciones ruinosas que no dispongan de medios económicos suficientes para cumplir las exigencias derivadas del deber de edificar o rehabilitar» (ATC 417/2005, de 22 de noviembre, fundamento jurídico 6.º).*

ruinosas que éste posea un método de determinación de la cuantía sustentada sobre el valor catastral –al igual que el IBI–. Para el Tribunal esta circunstancia no conlleva la coincidencia del objeto o materia imponible con el IBI (fundamento jurídico 6.º). A diferencia del impuesto extremeño ahora enjuiciado en la STC 179/2006, en cuyo fundamento jurídico 8.º el Tribunal asegura que el criterio de cuantificación del impuesto extremeño –el valor de las instalaciones–, manifiesta la desconexión que existe entre la cuantía del gravamen y la potencial actividad contaminante, tal y como ya mantuviera en relación con el impuesto balear declarado inconstitucional. Y ello, a pesar de que el cálculo se produce en atención a dos parámetros diferentes como son: la capitalización al 40 por 100 del promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo del impuesto o la producción bruta media de los tres últimos ejercicios (para los procesos de producción de energía) y los kilómetros de estructuras fijas y del número de postes o antenas (para las actividades de transporte de energía, telefonía y telemática).

Por otro lado, el TC en el Auto 417/2005, de 22 de noviembre, trae a colación otros dos elementos que aportan una convicción certera acerca de la finalidad no fiscal de este impuesto: 1.º el comportamiento recaudatorio del tributo que disminuye a medida que se realiza la finalidad perseguida; 2.º la exención legal de actividades que están en la línea del fin descrito en la norma creadora del impuesto ¹².

En defensa de la constitucionalidad del impuesto extremeño, CHECA GONZÁLEZ había alegado como criterio de expresión del fin no fiscal de esta figura tributaria –divergiendo, así, del impuesto balear declarado inconstitucional– la no sujeción de las instalaciones y estructuras que se dediquen a la producción de las energías solar o eólica, al considerar que ello estimula el uso de energías alternativas frente a las tradicionales más contaminantes ¹³. En sentido contrario, este supuesto de no sujeción –sobre el que no se encuentra ninguna manifestación en la STC 179/2006– había servido para apuntar la *intentio legis* del impuesto extremeño de gravar la actividad empresarial misma, pues la producción o el almacenaje de las actividades descritas para el autoconsumo podría fundarse en que se está ante una actividad no destinada a la comercialización que, por tanto, no ofrece beneficios que puedan gravarse y acercaría más al impuesto extremeño a un tributo sobre actividades económicas ¹⁴. En esta misma línea se encuentra el voto particular concurrente a la STC 179/2006 formulado por el Magistrado don Manuel Aragón Reyes, quien sostiene que la inconstitucionalidad del impuesto extremeño se debería haber argumentado a partir de la

¹² En concreto, «la ley exime precisamente del pago del tributo a las fincas rústicas o explotaciones agrarias que se encuentren ya sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivos, tanto de carácter forzoso como voluntario, aprobado por la Administración Autónoma y en fase de ejecución», al igual que en el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, según la STC 37/1987, fundamento jurídico 13.º.

¹³ CHECA GONZÁLEZ, C., *Los impuestos propios...*, *op. cit.*, pág. 107 y *El impuesto extremeño...*, *op. cit.*, pág. 31. En el mismo sentido, RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., *Alternativa fiscal...*, *op. cit.*, pág. 503.

¹⁴ *Vid.* BORRERO MORO, C.J., «El Impuesto sobre instalaciones...», *op. cit.*, pág. 1.259 y ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Análisis de los impuestos autonómicos actuales*, IEE, Madrid, 2004, pág. 129. Asimismo estos autores vierten otras críticas sobre la configuración de este supuesto de no sujeción a las que se suman CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P., «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas* (dir. BUÑUEL GONZÁLEZ, M.), Thomson-Civitas, 2004, págs. 217-218.

coincidencia en el objeto de gravamen del impuesto autonómico con respecto al Impuesto local sobre Actividades Económicas, ya que lo que realmente se grava, a su juicio, es una actividad, la de producción y transporte de energía.

Las manifestaciones del TC que creemos de mayor interés se concentran en el fundamento jurídico 7.º en cuanto echa mano de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, para negar la finalidad protectora del medio ambiente en este impuesto extremeño. Su trascendencia va más allá de las consecuencias puramente constitucionales en el fallo de esta sentencia, pues establece y, en este caso, reitera los criterios que el Tribunal sigue para corroborar la auténtica finalidad medioambiental en un impuesto. Así, en relación con el objeto de gravamen, en un impuesto no fiscal deberían someterse a imposición *«aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas que pudiesen atentar contra el medio ambiente que se pretende proteger; buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad»*, lo cual implica que: 1.º la configuración jurídica del impuesto debe mostrar la vinculación de *«la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, esto es, se atemperaría el gravamen a la conducta de los sujetos contaminantes»*; 2.º el sometimiento a gravamen de las instalaciones que fuese potencialmente dañinas para el medio ambiente, *«con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas»*.

De ello, en nuestra opinión, se resume que la finalidad predominantemente no fiscal en un impuesto debe ratificarse tras observar que la figura tributaria no es inmune a la modificación de las conductas de los sujetos contaminantes, es decir, que la obligación tributaria debe experimentar variaciones en su cuantificación como plasmación de la modificación de las conductas de los obligados al pago, lo cual no es más que la especificación del principio *«quien contamina paga»*¹⁵.

Así, la capacidad de contaminar ha de estar presente en la determinación de la base imponible, circunstancia que no se produce en el impuesto extremeño, pues la producción (al igual que se manifestó en relación con el impuesto balear), la facturación o el número de instalaciones de las actividades gravadas no constituyen criterios de gravamen de la actividad contaminante (fundamento jurídico 8.º)¹⁶, aunque debe reconocerse que las dificultades de medición del daño ambiental son problemáticas de salvar para el legislador autonómico.

¹⁵ Cuestión que reitera más adelante en el mismo fundamento jurídico 8.º *in fine* con las siguientes palabras: *«no cabe considerar que el impuesto extremeño cuestionado grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente»*.

¹⁶ No obstante, algún autor había mostrado un juicio desigual según el criterio utilizado, así mientras que la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kWh multiplicado por un determinado coeficiente se ha considerado con un fin únicamente recaudatorio, la extensión en kilómetros de las instalaciones en el caso de transporte de energía, telefonía y telemática y el número de postes o antenas no conectadas entre sí por cables, sí se habían estimado como auténtica expresión de la capacidad contaminante y de incidencia en el medio por JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., *«Comentarios acerca del Impuesto...»*, *op. cit.*, págs. 1.367-1.368.

A ello el Tribunal añade, respecto a la extensión del objeto de gravamen, que «*si el impuesto extremeño (...) gravara efectivamente la actividad contaminante, sometería a gravamen todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente. Sin embargo, lo cierto es que conforme al artículo 1.º 3 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, grava única y exclusivamente a un sector muy reducido de las empresas que desarrollan actividades potencialmente contaminantes, en particular, a las empresas eléctricas y las de comunicaciones telefónicas o telemáticas*» (fundamento jurídico 8.º). Desde nuestro punto de vista, el objeto de gravamen se muestra congruente con la incidencia en el medio ambiente, siempre que se funde en la potencialidad contaminadora de una instalación o actividad, tras haber hecho uso el legislador de su libertad de configuración en la selección del objeto de gravamen. Como muestra del gravamen de instalaciones, se ilustra en la propia STC 179/2006 con el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pudieran derivar planes de protección civil que, como dice el Tribunal, «*somete a tributación única y exclusivamente a aquellas instalaciones que generen una especial potencialidad para provocar situaciones de grave riesgo colectivo*» [STC 168/2004, de 6 de octubre, fundamento jurídico 10.º b)]. Ejemplo de la selección del gravamen de ciertas actividades es el impuesto castellano-manchego que grava precisamente «*determinadas*» actividades de un sector productivo (energía eléctrica termonuclear), la emisión de sustancias contaminantes y el almacenamiento de residuos radioactivos, consideradas por su alta potencialidad de incidencia nociva para el medio ambiente. Por ello, en este impuesto resultaba inadecuada la exención de actividades gravadas en razón del sujeto de Derecho público que las realiza, pues la realización de la conducta gravada es susceptible de alterar igualmente el medio natural¹⁷. Una exención similar encontramos en el propio impuesto extremeño en relación con las instalaciones y estructuras de las que sean titulares los entes político-territoriales o sus respectivos organismos autónomos que, sin embargo, se ha mantenido tras la reforma de la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de la Comunidad de Extremadura¹⁸.

En consecuencia, las argumentaciones anteriores llevan a considerar el impuesto extremeño como gravamen de la mera titularidad de los bienes inmuebles y, por tanto, se produce la vulneración de la prohibición de doble imposición establecida en el artículo 6.º 3 de la LOFCA, en tanto concurre con la materia imponible del IBI (fundamento jurídico 9.º)¹⁹. A partir de aquí, el grueso del contenido del fundamento jurídico 9.º es un calco de la STC 289/2000, que recogemos de forma sintética:

¹⁷ Esta disposición se ha eliminado, entre otros aspectos, por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, que regula actualmente el impuesto castellano-manchego, como consecuencia del acuerdo político entre autoridades del Gobierno central y autonómico.

¹⁸ En concreto, el artículo 4.º de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas Fiscales sobre la Producción y Transporte de Energía que incidan en el Medio Ambiente, queda redactado del siguiente modo: «*Estarán exentas del Impuesto las actividades que se realicen mediante: 1. Las instalaciones y estructuras de las que sean titulares el Estado, la Comunidad Autónoma, las Corporaciones Locales, así como sus Organismos autónomos. 2. Las instalaciones y estructuras que se destinen a la circulación de ferrocarriles. 3. Las estaciones transformadoras de energía eléctrica, y las redes de distribución en baja tensión siempre y cuando aquéllas no lleven a cabo actividades de producción de electricidad*».

¹⁹ En palabras del Alto Tribunal «*el impuesto sobre bienes inmuebles grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la titularidad de bienes inmuebles; el Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente somete a tributación exclusivamente la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de bienes inmuebles por determinadas personas o entidades*» (fundamento jurídico 9.º).

1. La coincidencia en la materia imponible gravada se produce en la absoluta generalidad de los supuestos ²⁰.
2. La diversa denominación de «bienes inmuebles» e «instalaciones» en uno y otro impuesto no afecta al hecho cierto de la doble imposición que se produce respecto del objeto gravado.
3. La base imponible se establece con relación al valor de los bienes inmuebles, aunque en cada impuesto se elijan distintos métodos de cuantificación.
4. No se produce la conexión necesaria entre la finalidad referida de protección del medio ambiente y las medidas adoptadas por el legislador que expresan un gravamen sobre los elementos patrimoniales «calculado fundamentalmente en función a la facturación de las empresas titulares» (fundamento jurídico 9.º).

IV. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LA TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA MEDIOAMBIENTAL

En primer lugar, la STC 179/2006 deja el campo abierto a la línea de imposición que fuera refrendada en la STC 168/2004, básicamente: la imposición sobre la potencial capacidad de contaminar en el medio ambiente, ya sea a través de la estimulación de actuaciones dirigidas a su protección, ya sea a través de la disuasión de conductas perjudiciales para el entorno natural, es decir, se revalida la configuración jurídica del gravamen catalán enjuiciado en esta última sentencia mencionada ²¹. En nuestra opinión, la STC 179/2006, no supone una vuelta atrás respecto a la doctrina sentada en la STC 168/2004, sino que el juicio constitucional se sitúa ante una configuración jurídica bien distinta de tributos ²². Es manifiesto que el impuesto extremeño se había configurado esencialmente como un tributo exclusivamente recaudatorio, que carecía de medidas que gravasen el riesgo de alteración del medio ambiente, a diferencia del gravamen catalán.

²⁰ Esta aseveración puede ser susceptible de matización en cuanto que la doble imposición no se produce en la «absoluta generalidad de supuestos», dado que como bien se expone en el voto particular formulado por la Presidenta del Tribunal doña María Emilia Casas Baamonde –cuya fundamentación se remite a lo expresado en relación con idéntico voto particular formulado a la STC 289/2000–, el objeto del impuesto autonómico alcanza también a bienes muebles afectos a las actividades gravadas por el legislador extremeño. Cuestión distinta es que este argumento goce de la suficiente relevancia como para llevar a la constitucionalidad pretendida del impuesto extremeño.

²¹ *Vid.* fundamento jurídico 9.º de la STC 179/2006, de 13 de junio.

²² La traslación de los argumentos de la doctrina de la STC 168/2004 al impuesto extremeño lleva a sostener la constitucionalidad de este tributo en el voto particular formulado por el Magistrado don Pascual Sala Sánchez, al que se adhieren los Magistrados doña Elisa Pérez Vera y don Pablo Pérez Tremps, quienes afirman que «al igual que entendió la STC (...), puede interpretarse que no son dichos elementos patrimoniales los constitutivos del objeto del gravamen, sino las consecuencias en el medio ambiente de las actividades a que están afectos, e inclusive el riesgo potencial para dicho medio que los mismos puedan suponer. Aun no técnicamente bien expresado, la explícita referencia a la afección de los elementos a la realización de actividades que «perturben el medio de Extremadura o comporten potenciales riesgos extraordinarios en su territorio» (art. 1.º 3) abonan dicha conclusión».

El único aspecto de la regulación jurídica en que coinciden ambos impuestos es la afectación de sus ingresos a la financiación de programas de conservación y protección medioambiental. Por ello, la representación procesal de la Junta de Extremadura pretendía que la afectación del impuesto extremeño jugara un argumento primordial en la afirmación de la finalidad predominantemente no fiscal de esta figura tributaria, puesto que fue un rasgo tomado en consideración en la STC 168/2004 para llegar a afirmar la constitucionalidad del gravamen catalán²³. Sin embargo, el TC es tajante al respecto:

- 1.º «La afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que *uno de los varios indicios* –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de *calificar la verdadera naturaleza* del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal».
- 2.º «Basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar 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, como, por ejemplo, los programas "que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos" o "de apoyo al transporte público"» (STC 179/2006, de 13 de junio, fundamento jurídico 10.º).

Por tanto, al carácter secundario del criterio de la afectación recaudatoria para determinar la auténtica naturaleza de un tributo²⁴, se añade en este caso concreto, la abstracción de la afectación en el impuesto extremeño que afirma el TC en tanto en cuanto no pasa, a nuestro juicio, de contenerse en la ley reguladora del impuesto una mera declaración sobre la intención en el destino de la recaudación del mismo. En cualquier caso, este segundo aspecto puede ser discutible, pero no el primero que, incluso, ha venido sosteniéndose por el TC anteriormente. En este sentido, la STC 289/2000, de 30 de noviembre, en su fundamento jurídico 5.º, declaraba que la no afectación de la recaudación en el impuesto balear constituye sólo un criterio adicional para reafirmar su naturaleza exclusivamente fiscal.

En definitiva, lo «verdaderamente extrafiscal» en un impuesto se detecta, para el TC, en la determinación de «*la intensidad con la que las instalaciones gravadas inciden sobre el medio ambiente extremeño*» (fundamento jurídico 9.º). Una vez más se constata que sólo la apreciación de la verdadera finalidad medioambiental en un impuesto autonómico puede llevar a la admisibilidad constitucional de un impuesto autonómico. Ahora bien, el segundo paso en el enjuiciamiento ineludiblemente ha de ser la verificación de dicha finalidad en el diseño jurídico del impuesto que

²³ Vid. Antecedente 6.º y, en el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C., *El impuesto extremeño...*, op. cit., pág. 33 y RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., *Alternativa fiscal...*, op. cit., pág. 519, que califica a la afectación del impuesto como criterio «de primera magnitud para juzgar la finalidad del impuesto».

²⁴ Sobre esta cuestión nos remitimos a LUCHENA MOZO, G.M. y PATÓN GARCÍA, G., «Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», *QF* n.º 18/2005, pág. 23.

ha de capaz de recoger parámetros aptos para gravar la capacidad contaminante de las actividades consideradas de riesgo medioambiental.

A ello parece aproximarse más el actualmente vigente impuesto extremeño, tras la modificación de la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura ²⁵. Destacamos en este momento que en lugar de «la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales», el artículo 2.º modificado fija el hecho imponible en las *actividades* consideradas con posible incidencia o riesgo medioambiental, a la vez que se elimina el volumen de facturación como criterio de determinación de la base imponible. Aspectos fundamentales, entre otros, que despejan dudas sobre la finalidad medioambiental de este impuesto, evitan su caracterización como impuesto de carácter patrimonial y con ello el reproche de inconstitucionalidad por doble imposición frente al IBI. El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, se coloca así entre las figuras tributarias de gravamen de riesgo, ahora sí, establecida para la prevención del daño medioambiental.

²⁵ Un estudio de las modificaciones introducidas en este impuesto se realiza en PATÓN GARCÍA, G., «Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos», *Nueva Fiscalidad*, en prensa.