

## PRÁCTICA: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

### 1. *Planteamiento*

Pasados once años desde la publicación de la Ley de Tasas y Precios Públicos, el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional uno de sus preceptos, la disposición adicional 4ª, por el que se establecían una serie de consecuencias tributarias al hilo de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los supuestos de transmisiones onerosas de bienes y derechos. Tras una lectura atenta y meditada de su contenido razone la respuesta que daría a los interrogantes que a continuación se proponen.

### 2. *Cuestiones*

#### 2.1. En relación con la teoría de fuentes:

- ¿Qué técnica legislativa explica que, pese a estar formalmente derogada, la disposición impugnada perviva en el ordenamiento tributario a la fecha de dictarse la Sentencia?
- ¿Por qué se extiende el objeto de la Sentencia al art. 14.7 del vigente Texto Refundido del ITPAJD?
- La Circular 4/1989 de la Dirección General de Tributos matizó el contenido de la disposición recurrida estableciendo que –en contra de su tenor literal- tan solo se liquidase, respecto del exceso de valor comprobado, el Impuesto sobre Donaciones o el de Sociedades. ¿Habrán venido actuando las oficinas de liquidación conforme a la literalidad de la norma legal o con arreglo al criterio sentado por la Circular administrativa?; ¿incide en el juicio de constitucionalidad que merezca el precepto la alteración de su contenido llevada a cabo mediante una resolución administrativa?

#### 2.2. Con respecto al juicio de constitucionalidad que merece la disposición:

- ¿Respeto la disposición el principio de generalidad?
- ¿Se adecua el precepto examinado a las exigencias que se derivan del principio de capacidad económica?
- ¿Vulnera la norma el principio de igualdad?
- ¿Entra en contradicción con el principio de no confiscatoriedad?
- ¿Contradice las premisas de la Constitución en relación a la tipificación e imposición de sanciones administrativas?
- ¿Pugna su contenido con los postulados constitucionales en materia de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad?
- ¿Es contrario al Derecho y a los valores superiores del ordenamiento que el sistema tributario reciba conceptos propios de otras ramas del ordenamiento dándoles un sentido diverso?

#### 2.3. En torno a la técnica legislativa y judicial empleada:

- ¿Considera correcto el procedimiento legislativo seguido en la aprobación del precepto?
- ¿Le parece razonable el tiempo que ha requerido la justicia constitucional para pronunciarse sobre el particular?
- ¿Guarda la sentencia razón de congruencia con las pretensiones de las partes y con la función jurídica que se atribuye en nuestro ordenamiento al Tribunal Constitucional?



- ¿A qué situaciones jurídicas alcanzan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad?

### 3. *Referencias bibliográficas*

- J.A. ROZAS VALDÉS, *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

PRÁCTICA  
COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

1.- *Enunciado*: La Sentencia del TC núm. 179, de 13 de junio de 2006 declara inconstitucional la Ley 7/1997 de Extremadura, no sin disentir del fallo tres magistrados en sendos votos particulares.

2.- *Cuestiones*. A partir de la lectura de los argumentos de los Letrados extremeños, del Fiscal, del Abogado del Estado, de los fundamentos jurídicos de la Sentencia y de los votos particulares, expresa tu opinión –fundada en Derecho– sobre la constitucionalidad del impuesto extremeño:

2.1.- ¿Verdaderamente invade la materia imponible de las Corporaciones locales al solaparse con el IBI?

2.2.- ¿No se solapa, más bien, con el hecho imponible del IAE?

2.3.- ¿Es lo mismo materia y hecho imponible?

2.3.- ¿Qué consecuencia práctica tiene el declarar inconstitucional una ley que ha sido modificada, en sus aspectos inconstitucionales, por otra posterior?

Jurisdicción:Constitucional				
Cuestión	de	Inconstitucionalidad	núm.	1219/2005.
<b>Ponente:</b> D. Roberto García-Calvo y Montiel				

**EXTREMADURA:** HACIENDA DE LA COMUNIDAD AUTONOMA: IMPUESTO SOBRE LAS INSTALACIONES QUE INCIDEN EN EL MEDIO AMBIENTE: **Cuestión de inconstitucionalidad promovida por órgano judicial:** objeto: el proceso no pierde su objeto después del cambio normativo que se ha producido en la materia: los preceptos cuestionados resultan aplicables en el proceso contencioso-administrativo. **Configuración:** tributo netamente fiscal o contributivo, en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones: no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente: no existe la necesaria conexión entre la finalidad que se dice perseguir (la protección del medio ambiente) y el medio que se adopta para su consecución (el gravamen de los elementos patrimoniales): se hace total abstracción del modo en que cada instalación gravada incide en el medio ambiente en que se desenvuelve, gravando únicamente el valor de unas instalaciones calculado fundamentalmente en función a la facturación de las empresas titulares de las mismas. **Solapamiento con la materia imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), reservada a las haciendas locales:** vulneración del principio de prohibición de la doble imposición fiscal contenido en la LOFCA: inconstitucionalidad y nulidad; efectos de la sentencia: aplicación a situaciones susceptibles de ser revisadas que no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas y no haber recaído resolución administrativa o judicial firme. **HACIENDA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS:** PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y PODER



TRIBUTARIO: **Prohibición de doble imposición**: los tributos autonómicos no pueden recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado ni sobre materias que la legislación de régimen local reserva a las corporaciones locales; «Materias reservadas» a las corporaciones locales: sinónimo de «materia imponible»: distinción respecto de «hecho imponible»: contenido más amplio que este último: materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo así establecido la legislación de las haciendas locales: prohíbe cualquier solapamiento entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico: recae sobre la materia imponible gravada por el tributo, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible.

Cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en relación con la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, por posible contradicción con el art. 6.3 de la LOFCA: vulneración de la prohibición de doble imposición fiscal: impuesto autonómico que se solapa con la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, reservada a las haciendas locales: **inconstitucionalidad y nulidad de la Ley, en su redacción previa a las modificaciones operadas por la Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 diciembre, con los efectos previstos en el fundamento jurídico 11.**

**Votos particulares que formulan, el primero, la Presidenta doña María Emilia Casas Baamonde; el segundo, el magistrado don Manuel Aragón Reyes; y el tercero, el magistrado don Pascual Sala Sánchez, al que se adhieren la magistrada doña Elisa Pérez Vera y el magistrado don Pablo Pérez Tremps.**

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1219-2005, planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura sobre la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, por si pudiera ser contraria al art. 6.3 de la [Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre \( RCL 1980, 2165 \)](#), de financiación de las Comunidades Autónomas. Han comparecido y formulado alegaciones el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, la Letrada de la Junta de Extremadura en representación de su Consejo de Gobierno, la Letrada del Parlamento de Extremadura y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Roberto García-Calvo y Montiel, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. ANTECEDENTES



1 El día 23 de febrero de 2005 ha tenido entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento (procedimiento ordinario núm. 1547-2002), el Auto de la referida Sala de 8 de febrero de 2005, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad sobre la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, por si pudiera ser contraria al art. 6.3 de la [Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre \( RCL 1980, 2165 \)](#), de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que impiden a las Comunidades Autónomas establecer impuestos sobre «materia imponible» reservada a las entidades locales.

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

a) Con fecha de 11 de octubre de 2001 la Consejería de Economía, Industria y Comercio de la Junta de Extremadura incoó a la entidad mercantil Endesa Distribución Eléctrica, SL, sociedad unipersonal, un acta de disconformidad (núm. 0000125) en concepto de impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente correspondiente al ejercicio 2001, con una propuesta de liquidación por importe de 147.315,74 €. Posteriormente, por Resolución de 23 de abril de 2002, se acordó la apertura de procedimiento sancionador (expediente núm. 02210007) por infracción tributaria grave. Con fecha de 15 de mayo de 2002 la entidad mercantil formuló sus alegaciones con relación a una y otra propuesta (de liquidación y sanción), siendo desestimadas por sendos Acuerdos del Servicio de Inspección Fiscal de 29 de mayo de 2002.

b) Con fecha 11 de junio de 2002 la obligada tributaria presentó reclamación económico-administrativa (núm. 0172/2002) ante la Junta Económico-Administrativa de la Junta de Extremadura, que fue desestimada por Resolución de 29 de octubre de 2002.

c) Contra la anterior Resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo (núm. 1547/2002) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Admitido y tramitado el recurso, y una vez conclusos los autos, el día 29 de noviembre de 2004 la Sección Primera de dicha Sala dictó providencia por la que se acordaba oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común de diez días formularan alegaciones en relación con la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación a la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de marzo \( LEXT 1997, 115 \)](#), de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en cuanto que la misma pudiera vulnerar los arts. 9.3, 133.2, 142 y 151.1, todos ellos de la [CE \( RCL 1978, 2836 \)](#), así como el art. 6.3 de la [Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas \( RCL 1980, 2165 \)](#). Este trámite fue evacuado por el Ministerio Fiscal mediante escrito presentado el día 7 de diciembre de 2004, en el que señalaba la pertinencia de dicho planteamiento, dado que el Gobierno había suscitado la misma cuestión en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la misma norma legal, aún pendiente de resolución por el Tribunal Constitucional. Por su parte, la actora evacuó el trámite conferido mediante escrito registrado el día 13 de diciembre siguiente, en el que considera oportuno el planteamiento de la cuestión.

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

a) El órgano judicial que plantea la cuestión, tras hacer una breve referencia al acto impugnado en el recurso contencioso-administrativo, al recurso de inconstitucionalidad promovido por la Presidencia del Gobierno contra la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997 \( LEXT 1997,](#)



115) y, finalmente, a las razones por las que considera que la norma impugnada es relevante para adoptar una decisión en el proceso *a quo*, pone de manifiesto que las dudas de inconstitucionalidad que plantea se fundan exclusivamente en el alcance de la potestad tributaria que atribuye el bloque de la constitucionalidad a las Comunidades Autónomas, citando a estos efectos los arts. 157 CE ( RCL 1978, 2836) y 6 LOFCA ( RCL 1980, 2165) . A este respecto subraya que este último precepto, después de reconocer la potestad de las Comunidades Autónomas «para establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y la Leyes», condiciona dicha potestad a que tales tributos puedan «recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado» o sobre «las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos en que la misma contemple». Así entiende que debe distinguirse, como ha señalado este Tribunal en la STC 37/1987 ( RTC 1987, 37) , entre los conceptos de «materia imponible» y «hecho imponible», porque, si bien aquella no tiene un contenido equivalente a materia competencial, sí tiene un contenido más amplio que el del hecho imponible. Ahora bien, la referencia que hace el art. 6 LOFCA a la materia reservada debe referirse -según la STC 289/2000 ( RTC 2000, 289) - a «aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la legislación de régimen local» en materia financiera, lo que no impide que el legislador pueda someter una misma materia imponible a la determinación formal de varios hechos imponibles, sujetos a distintos tributos.

b) Una vez expuesta la doctrina que el órgano judicial considera aplicable, señala que el impuesto que se establece en la Ley Extremeña cuestionada tiene la misma naturaleza y contenido que el impuesto regulado en la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre ( LIB 1991, 160) (sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente), pues no se gravan directamente los deterioros que se pudiesen ocasionar al medio ambiente, sino - como resulta de su art. 2- la mera «titularidad... de los elementos patrimoniales» (de hecho, la propia exposición de motivos de la Ley confiesa la intención del legislador autonómico), gravando la misma materia imponible -la misma manifestación de capacidad económica- que el impuesto sobre bienes inmuebles, el cual conforme al art. 61 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre ( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , reguladora de las haciendas locales, configura como hecho imponible la mera «propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana», produciéndose, como recuerda la Sentencia 289/2000 ( RTC 2000, 289) , una duplicidad de hechos imponibles entre el impuesto local y el autonómico (todos los inmuebles en el impuesto municipal, y algunos en el impuesto cuestionado, pero, en todo caso, bienes inmuebles) que lo vicia de inconstitucionalidad por vulnerar el bloque la constitucionalidad y, en concreto, el art. 6.3 LOFCA.

c) La anterior conclusión, a juicio del órgano judicial, no se ve desmerecida por posteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto de tributos similares, como el analizado en la STC 168/2004 ( RTC 2004, 168) , en el que se admitió la compatibilidad de la materia imponible local y la tributación autonómica cuando ésta tenga por objeto la adscripción a un determinado fin de los recursos que se pretendan obtener con el tributo (protección civil en el caso examinado por la Sentencia), siempre que el carácter finalista del tributo se materialice en unos términos que puedan reputarse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6.3 LOFCA.

4 Mediante providencia de 11 de octubre de 2005 la Sección Segunda de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC ( RCL 1979, 2383) , al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que tuvo lugar en el BOE núm. 255, de 25 de octubre de 2005).



5 Por escrito registrado en este Tribunal el día 28 de octubre de 2005 se recibió una comunicación del Presidente del Senado en el sentido de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC ( [RCL 1979, 2383](#) ). Posteriormente, por escrito registrado el 2 de noviembre siguiente, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

6 El Abogado del Estado presentó escrito registrado en este Tribunal el día 31 de octubre de 2005 en el que suplicaba que se dictase sentencia desestimatoria de la cuestión. En dicho escrito precisa, antes que nada, que la única infracción constitucional razonada por el órgano judicial en su Auto de planteamiento es la centrada en el art. 6.3 LOFCA ( [RCL 1980, 2165](#) ), en relación con los arts. 133.2 y 157.3 CE ( [RCL 1978, 2836](#) ), pero no así las pretendidas violaciones de los arts. 9.3 y 142 CE, que no están debidamente argumentadas.

Hecha la anterior precisión pasa el Abogado del Estado a analizar el vicio de inconstitucionalidad que se atribuye por el órgano judicial a la norma legal autonómica cuestionada. A este respecto comienza afirmando que la [Ley regional cuestionada \( LEXT 1997, 115\)](#) no infringe el art. 6.3 LOFCA, en relación con los arts. 133.2 y 157.3 CE, porque, aun cuando el Auto de planteamiento refleja perfectamente la diferencia cualitativa entre los límites que a la potestad tributaria autonómica imponen los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA, e igualmente acierta cuando sitúa el problema constitucional relevante en si la Ley cuestionada viola la reserva de la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles contenida en la [Ley de Haciendas Locales \( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851\)](#) (LHL), sin embargo yerra cuando estima que la Ley Extremeña es análoga a la balear declarada inconstitucional y nula por la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#), pues, a su juicio, existen diferencias significativas que permiten concluir que la norma autonómica respeta lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA.

En primer lugar, el rendimiento del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, no sólo está afectado a la «financiación de medidas y programas de carácter medioambiental», y entre ellos el fomento de las energías renovables y las tecnologías limpias, así como la descontaminación y mejoras medioambientales en el sector energético (disposición adicional la de la Ley regional 7/1997), estimulando, de este modo, actuaciones protectoras del medio ambiente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 45.1 CE, sino que, además, tiene una finalidad extrafiscal disuasoria, desde el momento que el art. 3 de la Ley cuestionada declara no sujetas al impuesto la titularidad de instalaciones y estructuras destinadas a la producción y almacenaje, para autoconsumo, «de los productos a que se refiere el artículo 1», y «la producción de las energías solar y eólicas», salvo que alteren de «modo grave y evidente» el medio ambiente. Con el impuesto regional se pretende, pues -señala- favorecer las instalaciones de autoconsumo y la producción energética de fuente solar o eólica («energías renovables», «tecnologías limpias») y desalentar la instalación de otras fuentes de producción de energía eléctrica, «así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas», que entrañen riesgos ambientales. Concorre, pues, a juicio del Abogado del Estado, en la Ley cuestionada, un rasgo tomado en consideración por la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168\)](#) [F. 10.b)] para aceptar la constitucionalidad del impuesto autonómico examinado entonces.

En segundo lugar el impuesto municipal sobre bienes inmuebles «grava el valor de los bienes inmuebles» (art. 60 LHL, texto refundido de [5 de marzo de 2004 \[ RCL 2004, 602, 670\]](#) ), cifrado mediante el catastro (art. 65 LHL). Su hecho imponible se asienta en «la titularidad» de ciertos derechos reales inmobiliarios (derecho real administrativo del concesionario, superficie, usufructo, propiedad), tal y como resulta del art. 61.1 LHL, siendo además repercutible en los



términos establecidos en el art. 63 LHL. Al contrario el impuesto extremeño medioambiental grava «elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente» por perturbar el «medio de Extremadura» o suponer «potenciales riesgos extraordinarios en su territorio» (art. 1, apartados 1 y 2, de la Ley cuestionada), concretándose tales actividades en las instalaciones de producción, almacenaje, transformación y transporte de energía eléctrica y en los elementos fijos de redes telefónicas o telemáticas (art. 1.3). El hecho imponible, pues, no se circunscribe a la titularidad de cuatro tipos de derechos reales inmobiliarios, sino que comprende la propiedad de bienes muebles e inmuebles, así como cualesquiera derechos reales sobre ellos y «demás derechos de uso», alcanzando así a cualquier derecho apto para permitir la realización de la actividad perturbadora o peligrosa para el medio ambiente, sea o no uno de los derechos reales cuya titularidad grava el IBI (arts. 1.2, 2.1, 5.1, 6.1 y 6.2 de la Ley recurrida). Además el legislador extremeño prohíbe expresamente la repercusión del tributo (art. 5.2).

De otra parte entiende el Abogado del Estado que para el juicio de constitucionalidad es de capital importancia el régimen de determinación de la base imponible del impuesto cuestionado, dado que no grava el valor de los bienes fijado mediante los procedimientos catastrales de valoración, tal como ocurre en el impuesto sobre bienes inmuebles, sino que, por el contrario, fija el «valor productivo» de los elementos patrimoniales gravados (art. 7.1), para así alcanzar la «expresión estimativa» de su participación en la composición de los precios de fabricación o costes de producción (art. 7.2). En efecto, el valor productivo, para las instalaciones de producción de energía eléctrica, se obtiene promediando la capitalización al 40 por 100 de los ingresos brutos de explotación de los tres últimos años y la producción bruta media del mismo trienio expresada en kilovatios-hora y multiplicada por ciertos coeficientes, el más alto de los cuales se aplica a la energía de origen termonuclear (art. 8, apartados 1 y 2), tomándose en cuenta para las instalaciones de transporte de energía eléctrica y redes telefónicas y telemáticas la extensión en kilómetros de las estructuras y el número de postes o antenas (art. 8.3).

Para el Abogado del Estado, resulta evidente que con los citados parámetros de cálculo no se pretende tanto medir objetivamente el valor de un elemento patrimonial cuanto determinar la intensidad con que inciden ciertas instalaciones sobre el medio ambiente extremeño, pues el legislador extremeño ha entendido que tal incidencia se correlaciona con la capacidad productiva (calculada a través de una media entre ingresos brutos de explotación y la cuantificación dineraria de los kilovatios hora), con la longitud de las estructuras fijas y con el número de postes o antenas. Estos parámetros podrán ser censurados por toscos, pero no pueden tacharse de absurdos o de completamente inidóneos para mensurar la incidencia medioambiental de determinadas instalaciones.

En suma, entiende el Abogado del Estado que es lícito concluir, al igual que sucedió con el caso resuelto por la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168 \)](#), F. 10, que el legislador regional no pretende gravar tanto el valor objetivamente asignable a la mera titularidad de ciertos derechos reales inmobiliarios cuanto la intensidad de la incidencia medioambiental imputable a ciertas instalaciones y, por ello, no toma en consideración «la riqueza fundiaria» sino «la relación instrumental entre ciertas instalaciones» y las perturbaciones y perjuicios medioambientales. Además resulta evidente que el impuesto autonómico cuestionado no afecta a la capacidad recaudatoria municipal por impuesto sobre bienes inmuebles más que de manera muy indirecta e hipotética, por cuanto -dada su finalidad extrafiscal- podría desalentar la subsistencia de instalaciones perturbadoras o peligrosas para el medio ambiente, las cuales están sujetas al citado impuesto local. No obstante señala también, por un lado, que los terrenos -con o sin instalaciones- nunca dejarán de estar sujetos a este impuesto municipal, y, por otro, que la función de estímulo de las energías renovables y de las tecnologías «limpias» podría llevar a la creación de instalaciones de este tipo, generadoras de ingresos tributarios (también por impuesto sobre bienes inmuebles) para los municipios.



7 El día 11 de noviembre de 2005 presentó su escrito de alegaciones doña Ana C. Sánchez-Barriga Lestón, Letrada de la Junta de Extremadura, en defensa y representación de su Consejo de Gobierno, suplicando se dictase Sentencia por la que se desestimara la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarándose expresamente que la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), es constitucional.

La citada representación autonómica, tras concretar los antecedentes relativos tanto a la norma impugnada como al proceso contencioso-administrativo que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, subraya con carácter previo que el órgano judicial no ha dado debido cumplimiento al juicio de relevancia, pues, aun cuando se denuncia la infracción por la norma legal cuestionada de los arts. 9.3, 133.2, 142 y 151.1 [CE \( RCL 1978, 2836 \)](#), nada se dice sobre en qué aspectos concretos la citada norma autonómica infringe estos preceptos constitucionales, limitándose a efectuar una remisión a la doctrina sentada en la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289 \)](#), en relación con la [Ley del Parlamento Balear 12/1991, de 20 de diciembre \( LIB 1991, 160 \)](#), reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, y sin tener en cuenta la doctrina de la [STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168 \)](#), relativa a la [Ley de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo \( LCAT 1997, 233 \)](#), de protección civil.

Acto seguido parte la representación autonómica del hecho de que, a diferencia de lo que sucedía con el impuesto balear declarado inconstitucional en la [STC 289/2000](#), el impuesto autonómico ahora cuestionado no grava la mera titularidad de las instalaciones, sino su finalidad de protección medio ambiental, por lo que, a su juicio, no se produce la doble imposición proscrita por el art. 6.3 [LOFCA \( RCL 1980, 2165 \)](#). En este sentido destaca que, si en la [STC 289/2000](#) se puso de manifiesto que el impuesto balear no gravaba las actividades contaminantes sino la mera titularidad de elementos patrimoniales, sin atención alguna a su capacidad contaminante y sin contemplar ninguna medida de estímulo o fomento de actividades protectoras del medio ambiente, en la [STC 168/2004](#), relativa al gravamen catalán para la protección civil se llegaba a la conclusión de que el objeto de gravamen de este tributo era el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades gravadas, por su especial potencialidad para provocar situaciones de riesgo colectivo, catástrofes y calamidades públicas que deban combatirse mediante la puesta en marcha de instrumentos de protección civil.

Pues bien, a juicio de la representación del Consejo de Gobierno, el impuesto ahora cuestionado es similar al analizado en la [STC 189/2004 \( RTC 2004, 189 \)](#), ya que la materia imponible no son los elementos patrimoniales por sí mismos, sino aquellos que están afectos a los procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades que perturben el medio de Extremadura, gravándose así los elementos que inciden en el medio ambiente, bien creando riesgos o causando daños, bien transformando el medio natural, bien afectando a los ecosistemas, etc. Se trata, pues, de un impuesto en el que prima más su vertiente retributiva que la contributiva, teniendo además un carácter claramente finalista en cuanto que afecta los ingresos que se recauden a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental. Por tanto la materia imponible no es el patrimonio, sino la perturbación, la incidencia de determinadas actividades de producción y transporte de energía en el medio ambiente.

La Sala planteante de la cuestión -continúa la representación autonómica- basa la inconstitucionalidad de la norma en una pretendida similitud entre la Ley balear 12/1991 y la Ley Extremeña 7/1997, que es inexistente por varias razones. En primer lugar, porque la Ley 7/1997 no grava la mera titularidad de los elementos patrimoniales sino su afectación a unos procesos productivos que inciden en el medio ambiente extremeño, no siendo el objeto del tributo los bienes inmuebles sino las actividades perturbadoras o generadoras de riesgos para el medio ambiente. Esta verdadera finalidad del gravamen se aprecia en la figura del devengo,

pues si una actividad gravada cesa antes del 31 de diciembre el devengo del tributo se produce el último día de actividad, lo que demuestra que no se grava la mera titularidad, sino la actividad previamente realizada. Esta es una diferencia fundamental entre el impuesto extremeño y el balear, pues en aquél el impuesto se devenga, no por ser titular a fecha fija de un determinado bien inmueble o mueble sino por haber realizado a través de estos bienes una determinada actividad con incidencia en el medio. Aunque la Ley Extremeña pueda estar mal redactada, también ese vicio se le reprochaba al gravamen establecido por la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, y sin embargo, el Tribunal Constitucional lo enjuició conforme a su verdadera naturaleza, esto es, como un gravamen sobre el riesgo de las actividades e instalaciones mencionadas en la norma de las que pudiera derivar la activación de planes de protección civil. Por tanto, aunque también al impuesto extremeño se le puede reprochar cierta imprecisión técnica en su poca afortunada redacción, ello no puede derivar en la inconstitucionalidad de la norma dado que, al igual que hizo la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168\)](#) para el gravamen catalán, también en el impuesto extremeño hay que efectuar una interpretación conforme a la cual, a pesar de las referencias a la titularidad de elementos patrimoniales, se considere que el objeto del tributo son las actividades que perturban el medio ambiente.

En segundo lugar, la [Ley balear 12/1991 \( LIB 1991, 160\)](#) y la [Ley Extremeña 7/1997 \( LEXT 1997, 115\)](#) son diferentes, porque, si bien la primera de ellas determinaba la base imponible del impuesto por el valor de los elementos patrimoniales, la segunda la cuantifica sobre el valor productivo de tales elementos patrimoniales, lo que es muy distinto, porque mientras que la Ley balear utilizaba únicamente el método de capitalización de los ingresos brutos de explotación del sujeto pasivo, la Ley Extremeña distingue entre la base imponible para los procesos de producción de energía eléctrica y la base imponible para el transporte de energía eléctrica, de telefonía y telemática, de tal manera que en los procesos de producción de energía eléctrica, no sólo se utiliza como método para determinar la base imponible la capitalización al 40% de los ingresos brutos, sino que dichos ingresos se ponderan con la producción bruta de energía eléctrica, tomándose la mayor de las dos magnitudes. Por tanto a la Ley Extremeña no puede reprochársele -como así hizo la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#) con la Ley balear- que fije la base imponible atendiendo a una suerte de «valor contable de los elementos patrimoniales afectos», pues, si bien es cierto que tiene en cuenta el promedio de los ingresos brutos, no es menos cierto que también tiene en cuenta la producción de energía eléctrica, y existe una interrelación entre la producción y su incidencia en el medio. En definitiva, puede predicarse del tributo extremeño lo mismo que la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168\)](#) hizo del gravamen catalán, al decir en su fundamento jurídico décimo que «el legislador autonómico ha empleado criterios no estrictamente vinculados por los ingresos de las empresas explotadoras de las instalaciones o que realizan las actividades sino con su producción».

En tercer lugar, subraya la Letrada del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura que la Ley Extremeña, a diferencia de la Ley balear, que sólo capitalizaba el promedio de los ingresos brutos de la empresa, utiliza un método muy diferente para la determinación de la base imponible en las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática, al hacerlo en función de los kilómetros y número de postes o antenas no conectadas entre sí. En este supuesto la falta de colisión con el impuesto sobre bienes inmuebles es clara, dado que ni la extensión kilométrica ni los postes o antenas pueden considerarse bienes inmuebles gravados por el tributo municipal. Se toma, pues, una forma de cálculo similar a la recogida en la [Ley catalana 4/1997 \( LCAT 1997, 233\)](#), declarada constitucional en la [STC 168/2004](#), que determinaba la base imponible en función del metro lineal de instalación o estructura. En definitiva, si el gravamen por transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática fue declarado válido y perfectamente ajustado al ordenamiento constitucional por la [STC 168/2004](#), lo mismo cabe hacer con el impuesto extremeño.

Finalmente, para el Consejo de Gobierno la finalidad de la Ley 7/1997 no es exclusivamente recaudatoria (lo que ocurriría si realmente gravase los elementos patrimoniales como



manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo), pues prima su vertiente retributiva, al corresponsabilizar a los agentes perturbadores o creadores de riesgo para el medio ambiente del coste económico que soporta la sociedad como consecuencia de dicha perturbación o riesgo. Esta afectación de la recaudación le aproxima al gravamen catalán regulado en la Ley 4/1997, esto es, lo convierte en una figura retributiva y no contributiva, configurándose, además, como un instrumento para el fomento de las energías alternativas no contaminantes o limpias, como son la energía solar y la eólica, declaradas expresamente no sujetas al impuesto (salvo que alteren de modo grave y evidente el medio ambiente), supuesto de no sujeción que la Ley balear no contemplaba.

Por otra parte, añade la representación del Consejo de Gobierno, el impuesto autonómico cuestionado, no sólo es distinto del impuesto balear declarado inconstitucional, sino que también es diferente al impuesto sobre bienes inmuebles, pues no sólo la fuente de imposición que toma en consideración el impuesto autonómico no es identificable con la materia imponible del impuesto municipal, sino que, además, el hecho imponible del impuesto autonómico queda definido, no en atención a la titularidad de los elementos patrimoniales, como plantea la Sala de instancia, sino en atención a que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, mientras que el hecho imponible del tributo local queda constituido por la propiedad, titularidad de derechos reales o de concesiones administrativas sobre bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana.

Los elementos estructurales de ambos tributos difieren de tal modo que ello impide apreciar la existencia de una doble imposición en relación con los elementos patrimoniales que se consideran en el Impuesto autonómico. Así, en primer lugar, los bienes que se sujetan a imposición no son los mismos, habida cuenta que aquello que grava el impuesto sobre bienes inmuebles no es identificable con lo gravado en el impuesto autonómico (por ejemplo, las torres de alta tensión no están sujetas al tributo local y sí al impuesto autonómico); en segundo lugar, el tributo municipal toma en consideración la riqueza rústica y urbana en cuanto manifestaciones de capacidad económica, mientras que el Impuesto autonómico se plantea sobre determinadas instalaciones que ponen en riesgo o deterioran el medio ambiente natural y procuran una fuente de beneficios a sus titulares, ocasionando un coste social al conjunto de la población que es necesario revertir sobre el agente contaminante por la vía del impuesto que se establece sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

Conforme a lo anterior, si la materia gravada por uno y otro tributo es diferente, no es posible invocar razonablemente la inconstitucionalidad de la Ley del impuesto autonómico en base al artículo 6.3 LOFCA ( RCL 1980, 2165) .

Por último -concluye la representación del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura-, si el art. 6.3 LOFCA tiene por finalidad evitar que el establecimiento de tributos por parte de las Comunidades Autónomas suponga una merma de los ingresos tributarios de las corporaciones locales y, consecuentemente, de sus competencias financieras (como se desprende del propio tenor literal del art. 6.3 LOFCA y del contenido del Voto particular de la [Sentencia 289/2000 \[ RTC 2000, 289 \]](#) ), es evidente que el tributo ahora analizado no ha incidido en la esfera recaudatoria de las entidades locales por lo que en nada colisiona con las figuras impositivas reguladas en la Ley de Haciendas Locales.

8 El Fiscal General del Estado evacuó el trámite conferido mediante escrito registrado el día 16 de noviembre de 2005, interesando la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada y, en consecuencia, la declaración de nulidad la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#) . Tras exponer brevemente los antecedentes de la cuestión y los razonamientos jurídicos del Auto de planteamiento, se centra en la infracción por la norma cuestionada del art. 6.3 LOFCA ( RCL 1980, 2165 ) , que impide a las Comunidades



Autónomas establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales. A su juicio la distinción entre «materia reservada» y «hecho imponible» efectuada en la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289\)](#) F. 4, es la que se llevó al Tribunal Constitucional a declarar la inconstitucionalidad de la [Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre \( LIB 1991, 160\)](#), reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, y las similitudes entre la regulación contenida en dicha Ley y la que aquí es objeto de control de constitucionalidad debe conducir a la estimación de la cuestión.

En efecto, subraya el Fiscal, la lectura de la STC 289/2000 muestra que para apreciar la infracción del art. 6.3 LOFCA no es imprescindible una plena identidad de objetos, del sistema de determinación de la base imponible ni del tipo de gravamen, sino que basta con que exista una coincidencia suficiente de objetos, siendo indiferente que la forma de determinar la base imponible y el tipo de gravamen sean distintos. Además, de las [SSTC 37/1987 \( RTC 1987, 37\)](#), [186/1993 \( RTC 1993, 186\)](#), [289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#) y [168/2004 \( RTC 2004, 168\)](#) se desprende que una Comunidad Autónoma sólo podrá gravar elementos patrimoniales que constituyan «materia imponible» correspondiente a las haciendas locales en dos supuestos: cuando concurren los requisitos previstos en el último inciso (lo que en la disposición adicional cuarta de la Ley de Haciendas Locales sólo está previsto expresamente respecto de la «materia imponible gravada por el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica»), o cuando la Ley autonómica añade un elemento esencial que permita establecer que la «materia imponible» es en cierto sentido distinta de la que ha sido objeto de un impuesto local, incluso aunque pudieran observarse coincidencias parciales, como sucedió con los supuestos resueltos por las SSTC 37/1987 (impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas), 186/1993 (impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento) o 168/2004 (gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puede derivar la activación de planes de protección civil), en todos los cuales se gravaban elementos patrimoniales sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles, pero con una diferencia sustancial respecto de la Ley que ahora es objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad, como era el carácter finalístico de las normas: en el caso de las Leyes de Andalucía y Extremadura se podía hablar de una finalidad en cierto sentido extrafiscal, de conseguir el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad rústica; y en el supuesto de la [Ley de Cataluña \( LCAT 1997, 233\)](#), ésta establecía una serie de instrumentos que evidenciaban una finalidad estricta de financiación de la actividad de protección civil, tales como que los ingresos obtenidos debían destinarse específicamente a este fin, y tenían como límite absoluto los costes de tales servicios.

Nada de ello ocurre en el presente caso, sin embargo, a juicio del Fiscal General del Estado, dado que la Ley cuestionada establece el hecho imponible, procede a la cuantificación de la base imponible con criterios ajenos al riesgo para el medio ambiente y relacionados directamente con la renta, patrimonio e incrementos patrimoniales, establece un tipo de gravamen del 3 por 100 y, aun cuando prevé que «los ingresos que se recauden por el tributo que regula la presente Ley financiarán medidas y programas de carácter medioambiental», de los que enumera, sin ánimo exhaustivo, hasta cinco tipos de actividades, no procede a determinar la relación que ha de existir entre los ingresos que pueden producirse por la aplicación del impuesto y los gastos que pueden generar dichas actividades protectoras del medio ambiente, de modo que existe una real desconexión entre el impuesto y los fines o gastos a los que supuestamente pretende subvenir.

En suma, se produce a juicio del Fiscal General del Estado la infracción de lo establecido en el art. 6.3 LOFCA, lo que supone asimismo una infracción del art. 157 [CE \( RCL 1978, 2836\)](#), razón por la cual la cuestión de inconstitucionalidad debe estimarse y la Ley cuestionada anularse.

9 Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 16 de noviembre de 2005 doña Caridad Domínguez Peral, Letrada de la Asamblea de Extremadura, en nombre y representación de la misma, evacuó el trámite de alegaciones solicitando se declare que la [Ley 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), de medidas fiscales sobre producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, es ajustada a la [Constitución \( RCL 1978, 2836 \)](#) y a la [LOFCA \( RCL 1980, 2165 \)](#).

La cuestión a dilucidar, según la representación de la Asamblea de Extremadura, es determinar si existe solapamiento entre la materia imponible del tributo extremeño sobre producción y transporte de energía (creado por Ley 7/1997, de 29 de mayo) y el tributo municipal sobre bienes inmuebles (creado por el artículo 61 de la [Ley 39/88, de 25 de diciembre \[ RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851 \]](#), de haciendas locales) y, por tanto, si la Ley autonómica cuestionada contraviene los arts. 133.2 (por suponer la vulneración del principio de justicia tributaria), 9.3 (prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos), 142 (suficiencia de las haciendas locales) y 151.1, todos ellos de la Constitución.

Tras destacar en su análisis la Asamblea de Extremadura que nuestro sistema normativo admite una diversidad de regulaciones (como dice la [Sentencia constitucional de 4 de noviembre de 1982 \[ RTC 1982, 64 \]](#)), una «acción de gobierno de cada Comunidad Autónoma en función de una política propia» ( [Sentencia constitucional de 14 de junio de 1982 \[ RTC 1982, 35 \]](#) ), concreta y define tanto el alcance del concepto de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, desde la perspectiva de los arts. 156.1 y 157 CE, y 54 del [Estatuto de Autonomía \( RCL 1983, 381 \)](#), como los límites que se imponen a su ejercicio, tanto materiales (por los arts. 157.2 CE y 6 LOFCA) como formales, como son el principio de no arbitrariedad y el de seguridad jurídica, que quedarían vulnerados de simularse un impuesto extrafiscal, al romperse la conexión del medio utilizado para llegar al fin específico buscado por la norma (éste fue el caso, por ejemplo, de la [Ley 12/1991, de 20 de diciembre \[ LIB 1991, 160 \]](#), reguladora del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente). Así, tras estas precisiones previas, pasa la representante procesal del Parlamento de Extremadura a efectuar algunas consideraciones sobre la tributación energética y medioambiental a nivel autonómico, destacando, de un lado, que en el campo tributario las Comunidades Autónomas tienen competencia para crear sus propios impuestos con sujeción a las condiciones establecidas en la LOFCA (tales como la de evitar la doble imposición, la exportación fiscal y preservar la unidad del mercado interior); y, de otro, que en el campo de la energía corresponde a las Comunidades Autónomas el desarrollo legislativo y la ejecución del régimen energético, aunque tendrán que respetar las bases que el Estado establezca, lo que les habilita a establecer tributos energéticos y ambientales, siempre que se respeten los límites fijados por la Constitución y la LOFCA, y que no se contradiga la normativa estatal energética y medioambiental.

Posteriormente, tras analizar tanto el contenido del impuesto gallego sobre contaminación atmosférica (creado por la [Ley 12/1995, de 29 de diciembre \[ LG 1995, 350 \]](#)) como el del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente (creado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre), así como la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289 \)](#), que declaró inconstitucional este último tributo autonómico, subraya la representación del Parlamento de Extremadura que la base imponible del tributo creado por Ley 7/1997, de 29 de mayo, no se configura únicamente a partir del volumen de ingresos brutos de explotación -como hacía el impuesto balear-, sino que depende también de la producción, lo que pone de relieve que sí se grava realmente la actividad contaminante. En efecto, la base imponible es el resultado, para los procesos de producción de energía, de la media aritmética entre el resultado obtenido de capitalizar al tipo del 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo del Impuesto, y la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kilowatios / hora (kW/h),



multiplicado por el coeficiente 7 en el caso de energía de origen termonuclear o por el coeficiente 5 en el caso de tener otro origen.

Por otra parte, mientras que el artículo 7 de la Ley balear 12/1991 establecía como base imponible del impuesto el valor de los elementos patrimoniales, el artículo 7 de la Ley Extremeña 7/1997 dispone que la base imponible está constituida por el valor productivo de los elementos patrimoniales, lo que supone que las consideraciones realizadas por la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#) sobre el valor de los bienes inmuebles no son trasladables automáticamente al tributo autonómico ahora cuestionado, en la medida en que grava el valor productivo de los bienes sometidos a tributación. Además existe una diferencia fundamental a la hora de determinar la base imponible en lo que al transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática se refiere, pues, mientras que en la Ley 12/1991 se determinaba mediante un sistema de capitalización del promedio de ingresos brutos, en la Ley 7/1997 se concreta por la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y por el número de postes o antenas no conectadas entre sí por cable.

La finalidad que persigue el tributo extremeño, según la representación del Parlamento Autonómico, es -como expresamente se señala en la exposición de motivos de la Ley cuestionada- la protección del medio ambiente, y se ha inspirado en la legislación de otras Comunidades Autónomas y en los avances de la normativa europea, finalidad que ha sido reconocida por el propio Tribunal Constitucional en el [Auto 44/1998 de 19 de febrero \( RTC 1998, 44 AUTO\)](#), por el que levantó la suspensión de la vigencia de la Ley objeto de estudio, argumentando que «la recaudación del gravamen habrá de destinarse a la financiación de programas medioambientales ya presupuestados, que se verían inevitablemente frustrados en el supuesto de que mantuviera la suspensión de la vigencia de la Ley creadora y reguladora del tributo». Además, dado que la Comunidad Autónoma de Extremadura tiene competencias en materia de legislación de medidas adicionales de protección del medio ambiente (conforme al art. 8.9 de su Estatuto de Autonomía), es sabido que una de las medidas de protección especial es la imposición de cargas tributarias. Por esta razón el hecho imponible del tributo se concreta en las actividades perturbadoras del medio ambiente a través de instalaciones sitas en el territorio extremeño, hecho imponible que, conforme al art. 20 de la [Ley General Tributaria \( RCL 1963, 2490\)](#), es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo, tratándose de un hecho de naturaleza jurídica, creado y definido por la norma, por lo que no existe hasta que ésta lo haya descrito y tipificado. Esto supone que el legislador puede redefinir un hecho, de tal manera que la aplicación del tributo responda no al contenido real del hecho, sino a la descripción llevada a cabo por la Ley. Así la realidad en sí misma considerada (económica, jurídica, física o de otro tipo) sólo será relevante en la medida en que el legislador, al definir el hecho imponible, la haya recogido como elementos de su definición, pues, en otro caso, habrá de estarse a esta definición.

La anterior matización, a juicio del Parlamento de Extremadura, es importante, pues, aun estando prohibida la doble imposición (un mismo hecho imponible genera dos tributos), nada impide que dos tributos recaigan sobre un mismo hecho real o sobre una misma manifestación de riqueza o de capacidad económica, como expresamente reconoce la [STC 242/2004, de 16 de diciembre \( RTC 2004, 242\)](#), al sentar que una única actividad puede denotar dos manifestaciones distintas de capacidad económica, permitiendo imponer dos tasas. Esto supone que sobre un mismo objeto pueden articularse diversos tributos siempre y cuando no coincidan los hechos imponibles, aunque tengan el mismo objeto o materia imponible, pues la limitación impuesta por el art. 6.3 LOFCA -que prohíbe a las Comunidades Autónomas gravar las «materias reservadas» a las corporaciones locales por la legislación de régimen local- como tiene dicho el Tribunal Constitucional debe entenderse en el sentido de que impide gravar «materias imponibles».



Pues bien, para el Parlamento extremeño la materia imponible del impuesto sobre bienes inmuebles es el valor referido a estos últimos (la riqueza inmobiliaria como manifestación de capacidad económica), mientras que la materia imponible del tributo autonómico hace referencia tanto a bienes muebles como inmuebles vinculados a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente de Extremadura (determinadas instalaciones cuyas actividades deterioran el medio ambiente y son una fuente de beneficio para sus titulares, ocasionando un coste social que es preciso revertir sobre el agente contaminante). Además, no sólo no son los mismos bienes el objeto del tributo, sino que tampoco coincide la causa que motiva la tributación de los elementos gravados (en el tributo autonómico se persigue una finalidad puramente medioambiental, con la intención de potenciar la utilización de energías menos contaminantes, como pone de manifiesto la disposición adicional primera de la [Ley 7/1997 \[ LEXT 1997, 115 \]](#) , que afecta los ingresos recaudados a programas de carácter medioambiental). En consecuencia el tributo extremeño no grava la misma materia imponible que los tributos locales, ya que no somete a tributación la mera titularidad de las instalaciones, sino que tiene una finalidad de protección medioambiental, de tal manera que, como dijo la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168 \)](#) , «el carácter finalista del tributo se materializa en unos términos que pueden reputarse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida por el artículo 6.3 de la [Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas \( RCL 1980, 2165 \)](#) ».

En conclusión, justificada la inexistencia de doble imposición es clara la no vulneración del art. 133.2 CE, respetándose en todo caso el principio de justicia tributaria. Además el tributo analizado no atenta contra la capacidad recaudatoria de las corporaciones locales, al funcionar de manera independiente de las figuras impositivas locales, que siguen contando con las mismas vías de ingresos, por lo que no es lesivo del art. 142 CE. Tampoco puede calificarse como un impuesto arbitrario que vulnere el art. 9.3 CE, ya que tiene como finalidad el cumplimiento del art. 45.1 CE, en el que se reconoce tanto el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona como el deber de conservarlo. Se trata, a fin de cuentas, de un impuesto extrafiscal, que persigue una finalidad de interés público. Finalmente el impuesto cuestionado no lesiona el art. 151.1 CE -otro de los preceptos invocados en el Auto de planteamiento-, pues en él se regula una iniciativa autonómica especial para la reforma de los Estatutos de Autonomía que permite que la Comunidad Autónoma pueda asumir competencias dentro del marco del artículo 149 CE, tema que no es objeto del recurso contencioso-administrativo.

10 Por providencia de 6 de junio de 2006 se señaló para deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 13 de dicho mes y año.

## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1 La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura plantea, por medio de Auto de 8 de febrero de 2005, una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#) , de normas fiscales sobre producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, por si pudiera ser contraria al art. 6.3 de la [Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre \( RCL 1980, 2165 \)](#) , de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que impide a las Comunidades Autónomas establecer impuestos sobre «materia imponible» reservada a las entidades locales.

Del Auto de planteamiento de la cuestión se desprende que el órgano judicial considera que el citado impuesto autonómico grava la misma materia imponible que el impuesto municipal sobre bienes inmuebles, conforme a la descripción que del hecho imponible de este último tributo hace el art. 61 de la [Ley 39/1988, de 28 de diciembre \( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851 \)](#)

(actualmente [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo \[ RCL 2004, 602, 670 \]](#) ), incurriendo así en una duplicidad impositiva proscrita por el art. 6.3 LOFCA. Opinión que comparte el Fiscal General de Estado, para quien -como sucedió con el impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente analizado en la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289 \)](#) -, no sólo es coincidente en ambos tributos el objetivo impositivo, sino también la figura del sujeto pasivo y de la base imponible.

No comparten la anterior opinión ni el Abogado del Estado ni las Letradas del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura y del Parlamento de Extremadura, para ninguno de los cuales se produce el solapamiento denunciado por el Auto de planteamiento de la cuestión, al no gravar el impuesto autonómico la mera titularidad de bienes inmuebles sino su incidencia en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma, en términos análogos a como sucedía con el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil, declarado constitucional en la [STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168 \)](#) .

2 Antes de entrar a analizar la cuestión de fondo planteada a este Tribunal es necesario realizar dos precisiones previas sobre su objeto. En primer lugar, debe señalarse que el canon de constitucionalidad del impuesto cuestionado viene determinado por el art. 6.3 LOFCA ( [RCL 1980, 2165](#) ) , único citado por el órgano judicial en su Auto de planteamiento y al que se ha contraído toda su argumentación, sin perjuicio, claro está, «de que, en la medida en que resulte necesario, podamos fundamentar nuestro juicio de constitucionalidad en cualquier otro precepto de la Constitución, eventualidad ésta que, prevista expresamente en el art. 39.2 LOTC ( [RCL 1979, 2383](#) ) , es manifestación del principio *iura novit curia* e instrumento necesario para el mejor ejercicio de la función de depuración del Ordenamiento confiada a la jurisdicción de este Tribunal para la adecuada garantía de la primacía de la Constitución ( [SSTC 113/1989, de 22 de junio \[ RTC 1989, 113 \]](#) , F. 2; [46/2000, de 14 de febrero \[ RTC 2000, 46 \]](#) , F. 3; [ATC 1393/1987, de 9 de diciembre \[ RTC 1987, 1393 AUTO \]](#) , F. 2)» ( [STC 48/2005, de 3 de marzo \[ RTC 2005, 48 \]](#) , F. 2). La razón de esta precisión es que, aun cuando el órgano judicial citaba en la providencia de audiencia a las partes (trámite previsto en el art. 35.2 LOTC) como preceptos del bloque de la constitucionalidad posiblemente vulnerados tanto los arts. 9.3, 133.2, 142 y 151.1, todos ellos de la [Constitución Española \( RCL 1978, 2836 \)](#) , como el art. 6.3 LOFCA, sin embargo posteriormente plantea la cuestión única y exclusivamente en relación con este último, al fundar las dudas de inconstitucionalidad de la Ley autonómica cuestionada en la lesión del límite previsto por el citado precepto orgánico.

Por otra parte conviene también concretar los efectos que sobre el objeto de la presente cuestión tiene la modificación que se ha operado en la norma legal objeto de este proceso constitucional tras el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. En efecto, la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#) , de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente, crea un impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente como un tributo directo y real sobre los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente (art. 1.1), siendo el objeto del tributo los bienes muebles e inmuebles, los derechos reales sobre los mismos y los demás derechos de uso de titularidad de los sujetos pasivos que estén afectos o vinculados a los procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades que perturben el medio de Extremadura o comporten potenciales riesgos extraordinarios en su territorio (art. 1.2); y las actividades gravadas son las de producción, almacenaje, transformación y transporte de energía eléctrica, así como también son gravadas las redes de telecomunicaciones telefónicas o telemáticas (art. 1.3).

El anterior tributo fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad por el Presidente del Gobierno (núm. 3892/1997), en el cual el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, imputaba a la norma legal autonómica la vulneración tanto de los arts. 133 CE y 6.3 LOFCA, al



establecer un tributo sobre materias reservadas a las corporaciones locales, en cuanto que grava los elementos materiales (patrimoniales) gravados por el impuesto municipal sobre bienes inmuebles, como del art. 149.1.13, 22 y 25 CE, al incidir en el régimen de determinados sectores energéticos que por su importancia son objeto de una regulación básica estatal.

Ahora bien, como consecuencia del Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura de fecha 13 de abril de 2005 (plasmado en la Resolución de 9 de mayo de 2005 de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, publicada en el BOE núm. 125, de 26 de mayo de 2005), conforme al cual la Administración General del Estado llevaría a cabo «los trámites necesarios para promover el desistimiento ante el Tribunal Constitucional», entre otros, del recurso de inconstitucionalidad núm. 3892/1997, el Abogado del Estado presentó en este Tribunal el día 13 de julio de 2005 un escrito por el que, al amparo de lo dispuesto en los arts. 80 y 86 LOTC, solicitaba tener por desistido al Presidente del Gobierno en el citado recurso, lo que fue acordado por ATC 375/2005, de 25 de octubre, en el que se declaraba extinguido el proceso (con publicación de la citada extinción en el BOE núm. 273, de 15 de noviembre). Dicha promoción del desistimiento se había condicionado a la introducción por la Junta de Extremadura de una serie de modificaciones en la Ley 7/1997, concretamente, en sus arts. 1 a 9 (naturaleza y objeto del impuesto, hecho imponible, no sujeción, exenciones, sujetos pasivos, base imponible y cuota tributaria), para pasar a configurar el impuesto como un tributo que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que ocasiona en el medio ambiente la realización de determinadas actividades (eléctricas, telefónicas o telemáticas).

Fruto del anterior compromiso, la Comunidad Autónoma de Extremadura dictó la [Ley 8/2005, de 27 de diciembre \( LEXT 2005, 360 \)](#), de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, en la cual se introducen en el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente las modificaciones pactadas con la Administración General del Estado, precisándose en su exposición de motivos que «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» (número II).

Pues bien, 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 efecto, a este respecto debe recordarse que es doctrina reiterada de este Tribunal la de que en las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que, tras esa derogación o modificación, resulte o no aplicable aquélla en el proceso *a quo* y de su validez dependa la decisión a adoptar en éste (entre las últimas, [SSTC 255/2004, de 23 de diciembre \[ RTC 2004, 255 \]](#), F. 2; [10/2005, de 20 de enero \[ RTC 2005, 10 \]](#), F. 2; [102/2005, de 18 de abril \[ RTC 2005, 102 \]](#), F. 2; y [121/2005, de 10 de mayo \[ RTC 2005, 121 \]](#), F. 3), y es indudable que la norma legal enjuiciada -la Ley 1/1997, 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, siendo, además, la única aplicable al citado proceso contencioso-administrativo, por lo que a ella se va a contraer el objeto del presente proceso constitucional.

3 Hechas las anteriores precisiones, en la medida en que el órgano judicial sostiene que el gravamen autonómico cuestionado infringe el art. 6.3 [LOFCA \( RCL 1980, 2165 \)](#), debemos comenzar situando la cuestión en el contexto del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, principio que, como es sabido, aparte de la previsión genérica acogida por el art. 137 [CE \( RCL 1978, 2836 \)](#), viene establecido expresamente en el art. 156.1



CE que preceptúa: «Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». El desarrollo legal de este principio se ha producido en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (modificada, primero, por la [Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre \[ RCL 1996, 3160\]](#) y, después, por la [Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre \[ RCL 2001, 3244\]](#) ), en cuyo art. 11 se dice textualmente: «Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos».

Conforme a nuestra doctrina el citado principio de «autonomía financiera» de las Comunidades Autónomas, en tanto que se erige en un instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implica por lo que aquí interesa la capacidad de las Comunidades Autónomas para acceder a un sistema adecuado -en términos de suficiencia- de ingresos, de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, 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 arts. 137 y 156 CE (por todas, [SSTC 289/2000, de 30 de noviembre \[ RTC 2000, 289\]](#) , F. 3; [96/2002, de 25 de abril \[ RTC 2002, 96\]](#) , F. 2; y [168/2004, de 6 de octubre \[ RTC 2004, 168\]](#) , F. 4).

Pues bien, uno de los instrumentos para alcanzar esa autonomía financiera, en la vertiente de los ingresos, es la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas -conforme a los arts. 157.1 CE, 4 y 5 LOFCA- de establecer y exigir «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales». Ahora bien, conviene recordar que «el poder tributario propio, reconocido por la Constitución a las Comunidades Autónomas, en nuestro Ordenamiento está también constitucionalmente condicionado en su ejercicio» ( [STC 289/2000, de 30 de noviembre \[ RTC 2000, 289\]](#) , F. 3); dicho de otro modo, «la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas» ( [STC 49/1995, de 16 de febrero \[ RTC 1995, 49\]](#) , F. 4). Entre dichos límites, que inciden «de forma importante en la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer un sistema de tributos propio como consecuencia de la ocupación de la riqueza gravable tanto por los tributos estatales como por los locales» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, F. 4), se encuentra la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6 LOFCA, precepto que somete la creación por las Comunidades Autónomas de tributos propios a dos límites infranqueables: de un lado dichos tributos «no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado» (art. 6.2 LOFCA); de otro lado, aunque «podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales», sin embargo, sólo lo podrán hacer «en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple» (art. 6.3 LOFCA), supuestos que, conforme a la disposición adicional quinta de la [Ley 39/1988, de 28 de diciembre \( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851\)](#) , reguladora de las haciendas locales (en la actualidad, disposición adicional primera del [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo \[ RCL 2004, 602, 670\]](#) , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales), dictada en desarrollo de aquella previsión de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, se extienden a la materia imponible reservada a las haciendas locales por el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y por el impuesto sobre gastos suntuarios (en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca).

Por otra parte conviene señalar que ya el art. 4 de la [Ley 230/1963, de 28 de diciembre \( RCL 1963, 2490\)](#) , general tributaria, preveía que los tributos «además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a



las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». Hoy es el art. 1 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \( RCL 2003, 2945 \)](#), general tributaria, el que reconoce que «[l]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Es decir, el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), esto es, el legislador puede «configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales» ( [SSTC 37/1987, de 26 de marzo \[ RTC 1987, 37 \]](#), F. 13; [197/1992, de 19 de noviembre \[ RTC 1992, 197 \]](#), F. 6; [194/2000, de 19 de julio \[ RTC 2000, 194 \]](#), F. 7; y [276/2000, de 16 de noviembre \[ RTC 2000, 276 \]](#), F. 4).

Y es nuestra doctrina que «las Comunidades Autónomas puede establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal» ( [STC 37/1987, de 26 de marzo \[ RTC 1987, 37 \]](#), F. 13), ya que «constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter» ( [STC 186/1993, de 7 de junio \[ RTC 1993, 186 \]](#), F. 4), aunque ello ha de hacerse «dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; y [164/1995, de 13 de noviembre \[ RTC 1995, 164 \]](#), F. 4). Tributos extrafiscales en los que «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13), sino, por ejemplo, «disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles» (STC 37/1987, de 30 de noviembre, F. 13, con relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas); o «coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra» ( [STC 186/1993, de 7 de junio \[ RTC 1993, 186 \]](#), F. 4, con referencia al impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento); o estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE ( [STC 289/2000, de 30 de noviembre \[ RTC 2000, 289 \]](#), F. 5, respecto del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente); o, en fin, proteger a las personas y los bienes en situaciones de emergencia ( [STC 168/2004, de 6 de octubre \[ RTC 2004, 168 \]](#), F. 7, relativa al gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil).

4 En el presente supuesto, al centrarse el objeto del proceso en el cumplimiento por la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), del límite establecido en el art. 6.3 LOFCA ( [RCL 1980, 2165](#) ), interesa recordar una vez más el significado que hemos atribuido a la expresión «materia reservada», que hemos interpretado como sinónimo de «materia imponible u objeto del tributo» ( [SSTC 37/1987, de 26 de marzo \[ RTC 1987, 37 \]](#), F. 14, [289/2000, de 30 de noviembre \[ RTC 2000, 289 \]](#), F. 4; y [168/2004, de 5 de octubre \[ RTC 2004, 168 \]](#), F. 6), en contraposición con la referencia al «hecho imponible» del art. 6.2 LOFCA. A este respecto, hemos señalado 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" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 14; y [186/1993, de 7 de junio \[ RTC 1993, 186 \]](#), F. 4), es decir, es el acto o presupuesto previsto por la Ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria. Por

el contrario, "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". De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. 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» ( [STC 289/2000, de 30 de noviembre \[ RTC 2000, 289 \]](#) , F. 4; y en el mismo sentido, [STC 168/2004, de 5 de octubre \[ RTC 2004, 168 \]](#) , F. 6).

Y también hemos señalado que «el art. 6 LOFCA contiene dos límites al poder tributario propio de las Comunidades Autónomas: los hechos imponibles gravados por el Estado (apartado 2) y las materias imponibles reservadas a las corporaciones locales (apartado 3). El primero "no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado" [ [STC 186/1993 \( RTC 1993, 186 \)](#) , F. 4 c)], sino que "lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente" [ [STC 37/1987 \( RTC 1987, 37 \)](#) , F. 14; y en términos similares [STC 186/1993 \( RTC 1993, 186 \)](#) , F. 4 c)]. Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base. Por el contrario el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico» ( [STC 289/2000, de 30 de noviembre \[ RTC 2000, 289 \]](#) , F. 4).

5 Sentada la doctrina anterior debemos dilucidar si el impuesto sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente creado por la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#) , grava, como denuncia el Auto de planteamiento de la cuestión, una materia imponible reservada a las corporaciones locales y, más concretamente, la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el impuesto sobre bienes inmuebles o, por el contrario, tiene un objeto distinto, al someter a tributación una diferente manifestación de capacidad económica. Y para realizar esta indagación es preciso partir del análisis del tributo local con el que se compara el gravamen autonómico cuestionado con el fin de determinar cuál es la verdadera fuente de riqueza gravada por el mismo.

De acuerdo con la [Ley 39/1988, de 28 de diciembre \( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851 \)](#) , reguladora de las haciendas locales, vigente al momento de girarse las liquidaciones impugnadas en el proceso del que dimana la presente cuestión de inconstitucionalidad (actual, [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo \[ RCL 2004, 602, 670 \]](#) , por el que se aprueba su texto refundido), el impuesto sobre bienes inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en dicha Ley (art. 61), cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de una concesión administrativa, de un derecho real de superficie o de usufructo, o de un derecho de propiedad sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos (art. 62). Los sujetos pasivos son las personas naturales o jurídicas y las entidades a las que se refiere el art. 33 de la [Ley 230/1963, de 28 de diciembre \( RCL 1963, 2490 \)](#) , general tributaria (actual art. 35.4 de la [Ley 58/2003, de 17 diciembre \[ RCL 2003, 2945 \]](#) , general tributaria) que sean titulares de los bienes inmuebles (art. 65). Su base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, determinada conforme a las normas reguladoras del catastro inmobiliario (art. 66) y la base liquidable será el resultado de la aplicación de la reducción prevista en la propia Ley (art. 72). El tipo de gravamen, a fijar por



cada municipio, oscila con carácter general, entre el 0,4 y el 1,30 por 100 para los inmuebles de naturaleza urbana, y entre el 0,3 y el 1,22 por 100 para los inmuebles de naturaleza rústica (art. 73). Finalmente, el citado impuesto municipal se devenga el primer día de cada período impositivo que coincide con el año natural (art. 75).

Pues bien, de la regulación anterior se desprende que el impuesto sobre bienes inmuebles es un tributo con un fin fiscal, esto es, allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público, que grava como materia imponible o fuente de riqueza la capacidad económica que se pone de manifiesto por la mera titularidad -como propietario, usufructuario, superficiario o concesionario- el día uno de enero de cada ejercicio de un bien inmueble rústico o urbano.

Por su parte, el impuesto extremeño sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, conforme a la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, en su redacción previa a las modificaciones operadas por la [Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre \[ LEXT 2005, 360 \]](#), es un tributo directo de carácter real que «grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan en el medio ambiente» (art. 1.1), señalando la Ley cuestionada que el objeto del tributo son «los bienes muebles e inmuebles» que «estén afectos o vinculados a procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades» (art. 1.2), destinadas a la «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» (art. 1.3). El hecho imponible 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. 2.1). Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas «titulares de los elementos patrimoniales» sometidos a tributación (art. 5.1), siendo titular del elemento patrimonial «quien realice las actividades que integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones y estructuras» (art. 6.1). La base imponible es «el valor productivo de los elementos patrimoniales» (art. 7.1), que estimará en función «de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción» (art. 6.2). Para los procesos de producción de energía eléctrica, la base imponible será «el mayor de los resultados» siguientes (párrafo 1 del art. 8, en la redacción que le dio la disposición adicional segunda de la [Ley 5/2000, de 21 de diciembre \[ LEXT 2000, 299 \]](#), de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2001): de un lado, el resultado de capitalizar al 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad Autónoma durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo el impuesto (art. 8.1); de otro lado, la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kilowatios por hora (Kw/h) multiplicada por el coeficiente 7 en el caso de la energía termonuclear o por el coeficiente 5 en el caso de tener otro origen (art. 8.2). Y para el transporte de energía, telefonía y telemática la base imponible la constituye la extensión de las estructuras fijas expresada en kilómetros y en número de postes o antenas no conectadas entre sí por cable (art. 8.3). El tipo de gravamen aplicable a la base imponible calculada para los procesos de producción de energía es del 3 por 100, mientras que el tipo de gravamen o tarifa para el transporte de energía, telefonía y telemática es de 100.000 pesetas por kilómetro, poste o antena (art. 9, en la redacción que le dio la disposición adicional segunda de la [Ley 3/1999, de 22 de diciembre \[ LEXT 1999, 281 \]](#), de los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2000). El devengo del tributo se produce al día 30 de junio, salvo en los supuestos de cese en las actividades, en cuyo caso, el devengo se produce el mismo día del cese (art. 10, en la redacción que le dio la disposición adicional vigésima segunda de la [Ley de la Asamblea de Extremadura 11/1997, de 23 de diciembre \[ LEXT 1997, 223 \]](#), de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma para 1998). Finalmente conviene señalar que, conforme a su disposición adicional primera, la



recaudación obtenida con el tributo autonómico se afectará a financiar «medidas y programas de carácter medioambiental».

6 Una vez examinada la configuración legal del impuesto municipal sobre bienes inmuebles y del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente procede determinar si este último grava materia imponible reservada a las corporaciones locales. Y, a este respecto, podemos ya anticipar que se trata de un impuesto de idéntica concepción al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente creado por la [Ley del Parlamento de las Illes Balears 12/1991, de 20 de diciembre \( LIB 1991, 160 \)](#), que gravaba las instalaciones afectas a determinadas actividades que se presumía que incidían en el medio ambiente por dedicarse a la producción, transformación, almacenamiento, etc., de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, actividades eléctricas, de telefonía o telemáticas, y que fue declarado inconstitucional por la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289 \)](#), por incidir en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA ([RCL 1980, 2165](#)), al invadir la materia imponible del impuesto sobre bienes inmuebles.

Como se ha señalado, para los representantes procesales del Estado, del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura y del Parlamento de Extremadura, lo que grava el impuesto cuestionado no es propiamente la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente, sino las actividades contaminantes, como expresamente recoge la exposición de motivos de la [Ley 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), al señalar que el tributo que en ella se ordena tiende a la «protección del medio ambiente». Ciertamente, como señalamos en la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289 \)](#) con relación al impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, si el impuesto ahora controvertido gravase efectivamente la actividad contaminante ninguna tacha habría que hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles, en la medida en que ambos impuestos estarían afectando a materias imponibles distintas.

Sin embargo, como sucedía en el caso del impuesto balear declarado inconstitucional por la STC 289/2000, el análisis de la estructura del impuesto extremeño no permite llegar a la anterior conclusión. Y es que, aun cuando la exposición de motivos de la Ley 7/1997 atribuye al citado tributo una finalidad extrafiscal, como es la protección del medio ambiente, lo cierto es que el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de 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. A este respecto necesariamente debemos tomar como punto de partida la circunstancia de que, conforme al art. 2 de la citada norma legal, el hecho imponible del impuesto lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, a saber, las 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 (art. 1.3); constituyendo la base imponible o, lo que es lo mismo, lo sometido a tributación, el «valor productivo» de los citados elementos patrimoniales que configuran el objeto del tributo (art. 7.1), entendiéndose por tal «la expresión estimativa de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción» de la energía eléctrica o de las comunicaciones telefónicas o telemáticas (art. 7.2).

Se trata, pues, conforme a la propia definición de su hecho imponible, de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones. Ciertamente, como hemos puesto de manifiesto al examinar el cumplimiento por algunos tributos autonómicos de la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6 LOFCA, la definición legal del hecho imponible [[STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168 \)](#), F. 10 a)] o del objeto del tributo ([ATC 417/2005, de 22 de noviembre \[ RTC 2005, 417 AUTO \]](#), F. 6) es sólo un elemento más -no definitivo- a la hora de dilucidar cuál es el



verdadero objeto del gravamen. Pero, frente a lo que mantienen el Abogado del Estado y las representaciones de las instituciones autonómicas comparecidas en este proceso, junto al que acabamos de subrayar, 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 art. 6 LOFCA hemos descartado, en particular, del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas ( [STC 37/1987, de 26 de marzo \[ RTC 1987, 37 \]](#) ), del impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento ( [STC 186/1993, de 7 de junio \[ RTC 1993, 186 \]](#) ), 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 \[ RTC 2004, 168 \]](#) ) y, en fin, del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas ( [ATC 417/2005, de 22 de noviembre](#) ).

7 En efecto, en primer lugar, frente a los citados gravámenes, el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente no arbitra ningún instrumento que se dirija a la consecución de ese fin. Así tuvimos ocasión de declarar que el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas y el impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento no gravan la titularidad de los bienes afectados sino la «infrutilización» de los mismos, ya que fueron creados con la intención, no de establecer una nueva fuente de ingresos públicos con fines fiscales, sino de coadyuvar, en sentido negativo, a disuadir a los titulares de esas propiedades (tierras infrutilizadas y dehesas) del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra, así como en sentido positivo, a estimularles para que obtuviesen de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les eran legalmente exigibles [ [SSTC 37/1987, de 26 de marzo \( RTC 1987, 37 \)](#), F. 14; y [186/1993, de 7 de junio \( RTC 1993, 186 \)](#), F. 4.a)]. Igualmente apreciamos como un indicio de que el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil no era un tributo de carácter contributivo la circunstancia de que mediante dicho gravamen podía «coadyuvarse a reducir los riesgos al desincentivar, haciéndolas más onerosas, algunas conductas o actividades», tales como el almacenamiento de sustancias peligrosas en suelo urbano [ [STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168 \)](#), F. 10 b)] y, debemos añadir ahora también, el hecho de que persiga incentivar, declarándolas exentas (en el art. 60 de la [Ley 4/1997, de 20 de mayo \[ LCAT 1997, 233 \]](#), de protección civil de Cataluña), instalaciones que no presenten un grado de riesgo significativo, tales como las «instalaciones y estructuras afectas a la producción de combustibles, carburantes o energía eléctrica, mediante la transformación de residuos sólidos y líquidos» [letra b)], las «estaciones transformadoras de energía eléctrica cuya tensión en el primario sea igual o inferior a 25 kilovatios, así como las redes de distribución de tensión igual o inferior a 25 kilovatios» [letra c)], las «instalaciones de producción de energía eléctrica ... de potencia nominal inferior a 50 megavatios» [letra d)] o, por último, las «conducciones de gas propano y gas natural canalizado de presión inferior a 36 kilogramos por centímetro cuadrado» [letra e)]. Finalmente negamos que la materia imponible del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas coincidiera con la del impuesto sobre bienes inmuebles porque «su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina» ( [ATC 417/2005, de 22 de noviembre \[ RTC 2005, 417 AUTO \]](#), F. 6).

Sin embargo, tal y como sucedía con el impuesto balear anteriormente citado, el tributo cuestionado ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 [CE \( RCL 1978, 2836 \)](#), desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve. En efecto, como señalamos en la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289 \)](#), F. 5, si lo realmente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido 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 que tendría, al menos, dos implicaciones. De un lado, se vincularía la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, esto es, se atemperaría el gravamen a la conducta de los sujetos contaminantes. Así se hizo tanto en el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas como en el impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, al someter a tributación la diferencia entre el rendimiento óptimo o potencial y el obtenido o real, respectivamente; así ocurre también en el citado gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil, en el que para la fijación del tipo aplicable o de la tarifa «el legislador autonómico ha empleado criterios no estrictamente vinculados con los ingresos de las empresas explotadoras de las instalaciones o que realizan las actividades sino con su producción» [ [STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168\)](#) , F. 10 a)]; y lo mismo sucede, en fin, con el impuesto extremeño sobre edificaciones ruinosas y solares sin edificar, que vincula «la tributación establecida a la consecución de la finalidad pretendida, de tal manera que quienes cumplen con su obligación de edificar un solar o restaurar una edificación declarada en ruina en el plazo legalmente establecido (4 años) quedan liberados de la obligación tributaria, estando gravados únicamente quienes, por su propia voluntad, optan por no cumplir con la misma» [ [ATC 217/2005 \(sic\), de 22 de noviembre \( RTC 2005, 417 AUTO\)](#) , F. 6].

Y, de otro lado, si lo efectivamente gravado fuera la actividad contaminante se someterían a gravamen aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas tal y como hace, por ejemplo, el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil que, como pusimos de manifiesto en la [STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168\)](#) , somete a tributación cada una de «las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil» (F. 10).

8 Nada de lo anterior hace, sin embargo, el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Así, en primer lugar, al igual que sucedía con el impuesto balear declarado inconstitucional por la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#) , desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante -o, dicho de otro modo, desconoce el principio en virtud del cual «quien contamina paga»- al cuantificar el gravamen tomando como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones, calculado con relación a dos parámetros diferentes que no guardan ninguna relación con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad. En efecto, para los procesos de producción de energía la base imponible se determina tomando la mayor de las dos cantidades siguientes: bien la resultante de capitalizar al 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo del impuesto, bien la derivada de convertir a pesetas la producción bruta media de los tres últimos ejercicios. Y para las actividades de transporte de energía, telefonía y telemática la base imponible se determina en función de los kilómetros de estructuras fijas y del número de postes o antenas.

Como puede apreciarse, la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción, o número de instalaciones de las actividades gravadas, por lo que, al igual que concluimos en la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#) , con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, la forma de determinación de la base imponible pone de relieve que el tributo cuestionado «no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, F. 6), y añadimos ahora, ni de la facturación ni del número de instalaciones.



Por otra parte, como hemos señalado, si el impuesto extremeño analizado 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 art. 1.3 de la [Ley 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#) , 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.

En consecuencia, tal y como concluimos en la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289 \)](#) con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, 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.

9 En suma, el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura grava la mera titularidad de bienes inmuebles, con independencia de su aptitud para incidir o no en el medio ambiente, incurriendo de este modo en la prohibición prevista en el art. 6.3 [LOFCA \( RCL 1980, 2165 \)](#) , por su solapamiento con la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, reservada a las haciendas locales.

En efecto, conforme al art. 2 de la [Ley Extremeña 7/1997 \( LEXT 1997, 115 \)](#) , el hecho imponible del tributo cuestionado es «la titularidad por el sujeto pasivo... de los elementos patrimoniales... que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo», entendiéndose, de un lado, por elementos patrimoniales afectos «cualquier tipo de instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas» (art. 1.3), y, de otro lado, por sujeto pasivo «quien realice las actividades que integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones y estructuras de personas o entidades con las que mantenga relaciones de vinculación directa o indirecta» (art. 6.1). Por su parte, de conformidad con el art. 61 de la [Ley 39/1988, de 28 de diciembre \( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851 \)](#) , reguladora de las haciendas locales (actual art. 61 del [Real Decreto-Legislativo 2/2004 \[ RCL 2004, 602, 670 \]](#) ), el impuesto sobre bienes inmuebles es un tributo cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectados; siendo el sujeto pasivo, los propietarios de los bienes inmuebles, o titulares de un derecho real de usufructo, de superficie, o de una concesión administrativa demanial o mixta (arts. 65 de la [Ley 39/1988](#) y 63 del [Real Decreto Legislativo 2/2004](#)).

En suma, parafraseando la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289 \)](#) podemos concluir que, tanto uno como otro tributo gravan la mera «titularidad» de bienes inmuebles, todos en el tributo municipal, algunos en el impuesto autonómico cuestionado, pero en todo caso, «bienes inmuebles», y lo hacen en la persona de su titular, entendido éste de forma más o menos amplia, pues si el tributo local somete a tributación concretamente a quienes son titulares de un derecho de propiedad, usufructo, superficie o de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles o sobre servicios públicos a los que estén afectados dichos bienes, el tributo autonómico configura como sujeto pasivo genéricamente a quienes son titulares de los inmuebles gravados, entendiéndose que es el titular quien realiza las actividades sometidas a tributación. Dicho de otra forma, 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.

Es cierto que el impuesto sobre bienes inmuebles se refiere a «bienes inmuebles» y el tributo extremeño analizado a «instalaciones»; también lo es que este segundo impuesto al precisar el valor de las instalaciones no recurre al valor catastral sino al productivo, prescindiendo para ello de las características de las instalaciones o inmuebles que afectan al medio ambiente: la titularidad de una de ellas es suficiente para ser sometido a dicha tributación. Sin embargo, estas constataciones no alteran la conclusión avanzada. En efecto, como ya tuvimos ocasión de señalar en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, aunque el tributo local se refiera a «bienes inmuebles» y el tributo autonómico a «instalaciones», éstas no son más que una especificación o una parte de aquéllos (F. 6), pues basta con acudir a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (actual Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario), para comprobar que se califican como «construcciones» tanto los edificios, «sean cualesquiera los elementos de que estén contruidos, los lugares en que se hallen emplazados, la clase de suelo en que hayan sido levantados y el uso a que se destinen, aun cuando por la forma de su construcción sean perfectamente transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situados no pertenezca al dueño de la construcción, y las instalaciones comerciales e industriales asimilables a los mismos» (art. 62.b.1), como «[l]as demás construcciones no calificadas expresamente de naturaleza rústica» (art. 61.3), siendo calificadas como construcciones rústicas «los edificios e instalaciones de carácter agrario, que situados en terrenos de naturaleza rústica, sean indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales» (art. 63.b). En la actualidad, el Real Decreto Legislativo 1/2004 califica como «construcciones» no sólo los edificios «que se encuentren unidos permanentemente al suelo» (art. 7.4.a) sino también las «instalaciones industriales», excluyéndose únicamente de estas últimas «la maquinaria y el utillaje» (art. 7.4.b), y se definen como bienes inmuebles de características especiales a «un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble» (art. 8.1), citándose entre estos últimos, los «destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado de petróleo, y las centrales nucleares» (art. 8.2.a).

En definitiva, tal y como señalamos en la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289 \)](#), F. 6, aunque excepcionalmente pudiera dudarse de si algunas específicas «instalaciones» gravadas por el impuesto extremeño cabe calificarlas en rigor como bienes inmuebles a efectos del tributo municipal, teniendo en cuenta que basta ser titular de una instalación para quedar sometido al citado tributo, así como la amplitud con que la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (o el actual Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo), define los bienes inmuebles, no cabe duda de que el solapamiento en cuanto a la materia imponible entre ambos impuestos se produce en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables. A la misma conclusión debe llegarse comparando la figura del sujeto pasivo, pues en ambos tributos se configura como tal a quien es el titular de un bien inmueble, entendida dicha titularidad en el tributo local como un derecho de propiedad, de usufructo, de superficie o de concesión administrativa (sobre bienes inmuebles o sobre servicios públicos a los que se hallen afectados bienes inmuebles), y en el tributo autonómico, en cualquier concepto.

Y lo mismo puede decirse respecto de la base imponible de ambos tributos ya que tanto en el gravamen local como en el autonómico se determina con relación al «valor» de los bienes inmuebles, por más que cada norma -la estatal y la autonómica- elijan una fórmula distinta de cuantificación. En efecto, mientras que la base imponible del tributo extremeño la constituye «el valor productivo de los elementos patrimoniales» (art. 7 de la [Ley 7/1997 \[ LEXT 1997, 115 \]](#)), la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles está configurada «por el valor catastral de los bienes inmuebles» (art. 66 LHL). En la Ley autonómica ese «valor» se determina bien por el resultado de capitalizar el promedio de los ingresos brutos de explotación o por la producción bruta de energía, bien por el número de kilómetros de estructuras fijas y de postes o antenas (art. 8), mientras que en el art. 66.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, el valor



catastral se determina con referencia al valor de mercado (actual art. 22 del Real Decreto-Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, del catastro inmobiliario). Es decir, en ambos casos se ha tomado como módulo de referencia el «valor» de los bienes inmuebles, aunque la forma de llegar a su cuantificación sea diferente. En consecuencia, y a diferencia de lo que mantiene el Abogado del Estado, el impuesto extremeño -como hacía en su momento el impuesto balear declarado inconstitucional- se dirige única y exclusivamente a medir objetivamente el valor de los elementos patrimoniales afectos a las actividades que constituyen el objeto del gravamen en función de la capacidad productiva de la actividad gravada y no, como sería necesario si el impuesto fuese verdaderamente extrafiscal, a determinar la intensidad con la que las instalaciones gravadas inciden sobre el medio ambiente extremeño. A fin de cuentas, como mantenía el propio Abogado del Estado en el recurso de inconstitucionalidad núm. 3892/1997 - al que se ha hecho referencia anteriormente- y planteado en relación con este mismo impuesto, se trata de un tributo que «recae íntegramente y grava elementos materiales (en este caso, patrimoniales), gravados íntegramente por un impuesto municipal; se trata pues de un tributo sobre materias reservadas a las corporaciones locales», carente de la «habilitación legal expresa que exige el art. 6.3 LOFCA ( RCL 1980, 2165) » (pg. 11 del escrito de interposición).

En suma, del análisis efectuado anteriormente se puede concluir que el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente es, en su naturaleza, estructura y finalidad, idéntico al impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (declarado inconstitucional en la [STC 289/2000 \[ RTC 2000, 289\]](#) ) y diferente al gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las puedan derivar la activación de planes de protección civil (declarado constitucional en la [STC 168/2004 \[ RTC 2004, 168\]](#) ). En efecto, aunque el impuesto extremeño se configura formalmente como un tributo extrafiscal con una finalidad medioambiental, sin embargo, no existe la necesaria conexión entre la finalidad que se dice perseguir (la protección del medio ambiente) y el medio que se adopta para su consecución (el gravamen de los elementos patrimoniales), pues se hace total abstracción del modo en que cada instalación gravada incide en el medio ambiente en el que se desenvuelve (de manera que ni se estimula la realización de conductas respetuosas con el medio ambiente ni se desincentivan aquellas otras que sean nocivas para el mismo), gravando únicamente el valor de unas instalaciones calculado fundamentalmente en función a la facturación de las empresas titulares de las mismas.

Sin embargo, el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pudieran derivar planes de protección civil somete a tributación única y exclusivamente a aquellas instalaciones que generen una «especial potencialidad para provocar situaciones de grave riesgo colectivo, catástrofes y calamidades públicas que deban combatirse mediante la puesta en marcha de los instrumentos de protección civil» [ [STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168\)](#) , F. 10 b)], razón por la cual, en primer lugar, se exoneran de tributación, con la finalidad de incentivarlas (apartado VII del preámbulo de la [Ley 4/1997 \[ LCAT 1997, 233\]](#) ), las instalaciones de gestión de residuos (art. 59.1.1), las instalaciones industriales o almacenes que no acumulen sustancias peligrosas por encima de los límites fijados en la Ley [art. 59.1.1], las instalaciones transformadoras de residuos sólidos y líquidos [art. 60 b)], las estaciones eléctricas y redes de distribución de tensión inferior a 25 kilovatios [art. 60 c)], las instalaciones productoras de energía eléctrica de potencia inferior a 50 megavatios [art. 60 d)] y las conducciones de gas de presión inferior a 36 kilogramos por centímetro cuadrado [art. 60 e)]; en segundo lugar, se someten a tributación todas las instalaciones, con independencia de la actividad a la que estén afectas, que sean susceptibles de generar graves riesgos para la sociedad, tales como, las instalaciones industriales o almacenes de sustancias peligrosas (art. 59.1.1), las instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas como el gas (art. 59.1.2), los aeropuertos y aeródromos (art. 59.1.3), las presas hidráulicas (art. 59.1.4), las centrales nucleares (art. 59.1.5) o las instalaciones y estructuras destinadas al transporte y suministro de energía eléctrica (art. 59.4.6); y, finalmente, se desvincula el gravamen de la



facturación de las empresas afectadas, la cual sólo se toma en consideración a los efectos de establecer un límite máximo de tributación (art. 59.2).

10 Finalmente, y frente a lo que mantienen el Abogado del Estado y las Letradas del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura y del Parlamento de Extremadura, la conclusión de que el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se solapa con el impuesto sobre bienes inmuebles no se desvirtúa por el hecho de que, conforme a la disposición adicional primera de la [Ley 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), los ingresos que se recauden por dicho impuesto se destinen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental, afectación que, a juicio de las citadas representaciones procesales, habría conducido en la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168 \)](#) a declarar que el gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil tenía carácter retributivo y, por ende, no vulneraba la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6.3 [LOFCA \( RCL 1980, 2165 \)](#). Y no lo hace, en esencia, por dos razones. En primer lugar, porque 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. Y, en segundo lugar, porque 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 medio ambiental como, por ejemplo, los programas «que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos» o «de apoyo al transporte público».

En suma, podemos concluir que el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario que grava la misma materia imponible que la del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA.

11 Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que le integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 [CE \[ RCL 1978, 2836 \]](#)), y al igual que hicimos en la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289 \)](#), con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, 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 ellos una resolución administrativa o judicial firme.

## FALLO

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

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, por tanto, declarar inconstitucional y nula la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), en su redacción



previa a las modificaciones operadas por la [Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre \( LEXT 2005, 360 \)](#), con los efectos previstos en el fundamento jurídico 11.

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

Dada en Madrid, a trece de junio de dos mil seis.-María Emilia Casas Baamonde.-Guillermo Jiménez Sánchez.-Vicente Conde Martín de Hijas.-Elisa Pérez Vera.-Roberto García-Calvo y Montiel.-Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.-Ramón Rodríguez Arribas.-Pascual Sala Sánchez.-Manuel Aragón Reyes.-Pablo Pérez Tremps.-Firmado y rubricado.

**Voto particular Que formula la Presidenta doña María Emilia Casas Baamonde respecto a la Sentencia, de fecha 13 de junio de 2006, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1219-2005**

Con el mayor respeto hacia el parecer contrario que ha conducido a la Sentencia mayoritaria disiento de su argumentación y de su fallo estimatorio. La Sentencia decide en su fallo «Estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, por tanto, declarar inconstitucional y nula la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo \( LEXT 1997, 115 \)](#), en su redacción previa a las modificaciones operadas por la [Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre \( LEXT 2005, 360 \)](#), con los efectos previstos en el fundamento jurídico 11», de acuerdo con la argumentación que se desarrolla hasta su fundamento jurídico 11, en el que se concluye sintéticamente que «el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario que grava la misma materia imponible que la del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA ( [RCL 1980, 2165](#) ) ». No es ésta, en mi opinión, la configuración del impuesto extremeño, que no grava la misma materia imponible que el impuesto municipal sobre bienes inmuebles, por lo que la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997 no contraviene el límite contenido en el art. 6.3 LOFCA, procediendo, en consecuencia, declarar la constitucionalidad de dicha Ley y desestimar la cuestión de inconstitucionalidad.

Siendo el supuesto aquí enjuiciado próximo al resuelto por nuestra [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289 \)](#), sobre la [Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre \( LIB 1991, 160 \)](#), reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, cuya doctrina aplica la Sentencia de la que me separo, la argumentación que sustenta la posición de mi Voto particular discrepante es la que quedó ya expuesta en el Voto particular formulado por el Magistrado don Pablo García Manzano a la citada STC 289/2000, al que me adherí junto con el Magistrado don Julio Diego González Campos. Remitiéndome a lo allí expresado suscribo este Voto, añadiendo aquí que el objeto del tributo extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente alcanza también a los bienes muebles que «estén afectos o causalmente vinculados a procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades que, conforme a la presente Ley, perturben el medio ambiente de Extremadura o comporten potenciales riesgos extraordinarios en su territorio» (art. 1.2 de la [Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997 \[ LEXT 1997, 115 \]](#)); y que su hecho imponible se configura, además de por «la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales» dichos, radicados en Extremadura y afectos a la realización de las actividades referidas, por la realización de éstas, con independencia de su titularidad, siempre que quienes las realicen se sirvan «de las instalaciones y estructuras de personas o entidades con las que mantenga[n] relación de vinculación directa o indirecta» (art. 6.1 de dicha Ley).

Madrid, a trece de junio de dos mil seis.-María Emilia Casas Baamonde.-Firmado y rubricado.

**Voto particular concurrente Que formula el Magistrado don Manuel Aragón Reyes, a la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1219-2005**

Con todo respeto hacia los Magistrados que han apoyado la argumentación reflejada en la Sentencia, y haciendo uso de la facultad establecida en el art. 90.2 LOTC ( [RCL 1979, 2383](#) ) ,



he de manifestar, brevemente, mi disenso de la misma formulando este Voto particular concurrente.

Aunque estoy de acuerdo con el fallo, y por ello lo he apoyado en el Pleno, disiento, sin embargo, de la argumentación en que se funda, como también expresé en la deliberación, aduciendo las razones que ahora resumo.

Creo que, de un lado, aunque se admitiese que la materia objeto del impuesto extremeño es la titularidad de determinados bienes, no se da una coincidencia plena entre la materia gravada por el impuesto sobre bienes inmuebles (titularidad de bienes inmuebles) y por el impuesto de Extremadura (que, aparte de sobre bienes inmuebles, también recae sobre bienes muebles); de otro, que ni siquiera cabe partir de aquella materia, pues aunque se configure como hecho imponible, en el Impuesto extremeño, la «titularidad de las instalaciones», realmente lo que viene a gravarse es una actividad, la de producción y transporte de energía. Por ello es difícil sustentar, como se hace en la Sentencia, la inconstitucionalidad del impuesto extremeño en el hecho de que significa una doble tributación, respecto del impuesto sobre bienes inmuebles, prohibida por el art. 6.3 LOFCA ( RCL 1980, 2165) . Más clara me parece la inconstitucionalidad por la coincidencia con el impuesto de actividades económicas, en cuanto que el impuesto extremeño, en definitiva, como antes he dicho, lo que viene es a gravar una determinada actividad ya sometida a tributación por el impuesto de actividades económicas, infringiéndose así, pero por esa causa, el citado art. 6.3 LOFCA. Es cierto que ninguna de las partes en el proceso constitucional lo ha alegado, pero ello no nos hubiera impedido, a tenor de lo dispuesto en el art. 39.2 de nuestra Ley Orgánica, fundar en tal infracción la inconstitucionalidad de la norma impugnada.

Madrid, a trece de junio de dos mil seis.-Manuel Aragón Reyes.-Firmado y rubricado.

Voto particular Que formula el Magistrado don Pascual Sala Sánchez respecto de la Sentencia recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1219-2005, planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura sobre la Ley de la Asamblea de dicha Comunidad Autónoma 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, al que se adhieren la Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez Tremps

1 Con todo respeto hacia la posición mayoritaria que refleja la Sentencia antes citada, y que resume el último párrafo de su fundamento jurídico 10 en el sentido de que «el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que grava la misma materia imponible que la del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA ( RCL 1980, 2165) », entiendo que ni dicha conclusión, ni el fallo estimatorio de la cuestión de inconstitucionalidad que es su consecuencia se ajustan a la verdadera naturaleza, estructura y finalidad del impuesto cuestionado, que difiere en algunos puntos esenciales de la predicable del impuesto sobre bienes inmuebles, único respecto del que aquí se ha relacionado la incompatibilidad a que se refiere el precepto de la LOFCA acabado de citar.

Por otra parte, dicha conclusión y fallo, así como la argumentación que soporta una y otro, se separan de la matización de la doctrina sentada en la STC 289/2000, de 30 de noviembre ( RTC 2000, 289) -de la que la Sentencia de la que disiento se declara aplicación- que supuso la STC 168/2004, de 6 de octubre ( RTC 2004, 168) .

2 La cuestión de fondo planteada a este Tribunal, como ya se desprende de cuanto se lleva dicho, se centra en determinar si el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo ( LEXT 1997, 115) , infringe lo dispuesto en el art. 6 LOFCA ( RCL 1980, 2165) , que en el Auto de planteamiento de la cuestión se cita como único precepto infringido, en relación con los arts. 133.2 y 157.3 CE ( RCL 1978, 2836) , por la incompatibilidad del nuevo gravamen autonómico con el impuesto sobre bienes inmuebles, también en esta resolución aducido como único supuesto de incompatibilidad. De ello deriva, como con toda corrección hace la Sentencia de



que disiento (F. 3), en primer lugar, la necesidad de situar el tema en el contexto del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y, por tanto, en su capacidad para acceder a un sistema adecuado -en términos de suficiencia- de ingresos que le permitan ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones y competencias que les han sido asignadas legalmente, tal y como resulta de los arts. 133.2, 137, 156.1 y 157.1 CE y 4 y 5 LOFCA y ha reconocido tradicionalmente la jurisprudencia de este Tribunal ( [SSTC 289/2000, de 30 de noviembre \[ RTC 2000, 289 \]](#) ; [96/2002, de 25 de abril \[ RTC 2002, 96 \]](#) y [168/2004, de 6 de octubre \[ RTC 2004, 168 \]](#) , por no citar otras que algunas de las más recientes), y, en segundo término, la necesidad, también, de admitir que, como declaró la [STC 49/1995, de 16 de febrero \( RTC 1995, 49 \)](#) , F. 4, y como establece claramente el antes citado art. 133.2 CE, la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que está sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas, límites éstos que, en cuanto aquí interesa, se concretan en la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6, aps. 2 y 3, LOFCA, esto es, en la de que los tributos autonómicos no puedan «recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado» y en la de que, aunque pueden recaer sobre «las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales», sólo serán viables «en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple». Pero todo ello, como advirtió expresamente la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168 \)](#) , F. 4, recordando la anterior [150/1990, de 4 de octubre \( RTC 1990, 150 \)](#) , F. 3, con el criterio hermenéutico, por cierto silenciado en la Sentencia de que se disiente, de que ninguno de los límites constitucionales que condicionan la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas puede ser interpretado de tal modo que la haga inviable.

3 La Sentencia objeto de disenso se manifiesta tributaria de la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \( RTC 2000, 289 \)](#) , que, en recurso interpuesto por el Presidente del Gobierno, declaró la inconstitucionalidad de la [Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre \( LIB 1991, 160 \)](#) , reguladora también, como la aquí cuestionada, de un impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, y a la que se formuló un fundado Voto particular.

Esta Sentencia, como la recaída en la presente cuestión de inconstitucionalidad, partió, como canon de enjuiciamiento, del art. 6.3 LOFCA ( [RCL 1980, 2165](#) ) , perteneciente al bloque de constitucionalidad, en relación, fundamentalmente, con los condicionamientos del poder tributario derivado de las Comunidades Autónomas ya recogidos en el art. 132.2 CE ( [RCL 1978, 2836](#) ) y en la jurisprudencia constitucional citada en el fundamento precedente. Partió también, como la [STC 168/2004, de 6 de octubre \( RTC 2004, 168 \)](#) , que contrariamente declaró la constitucionalidad de los arts. 58 a 64 de la [Ley del Parlamento de Cataluña \( LCAT 1997, 233 \)](#) reguladores de un gravamen autonómico recayente «sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña», de la distinción entre «hecho imponible» y «materia imponible» (aps. 2 y 3 del mencionado art. 6 LOFCA), o, «materia reservada», como literalmente dice el precepto, para identificar esta última expresión como «materia imponible y objeto del tributo» o, lo que es lo mismo, «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», frente a la de «hecho imponible», que tiene un significado más estricto, como concepto jurídico que es, y con el que quiere significarse el presupuesto que en cada caso fija la Ley en atención a determinadas circunstancias para configurar los diferentes tributos y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria ( [SSTC 289/2000 \[ RTC 2000, 289 \]](#) , F. 4; [168/2004 \[ RTC 2004, 168 \]](#) , F. 6 y la Sentencia de la que se disiente, fundamento jurídico 4, así como los conceptos que de tal presupuesto recogía el art. 28.1 de la anterior [Ley General Tributaria \[ RCL 1963, 2490 \]](#) y recoge el art. 20 de la vigente [58/2003, de 17 de diciembre \[ RCL 2003, 2945 \]](#) ), de tal suerte que, como las tres Sentencias citadas indican, «en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes».

Naturalmente, una vez establecido el concepto de «materia imponible» teóricamente, sobre todo cuando se lo identifica con «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador se decida a someter a imposición», ha de realizarse una interpretación ponderada de cuál es el límite para que pueda excluirse una imposición autonómica. El propio art. 6.3 LOFCA da la medida al respecto, en cuanto, como se ha visto, permite la imposición autonómica sobre «las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales» -y no hace falta reproducir aquí la imposibilidad de identificar materias reservadas con competencias de los entes locales, que es una constante en la jurisprudencia constitucional- siempre dentro de los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. No cabe duda de que estas salvedades no pueden ser interpretadas en sentido absoluto, porque será necesario atender en cada caso a la fuente de riqueza gravada con el tributo local ( [STC 289/2000 \[ RTC 2000, 289\]](#) , F. 4, último párrafo) y, lo que es más, a su naturaleza, estructura y finalidad, y a los mismos conceptos en el gravamen autonómico, para llegar a determinar si este duplica o no al tributo local, esto es, si entra, solapándolo, o no, dentro del ámbito del tributo local correspondiente.

Esto es lo que han hecho las tres Sentencias últimamente contrastadas -SSTC, tantas veces citada, [289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#) , [168/2004 \( RTC 2004, 168\)](#) y la de que en este Voto se discrepa-

4 En efecto, en la primera de las mencionadas Sentencias -la [STC 289/2000 \( RTC 2000, 289\)](#) , F. 5- y lo mismo en la última, que es de la que se disiente -F. 5 también-, se llega a la conclusión de que el impuesto autonómico cuestionado grava la misma materia imponible, la misma fuente de riqueza sometida a tributación que en el impuesto sobre bienes inmuebles, que las Sentencias identifican con la misma manifestación de capacidad económica, habida cuenta que (FF. 5 y 6, respectivamente) el análisis de la estructura de los impuestos concernidos (el balear y el extremeño) revela que, pese a la atribución a los mismos de finalidad extrafiscal en las correspondientes exposiciones de motivos de sus Leyes reguladoras -la de protección del medio ambiente-, su verdadera naturaleza es la de un tributo netamente fiscal o contributivo en la medida en que: a) no grava directamente la actividad contaminante, sino la mera titularidad de unas instalaciones; b) presenta un hecho imponible (concepto éste que, por tanto y pese a su distinción con el de materia imponible, va a servir en definitiva para decidir acerca de la compatibilidad entre los tributos) constituido por la titularidad del sujeto pasivo de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo (art. 2); y c) constituye su base imponible (art. 7) el valor productivo de los elementos patrimoniales que configuran el objeto del tributo, entendiendo por tal «la expresión estimativa de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción» de la energía o de las comunicaciones. No hay, pues, en este caso, siempre en criterio de estas Sentencias, un tributo que grave la actividad contaminante, ni que se dirija a disuadir el incumplimiento de obligaciones ligadas al medio ambiente o que estimule actuaciones encaminadas a su protección. Tampoco, según dicho criterio, un tributo que determine la magnitud del gravamen en función de la incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación. En definitiva, ni más ni menos que lo que ocurre en el impuesto sobre bienes inmuebles, en que, según su regulación, tanto en la [Ley de Haciendas Locales 38/1988, de 28 de diciembre \( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851\)](#) , como en el texto refundido de la misma aprobado por [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo \( RCL 2004, 602, 670\)](#) -arts. 61 y siguientes de la primera y 60 y siguientes de la segunda-, se está en presencia de un tributo directo de carácter real, que grava el valor de los bienes inmuebles, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectados, cuyos sujetos pasivos son los titulares de los derechos reales o concesiones de que se trate y cuya base de imposición es también el valor de los bienes inmuebles (al que equivaldría el valor de producción en el impuesto extremeño).

Por su parte, la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168\)](#) tiene en cuenta, lógicamente, para llegar a la conclusión de constitucionalidad del gravamen introducido por la [Ley catalana 4/1997, de 29 de](#)



mayo ( LCAT 1997, 233 ) , de protección civil de Cataluña, los elementos diferenciadores de este tributo respecto del tributo balear declarado inconstitucional por la STC 289/2000 ( RTC 2000, 289 ) y, por tanto, respecto del tributo extremeño a que se refiere la Sentencia recaída en la cuestión de inconstitucionalidad de la que se discrepa en este voto. Así, en su fundamento jurídico 10, destaca el carácter finalista del gravamen -no, por consiguiente, su naturaleza contributiva- en cuanto, si bien «recae sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil» - formulación a la que califica, siguiendo al Abogado del Estado, de «imprecisión técnica»-, claramente se deduce que el objeto del gravamen, según los supuestos de sujeción que determina, no son dichos elementos patrimoniales, sino el riesgo potencial que supone la existencia de las instalaciones y actividades en dichos supuestos mencionadas. Así, también, insiste en que los sujetos pasivos no son los titulares de los antecitados elementos patrimoniales, como sería lógico que sucediera si éstos constituyeran el objeto del tributo, sino quienes realicen la actividad a la que aquéllos están afectos, e insiste igualmente en que, para la fijación del tipo o tarifa aplicable, el legislador autonómico ha empleado criterios no estrictamente vinculados con los ingresos de las empresas explotadoras de las instalaciones o realizadoras de las actividades, sino con su producción y en que existe previsto el destino de un fondo de seguridad con el objeto de financiar actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación. Y todo ello con el resultado de concluir que el gravamen allí analizado no era un tributo de carácter contributivo, sino que en él primaba su vertiente retributiva, pues su exacción no dependía del valor del bien o de la renta que potencialmente produjera, sino del riesgo que encerrara y de su peligrosidad medidos en términos de protección civil.

5 Planteada así la controversia, y sin perjuicio de reconocer mayores dificultades técnicas a la Ley Extremeña reguladora del gravamen aquí cuestionado que a la Ley catalana que introdujo el gravamen sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil -lo que no puede erigirse en canon de constitucionalidad por la elemental razón de que a este Tribunal no le corresponde emitir juicios de técnica legislativa (por todas, STC 37/2002, de 14 de febrero [ RTC 2002, 37 ] , F. 6)-, no puede compartirse, conforme al principio se anunció, el fallo de inconstitucionalidad y la argumentación que lo soporta contenidos en la Sentencia mayoritaria si se atiende a las siguientes consideraciones:

a) En primer lugar, a que el impuesto extremeño es un gravamen de finalidad extrafiscal reconocida en su propia regulación. Conforme establece la disposición adicional primera de su Ley «los ingresos que se recauden por el tributo que regula la presente Ley 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».

El hecho de que, a diferencia del gravamen catalán, el extremeño no establezca que el producto de la recaudación del gravamen deba destinarse íntegramente a financiar actividades tales como previsión, prevención, planificación, información y formación en materia medioambiental, no quiere decir que se trate de un tributo con mera finalidad recaudatoria. Una cosa es que el gravamen no aparezca afectado con exclusividad a determinadas finalidades y otra bien diferente que, por eso, no pueda reconocérsele la naturaleza «finalista» que sin duda ostenta y, además, todas ellas relacionadas con el impacto medioambiental, porque no puede caber duda alguna que programas de reducción, reutilización o reciclaje de residuos, o de apoyo al transporte público, reducen directamente la contaminación y favorecen de la misma forma el medio ambiente. Importa destacar que la Ley balear 12/1991, de 20 de diciembre ( LIB 1991, 160 ) , reguladora de un impuesto del mismo nombre que el aquí analizado, no contenía ningún precepto similar a la disposición adicional antes transcrita.

Pero es que, además, como observa el Abogado del Estado, el art. 3 de la [Ley Extremeña \( LEXT 1997, 115\)](#) contempla un supuesto de finalidad extrafiscal disuasoria, desde el momento en que declara no sujetas al Impuesto la titularidad de las instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de los elementos patrimoniales enumerados como su objeto «para autoconsumo» o «la producción de las energías solar y eólicas, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente». Con ello, no puede dudarse de que el impuesto autonómico pretende favorecer las instalaciones de autoconsumo y la producción de energías renovables (solar o eólica) y frenar aquellas otras, como las instalaciones destinadas al transporte por elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de comunicaciones telefónicas o telemáticas que tienen reconocida su incidencia medioambiental.

Cabe añadir que, aun cuando el art. 1 de la Ley cuestionada defina el tributo por ella establecido como un tributo directo y de naturaleza real que grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente, al igual que entendió la [STC 168/2004 \( RTC 2004, 168\)](#), que contenía una determinación similar del objeto del tributo introducido por la [Ley catalana 4/1997 \( LCAT 1997, 233\)](#), 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. 1.3) abonan dicha conclusión.

b) En segundo término, si se atiende a que, si bien es cierto que el hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles está constituido -art. 61.1 del texto refundido [LHL \( RCL 2004, 602, 670\)](#) - por la titularidad de determinados derechos reales inmobiliarios (concesión administrativa, superficie, usufructo y propiedad) y que también en el gravamen autonómico dicho presupuesto está asociado a 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», no lo es menos que el hecho imponible de uno y otro gravamen -la titularidad- tienen una dimensión y alcance diferente. En el impuesto sobre bienes inmuebles es la titularidad, como concepto jurídico, de los derechos reales antes mencionados. En el gravamen autonómico, aunque se aluda a la titularidad de elementos patrimoniales, se añade «que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo» (art. 2) y no sólo eso, sino que la idea misma de titularidad llega a trascender del elemento patrimonial de que se trate para comprender también a «quien realice las actividades que integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones y estructuras de personas o entidades con las que mantenga relaciones de vinculación directa o indirecta» (art. 6.1). Puede haber, por tanto, una titularidad de actividad separada de la titularidad de la instalación, que hace sujeto pasivo también a aquel que la realice, lo que revela que el objeto del gravamen es, más que el elemento en sí, la actividad que con su utilización se despliega.

c) En tercer lugar, si se atiende a que no puede decirse que la base imponible (la medida de la capacidad contributiva manifestada por la realización del hecho imponible) coinciden en uno y otro impuesto, en cuanto, como afirma la posición mayoritaria, en ambos «se determina con relación al valor de los bienes inmuebles», por más que cada norma -la estatal y la autonómica- elijan una fórmula distinta de cuantificación (F. 9), dado que ese valor es el de mercado en el impuesto sobre bienes inmuebles y viene fijado mediante procedimientos catastrales de valoración, mientras que en el Impuesto controvertido es «el valor productivo de los elementos patrimoniales a que se refiere la definición legal del objeto del tributo» (art. 7.1), entendiéndose por tal en el período tributario «la expresión estimativa de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de los bienes, incluida la energía, o de las actividades, obras y servicios, cuya generación determina el origen del hecho imponible» (art. 7.2). Con este concepto de «valor productivo», que no estaba explicitado en la Ley del impuesto balear, que por el contrario hablaba escuetamente de la base como «el valor de los elementos patrimoniales a que se refiere la definición legal del objeto del tributo», es claro que no se ha pretendido, como afirma el Abogado del Estado, medir



U

B

objetivamente el valor de un elemento patrimonial, sino determinar la intensidad con que ciertas instalaciones pueden incidir en el medio ambiente de Extremadura, puesto que parece claro que tal incidencia se corresponde más con la capacidad productiva que con el valor del bien de que se trate.

Si, pues, el gravamen extremeño no grava la mera titularidad de las instalaciones, sino su afectación a procesos productivos con incidencia en el medio ambiente de dicho territorio y presenta una naturaleza, estructura y finalidad diferentes al impuesto sobre bienes inmuebles, la conclusión no puede ser otra que la constitucionalidad de aquel tributo.

En consecuencia, hubiera procedido la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad enjuiciada.

Madrid, a dieciséis de junio de dos mil seis.-Pascual Sala Sánchez.-Firmado y rubricado.

## PRÁCTICA

### **Principios constitucionales. Potestades financieras de las Comunidades Autónomas**

La Comunidad Autónoma de Madrid creó, mediante la Ley de la CAM 15/1984, de 19 de diciembre, un Fondo de solidaridad municipal destinado a asegurar un nivel equilibrado de prestación de los servicios locales en todo el territorio de la Comunidad. Dicho fondo se nutriría de los recursos generados por un recargo del 3% sobre la cuota del IRPF a pagar por los residentes en dicha Comunidad. Antes de que llegara a desarrollarse, y con posterioridad a la presentación de dos recursos de inconstitucionalidad contra la misma, dicha ley fue *suspendida* en su aplicación en tanto en cuanto no se pronunciara el Tribunal Constitucional sobre su contenido y efectos, merced a lo dispuesto en la Ley de la CAM 4/1985, de 18 de abril. Dicho Tribunal se pronunciaría, finalmente, sobre tal extremo en el año 1990 declarando su constitucionalidad cuando, por esas fechas, ya a nadie interesaba.

#### B) *Cuestiones a resolver*

1. ¿Incurría la ley creadora del recargo en una irretroactividad vetada por el texto constitucional? ¿y en una trasgresión de las exigencias ligadas al principio de seguridad jurídica?
2. ¿Podría, a fecha de hoy, la Comunidad Autónoma catalana establecer un recargo sobre el IRPF semejante al que es objeto de análisis en la presente práctica?
3. ¿La igualdad de todos los españoles proclamada en el art. 139 Ce implica la homogeneidad de servicios públicos y presión fiscal en todo el territorio nacional?
4. ¿Puede una Comunidad Autónoma sujetar a gravamen bienes o rentas situados o generados fuera de su circunscripción territorial?
5. ¿Supone una vulneración de la autonomía financiera local condicionar la obtención de una subvención autonómica a la adopción de una determinada medida tributaria?
6. ¿Puede el Tribunal Constitucional pronunciarse sobre la admisibilidad de una ley cuya entrada en vigor está sujeta al cumplimiento de una condición suspensiva que es precisamente la declaración de su constitucionalidad? ¿cuál sería en su caso el efecto de un pronunciamiento favorable?

C) *Recomendaciones generales* Vid. STC núm. 150, de 4 de octubre de 1990 y legislación citada en la misma.

D) *Bibliografía*: ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1995; GARCÍA FRÍAS, M.A.; *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Col. Estudios Jurídicos, Madrid, 1994; ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996; RODRIGUEZ BEREJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", *Revista española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 9.

## PRÁCTICA

### PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

## 1.- Enunciado

La prensa del 17 de septiembre de 2005 anunciaba la aprobación de un Real Decreto-Ley por el Gobierno –publicado ese mismo día en el BOE y convalidado por el Congreso de los diputados doce días más tarde- mediante el que, por una parte, se subían los tipos impositivos de los impuestos sobre el alcohol y sobre el tabaco y, por otra, se autorizaba al Ministro de Economía y Hacienda para autorizar anticipos de tesorería a cuenta de la liquidación definitiva de los tributos cedidos.

## 2.- Cuestiones

A la luz de la normativa constitucional y de la interpretación que de la misma han hecho el Tribunal Constitucional y la doctrina científica responda, razonadamente, a las siguientes preguntas:

- 1.- ¿Considera inconstitucional, por vulneración del principio de capacidad económica, que el consumo de alcohol y tabaco esté sujeto a una mayor carga tributaria que el de otros productos?
- 2.- ¿Considera inconstitucional, por vulneración del art. 86 Ce, el incremento, mediante el Real Decreto-Ley de referencia, de los tipos de los impuestos especiales sobre el alcohol y el tabaco?
- 3.- ¿El Parlamento catalán tiene competencia para modificar los tipos impositivos de los impuestos citados? ¿La Generalitat participa de su rendimiento?
- 4.- ¿Qué efecto jurídico tendría el que dentro de dos años el Tribunal Constitucional declarase inconstitucional este Real Decreto-Ley? ¿Cambiaría en algo si, en lugar de convalidarse, se hubiera aprobado como ley formal por el procedimiento de urgencia?

## 3.- Referencias

### 3.1.- Normativa

Art. 86 Ce

RDL núm. 12, de 17 de septiembre de 2005 (RCL 2005\1838)

Resolución del Congreso de los Diputados de 29 de septiembre de 2005 (RCL 2005\1993)

### 3.2.- Jurisprudencia

STC, núm. 182, de 28 de octubre de 1997 (RTC 1997\182) FJ 1º, 3º, 7º, 8º, 1º voto particular.

STC, núm. 37, de 26 de marzo de 1987 (RTC 1987\37)



### 3.3.- Bibliografía

MARTÍN QUERALT, J. *et. al.*, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 15ª ed., 2004, págs. 77, 131-136.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 15ª ed., 2005, págs. 55 y sig., 90-92.

Práctica  
FINANCIACIÓN DE AUTONÓMICA

*Enunciado:* A partir de la lectura de los Antecedentes 118 a 121 de la STC núm. 31, de 28 de junio de 2010 (RTC 2010\31), los Fundamentos jurídicos 130 a 142 de la misma sentencia y de lo que en los votos particulares formulados por los Magistrados Conde, Delgado y Rodríguez Arribas se dice al respecto, se ha de formular un juicio propio – fundado en Derecho- sobre las siguientes cuestiones:

1.- ¿Establece el art. 201.3 y 4 EC un sistema de codecisión que vulnera la competencia exclusiva del Estado en lo relativo a la coordinación del sistema de financiación autonómica? ¿tiene sentido interpretar la función de la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado Generalitat tal y como lo hace la sentencia 31/210?

2.- ¿Es respetuoso con el marco competencial constitucional la previsión estatutaria de que, por delegación del Estado, la Agencia tributaria catalana asumirá la gestión de todos los tributos (art. 204 EC)? ¿y la relativa a la asunción de las competencias de resolución de los recursos presentados contra actos de gestión tributaria (art. 205 EC)?

3.- ¿Es coherente que el Tribunal Constitucional declare inconstitucional la previsión estatutaria de condicionar la participación de Cataluña en el sistema de nivelación y solidaridad a la realización por el resto de Comunidades autónomas de un “esfuerzo fiscal similar” (art. 206.3 EC) al mismo tiempo que no considera que vulnera la Constitución la previsión de que los mecanismos de nivelación no alteren la posición de Cataluña en la ordenación de las Autonomías por renta per capita (art. 206.5 EC)?

4.- ¿Puede decirse que la disposición adicional tercera, apartado 1, del EC sea una norma, tal y como ha sido interpretada por la sentencia 31/2010?

5.- ¿Qué ámbito competencial queda a Cataluña en lo relativo a la tutela financiera de las entidades locales a la luz de esta sentencia?

*Referencias:* *Revista catalana de Dret públic*, núm. 32/2006 ([http://www10.gencat.net/eapc\\_revistadret/revistes/El\\_nou\\_model\\_de\\_financament\\_a\\_tonomic](http://www10.gencat.net/eapc_revistadret/revistes/El_nou_model_de_financament_a_tonomic)).

PRÁCTICA  
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO:  
COMPATIBILIDAD ENTRE IMPUESTOS ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES

1.- *Enunciado*

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional, con fecha de 31 de octubre, el impuesto castellano-manchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica. Quince días más tarde ha declarado conforme con la Constitución el impuesto extremeño sobre los depósitos bancarios.

Cuando el Estado advirtió que el Impuesto sobre depósitos bancarios implantado en algunas CA fue declarado constitucional, se apresuró a implantarlo<sup>1</sup> como estatal, a tipo cero; con el objetivo insólito de no recaudar cantidad alguna con cargo al mismo: tan solo para impedir su exacción efectiva a nivel autonómico. Alertada al respecto, la CA de Cataluña lo estableció mediante el Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre; sin éxito, por cuanto la prevista compensación estatal se limitaba a aquellos casos en los que ya estuviera vigente el impuesto autonómico al anunciarse el establecimiento del estatal, el 28 de septiembre de 2012, fecha de publicación del Proyecto de Ley de Presupuestos en el Boletín Oficial de Las Cortes Generales.

El Consejo de Ministros, por su parte, adoptó, en su reunión del 26 de abril de 2013, la decisión de establecer una alícuota en el impuesto estatal que se habría de mover entre el 0,1 y el 0,2%

2.- *Cuestiones*

1.- ¿El Impuesto sobre depósitos bancarios aprobado en Extremadura invade el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas? ¿Y el Impuesto castellano-manchego sobre la producción de energía eléctrica nuclear?

2.- ¿El establecimiento del Impuesto estatal sobre depósitos bancarios, a tipo cero, es constitucional? ¿Y el establecimiento de unas alícuotas de entre el 0,1% y el 0,2% mediante Decisión del Consejo de Ministros?

---

<sup>1</sup> Cfr. art. 19, del cap. XI, de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

3.- ¿Es respetuoso con el texto constitucional la aprobación por la Generalitat de un Impuesto sobre depósitos bancarios mediante Decreto-ley?

4.- ¿Por qué tendría el Estado que compensar a las CC.AA. en las que estuviera vigente un Impuesto estatal sobre depósitos bancarios al establecerse dicho Impuesto con carácter estatal?

### 3.- Referencias

#### 3.1.- Jurisprudencia

STC 210/2012, de 14 de diciembre

STC 196/2012, de 31 de octubre

#### 3.3.- Bibliografía

FALCÓN Y TELLA, R.: «El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica», *Quincena Fiscal* (Aranzadi), núm. 1 (2013), pp. 6-9.

GARCÍA NOVOA, César: «El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios», *Revista catalana de Dret públic*, núm. 46 (2013), pp. 104-134, DOI: 10.2436/20.8030.01.6.

PATÓN GARCÍA, Gemma: «La inconstitucionalidad del impuesto castellano-manchego sobre la producción termoneuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 2 de octubre», en *Quincena Fiscal* (Aranzadi), núm. 17 (2013).

PRÁCTICA  
ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO

El art. 22 de la Ley núm. 24, de 27 de diciembre de 2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establece y regula la *Tasa de aproximación*. A partir de la lectura del precepto legal identifique en el mismo los elementos esenciales de la obligación tributaria y responda a las siguientes preguntas, citando los preceptos de la vigente Ley General Tributaria que serían aplicables al supuesto, de haberse aprobado la mencionada tasa en diciembre de este año.

- 1.- ¿Respetar su configuración las exigencias propias del principio de legalidad? ¿Queda asegurado que los elementos esenciales del tributo se establecerán de acuerdo a la ley?
- 2.- ¿Cómo definiría el hecho imponible? ¿Nacería la obligación tributaria si el avión se aproximara al aeropuerto pero no llegara a aterrizar?
- 3.- ¿Cómo se delimita el aspecto espacial del hecho imponible? ¿Y el aspecto temporal?
- 4.- ¿Verdaderamente estamos ante una tasa o ante otra categoría tributaria? ¿No se trata, más bien, de una prestación patrimonial de Derecho público o, quizás, de un precio público?
- 5.- ¿Está prevista alguna exención objetiva y/o subjetiva?
- 6.- ¿Es una tasa estatal, autonómica o local? ¿Quién tiene atribuida las competencias constitucionales en materia aeroportuaria?
- 7.- ¿En qué momento preciso nace la obligación tributaria? ¿Cuándo resultará efectivamente exigible? ¿Cuál es el período de pago?
- 8.- ¿Quién es el sujeto activo del crédito tributario? ¿A quién o quiénes se atribuyen las competencias normativas? ¿Y las aplicativas?
- 9.- ¿Quién es sujeto pasivo a título de contribuyente? ¿Y quién a título de sustituto?
- 10.- ¿Es un tributo de cuota fija o variable? ¿Cómo se define la base imponible? ¿Y el tipo impositivo?

Artículo 22. *Tasa de aproximación.*

Uno. La Tarifa de Aproximación retribuye los servicios de navegación aérea prestados para seguridad de la circulación aérea y fluidez de sus movimientos en esta fase de vuelo.

La Tarifa de Aproximación será de aplicación en todos los aeropuertos y bases aéreas abiertas al tráfico civil.

Se consideran las operaciones de aproximación y despeje

1. Los vuelos efectuados exclusivamente para el transporte de soberanos, jefes de Estado y de Gobierno, así como de Ministros de Gobierno en misión oficial.

2. Los vuelos de aproximación y salida de aeronaves, en el manual de vuelos o en cualquier otro documento oficial equivalente, certificado de aeronavegabilidad, en el manual de vuelos o en cualquier otro documento oficial equivalente.

3. Los vuelos de búsqueda o salvamento autorizados por un organismo de Servicio Aéreo de Rescate (SAR) como los siguientes tipos de vuelos:

tente.

4. Los vuelos de aeronaves militares españolas.

5. Los vuelos de las aeronaves militares de aquellos países con los que existan acuerdos de reciprocidad.

Tres. Son sujetos pasivos de la presente tasa los explotadores de las aeronaves que realicen las maniobras de aproximación y salida de los aeropuertos españoles.

Resultará obligado al pago el explotador por cuya cuenta se realiza la maniobra de salida, cuando éste no coincida con el que realizó la maniobra de aproximación.

En el caso de que el nombre del explotador no sea conocido, se estimará que el propietario es el explotador de la aeronave, salvo que dicho propietario designe la persona que tiene la condición de explotador. La tarifa será exigible desde el momento en que cualquier aeronave tome tierra en alguno de los aeropuertos españoles, y se liquidará, o con antelación a la salida de la misma, o con una periodicidad, al menos, mensual.

Cinco. El importe de la presente tarifa será el que resulte de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$R = T \times p$$

En la cual:

R = Precio total a pagar por operación. T = Tarifa unitaria.

p = Peso máximo autorizado al despegue de la aeronave,

expresado en toneladas métricas, tal como figura en el certificado de aeronavegabilidad o en el manual de vuelo de la misma, o en cualquier otro documento oficial equivalente.

A partir de que se haga efectiva la encomienda a que se hace referencia en el artículo octavo, para un explotador que ha declarado a Eurocontrol, que la flota de que dispone comprende varias aeronaves correspondientes a versiones diferentes de un mismo tipo, el peso para cada aeronave de éste tipo será determinado sobre la base de la media de los pesos máximos autorizado al despegue de todas las aeronaves de ese tipo. El cálculo de ésta media por tipo de aeronave de cada explotador se efectuará, al menos, cada año. En ausencia de tal declaración, el peso de cada aeronave de un mismo tipo utilizada por ese explotador, será establecido sobre la base del peso máximo autorizado al despegue de la versión más pesada de este tipo.

n = Coeficiente de ponderación. 0.9.

Seis. La tarifa unitaria se fijará anualmente por el Ministerio de Fomento en función de los costes del servicio y del número de aeronaves estimadas que hagan uso de dicho servicio. Al objeto de conseguir el equilibrio entre ingresos y costes reales originados por la prestación del servicio, en la base de coste para determinar la tarifa de un año n se incluirá, como parte de la misma, el saldo entre ingresos y costes reales del ejercicio n-2.

Siete. Las tarifas aplicables a partir del 1 de enero de 2002 serán :

Los aeropuertos de Madrid/Barajas. Barcelona. Gran Canaria, Málaga, Palma de Mallorca, Tenerife Sur, Alicante. Lanzarote. Sevilla. Valencia. Menorca e Ibiza: 4.039402 euros.

Los aeropuertos de Bilbao. Santiago. Fuerteventura Y Tenerife/Norte: 3.635461 euros.

Los aeropuertos de Almería. Asturias. Girona. Granada. La Palma. Santander. Zaragoza. A Coruña. El Hierro. La Gomera. Madrid/Cuatro Vientos, Melilla, Pamplona. San Sebastián. Vigo. Vitoria, Badajoz. Jerez, Murcia/San Javier. Reus. Valladolid. Salamanca. Sabadell y el resto de los aeropuertos gestionados por el ente público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea no incluidos en los apartados anteriores: 3.029552 euros.

La presente clasificación podrá ser modificada por el Ministerio de Fomento en función del tráfico que los mismos soporten.

Ocho. El cálculo, la facturación, la contabilidad y el cobro de la presente tarifa se encomienda a la Organización Europea para la Seguridad de la Navegación Aérea (EUROCONTROL), conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en el artículo 3.º. 2. (j) del Acuerdo Multilateral de 12 de febrero de 1981, relativo a las tarifas por Ayudas a la Navegación Aérea, ratificado por Instrumento de 14 de abril de 1987, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» número 138, de 10 de junio, rigiéndose tal gestión y cobro por dicho Acuerdo Multilateral, y por lo dispuesto en el Decreto 1675/1972 de 28 de junio, sobre Tarifas por Uso de la Red de Ayudas, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» número 158, de 3 de julio, y por las disposiciones que se dicten conforme a los mismos.

La presente encomienda surtirá efectos a partir de la suscripción del correspondiente convenio entre el Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea y Eurocontrol, hasta tanto continuará encomendada al Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea.

PRÁCTICA

**IVTM: HECHO IMPONIBLE, CONTRIBUYENTE, CUANTÍA, LIQUIDACIÓN, PAGO**

*A) Presentación*

El 20 de diciembre de 2008 D. Norberto Capdevilla compra un Opel Astra en una entidad concesionaria de dicha marca de automóviles: con dicha fecha suscribe el contrato, paga el precio y recibe el vehículo. Una parte del precio lo satisface entregando el Fiat Panda del que hasta la fecha era titular. Por cuanto al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) del año entrante, 2009, convienen verbalmente en que el señor Capdevilla pagará el relativo al Opel Astra y el concesionario el correspondiente al Seat Panda. En marzo de 2009, el Sr. Capdevilla recibe de su Ayuntamiento –Berga, de 25.000 habitantes- la notificación del recibo correspondiente al Opel Astra, de 14 caballos fiscales, y procede a ingresar la deuda tributaria que en el mismo se especifica. El 15 de septiembre del mismo año, recibe una segunda notificación del Ayuntamiento en el que reside requiriéndole el pago de 300 € en concepto de cuota, recargo de apremio e intereses de demora en relación con el IVTM relativo al Fiat Panda. Cuando indaga sobre lo ocurrido descubre que el concesionario no había tramitado ante la Jefatura Superior de Tráfico la formalización del contrato, y la consecuente alteración del permiso de circulación del Fiat Panda, hasta el día 30 de enero de 2009. De modo que a uno de enero de 2009 el nombre que figuraba en el permiso de circulación de dicho vehículo era el del Sr. Capdevilla.

*B) Cuestiones a resolver*

- 1.- ¿Cuál es el elemento subjetivo del hecho imponible en el IVTM? ¿Quién ocupa la posición de contribuyente? ¿Quién la posición de sujeto activo?
  
- 2.- ¿Qué día se devenga la obligación tributaria del IVTM? ¿Cuál es el período impositivo? ¿Cuál el período de pago?
  
- 3.- ¿El uno de enero de 2009 el señor Capdevilla disfruta de la titularidad del Seat Panda? ¿Y de la condición de contribuyente del IVTM de dicho vehículo? ¿Quién deberá de pagar el Impuesto por el Seat Panda? ¿Quién deberá de pagar el IVTM del Opel Astra correspondiente al ejercicio 2008?
  
- 4.- ¿Podrá oponerse el Sr. Capdevilla al pago del impuesto alegando la existencia del pacto verbal consensuado con el concesionario? ¿Y si el pacto hubiera sido escriturado ante Notario?



5.- Si finalmente D. Norberto paga el impuesto reclamado por el Ayuntamiento ¿cómo podría reclamar al concesionario el importe satisfecho?

6.- ¿En qué norma se habrá establecido el tipo impositivo del IVTM?

7.- ¿A qué modalidad de tipo impositivo responde el contemplado en el IVTM? ¿Cómo se calculará la cuota tributaria?

8.- ¿Por qué se le notifica la liquidación del IVTM del Opel Terra y, en cambio, se le notifica directamente la providencia de apremio respecto del Seat Panda?

9.- ¿Hasta qué fecha dispondrá D. Norberto para pagar, en período voluntario, el IVTM del Seat Panda?

### C) *Recomendaciones generales*

*Vid.* los arts. 92, 94, 96 y 97 del RDLeg. Núm. 2, de 5 de marzo de 2004, regulador de las Haciendas Locales, y el art. 36 de la Ley General Tributaria. Analícese la normativa con espíritu crítico y desde planteamientos de justicia material, sin dar por supuesto que la regulación legal es correcta y considérense imaginativamente las soluciones alternativas que cabría proponer.

*Vid.* STSJ de Canarias 357/1997 (JT 1997\975) y STSJ de Comunidad Valenciana 771/1998 (JT 1998\1164)

## PRÁCTICA: ESTABLECIMIENTO DE UN NUEVO TRIBUTO

### 4. *Planteamiento*

En los últimos días se ha anunciado en prensa la posibilidad de que se estableciera en Cataluña un nuevo tributo sobre la conexión a adsl, para financiar la producción de cine en catalán

([http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/11/04/catalunya/1383569457\\_492030.html](http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/11/04/catalunya/1383569457_492030.html)).

### 5. *Cuestiones*

La Generalitat se ha dirigido a la empresa de consultoría para la que trabaja solicitando de la misma un informe en el que se especifique qué tipo de tributo cabría establecer y cuáles serían sus elementos esenciales: hecho imponible, sujetos pasivos y elementos de cuantificación. Se pide la elaboración de dicho informe, incluyendo el proyecto de ley por el que se establecería el mismo y la exposición de motivos que lo precedería.

### 6. *Recomendaciones*

Consulte el proyecto de ley de medidas fiscales, administrativas y financieras del sector público para 2014, presentado en el marco de la tramitación de los presupuestos de la Generalitat para 2014 ([http://www15.gencat.net/ecofin\\_wpres14/03\\_projecte.htm](http://www15.gencat.net/ecofin_wpres14/03_projecte.htm)).

## PRACTICA

### CONFLICTO EN LA APLICACIÓN Y SIMULACIÓN

#### 1.-Enunciado:

La familia Tambouille es propietaria de varios restaurantes de lujo que explota bajo la razón societaria *Millhouse S.L.*. Entre otras sociedades instrumentales, desde 1980, *Millhouse S.L.* controla el 100% de *Atlante S.A.*, cuyo capital social asciende a 3.000 €: Su balance apenas refleja activos y su cuenta de resultados no registra actividad apreciable.

*Millhouse S.L.* es titular de un solar en la Avda. Tibidabo cuyo valor contable es de 60.000 €. Una multinacional holandesa le ofrece medio millón de euros por dicho inmueble. De cerrar la compraventa del mismo entre su actual propietaria, *Millhouse S.L.*, y la entidad holandesa, la diferencia entre el valor contable del inmueble y lo que se obtendría por su enajenación le reportaría a *Millhouse S.L.* una plusvalía de 440.000 € que, sujeta a gravamen al 30% en el Impuesto sobre Sociedades, le supondría el pago de 132.000 € en concepto de impuesto sobre los beneficios societarios.

Así las cosas, sus asesores fiscales les sugieren el siguiente proceder:

- 1.- *Millhouse S.L.* le vende el inmueble a *Atlante S.A.* por 80.000 €.
- 2.- *Atlante S.A.* pide un crédito para pagar la adquisición del inmueble.
- 3.- *Millhouse S.L.* vende la totalidad de las acciones de *Atlante S.A.* a la multinacional holandesa por 492.000 €, y se hace cargo de la deuda que contrajo dicha empresa con la entidad bancaria, por importe de 80.000 €.

Dada la antigüedad que las acciones de *Atlante S.A.* tienen en el activo de *Millhouse S.L.*, la plusvalía que su venta le genera está exenta de gravamen, en virtud de las estipulaciones que al respecto contempla la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades.

#### 2.- Cuestiones:

- 2.1.- ¿Se trata de un supuesto de elusión fiscal, de evasión fiscal, o de economía de opción?
- 2.2.- ¿Para desarmar la operación, la Inspección debería de seguir el procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma (art 15 LGT) o el de simulación negocial (art. 16 LGT)?

2.3.- ¿Qué diferencias hay entre un procedimiento y el otro?

*Recomendaciones:*

1.- Normativa: Arts. 13 a 16 LGT

2.- Jurisprudencia: STS 751/2003, de 28 de noviembre

## PRÁCTICA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN

### 1.- Enunciado

Entre los años 1985 y 1988 diversas entidades aseguradoras ofrecieron a sus clientes una serie de productos financieros comercializados con el apelativo de “seguros de prima única”. De entre las diversas modalidades ofertadas, en la más frecuente el asegurado entregaba una cantidad única en concepto de “prima”; pasado un período breve –entre uno y tres años- la compañía le reembolsaba, como “indemnización”, dicha cantidad, más unos intereses; en el caso de que el asegurado hubiera fallecido con anterioridad al día del vencimiento del contrato, en dicha fecha se le entregaba el solo importe de la prima única, también en concepto de “indemnización”, a quien el asegurado hubiera designado como “beneficiario” de la misma.

Las operaciones se suscribían formalmente como “contratos de seguros” –como tales habían sido autorizados por la Dirección General de Seguros- de modo que las “indemnizaciones” derivadas de su desarrollo se calificaban, a los efectos del IRPF de su perceptor, como “incrementos patrimoniales”. Siendo así que el pago de incrementos patrimoniales no generaba la obligación de retener, la entidad aseguradora no ingresaba en la Administración tributaria prestación alguna, a cuenta de la deuda por IRPF que el cobro de tales indemnizaciones viniera a nacer para su perceptor.

Cuando la Administración tributaria inspeccionó a estas entidades y analizó los contratos de referencia llegó a las siguientes conclusiones:

- a) En realidad los contratos no eran calificables como “seguros”, sino como “depósitos irregulares”;
- b) La calificación tributaria que, en consecuencia, había de hacerse de los reembolsos de las primas y, en su caso, intereses no era la de incrementos patrimoniales, sino la de rendimientos del capital mobiliario;
- c) Las entidades, por lo tanto, hubieran debido practicar las oportunas retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, al efectuar los pagos de los rendimientos derivados de la aplicación de las cláusulas contractuales;
- d) Las entidades eran, pues, deudoras de las cantidades que se dejaron de retener y debían ingresar su importe, junto con el de los intereses de demora devengados desde que se omitió su ingreso;
- e) La conducta de las entidades era constitutiva de un ilícito tributario y, como tal, merecedoras de la oportuna sanción.

Como consecuencia de todo ello la Inspección tributaria emitió diversas actas de regularización por cuantiosos importes y el Ejecutivo dictó un Real Decreto Ley en virtud del cuál se prohibió la suscripción y comercialización de este tipo de contratos.

2.- *Cuestiones*. Suponiendo que la Ley general tributaria 58/2003 fuese aplicable al caso, responda, mencionando -que no reproduciendo- el o los preceptos en que fundamenta su respuesta, así como las razones y referencias jurisprudenciales o doctrinales que la avalan, a las siguientes preguntas:

2.1.- ¿Tenía competencia la Inspección de los tributos del Estado para conocer de los contratos suscritos por sucursales ubicadas en el País Vasco? ¿no actuaría como punto de conexión relevante en los mismos el domicilio fiscal de la entidad aseguradora?

2.2.- ¿Los contratos suscritos entre 1986 y 1988 son nulos, en virtud de la prohibición de comercializar este tipo de seguros establecida en el RD Ley núm. 5, de 7 de julio de 1989?, ¿se podrían suscribir nuevos contratos de este tipo en 1990?, ¿las indemnizaciones satisfechas en ejecución de los mismos, a partir de 1989, serían calificables, a efectos del IRPF, como incrementos patrimoniales o como rendimientos del capital mobiliario?

2.3.- ¿El comportamiento del asegurado que no declaró los rendimientos financieros que obtuvo de la diferencia entre la prima y la indemnización que vino a recibir sería calificable de “evasión fiscal” o de “economía de opción”?

2.4.- ¿Verdaderamente estamos ante un contrato de seguro o se trata de un negocio simulado?; ¿son reconocibles en el mismo todos los elementos –cobertura de riesgo, aleatoriedad, base técnica actuarial de las indemnizaciones, etcétera- que caracterizan el contrato de seguro?

2.5.- ¿La entidad que no practicó retenciones al satisfacer los pagos indemnizatorios incurrió en un error de calificación subsanable por el inspector actuuario, de acuerdo con lo previsto en los arts. 13 y 16 LGT?, ¿o estamos, más bien, ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma que se habría de resolver de conformidad con lo establecido en el art. 15 LGT?

2.6.- ¿La calificación de la operación como contrato de seguro, por la Dirección de Seguros del Ministerio de Economía y Hacienda, es vinculante para la Administración tributaria?, ¿no tiene efecto alguno en el orden tributario?

### 3.- Recomendaciones

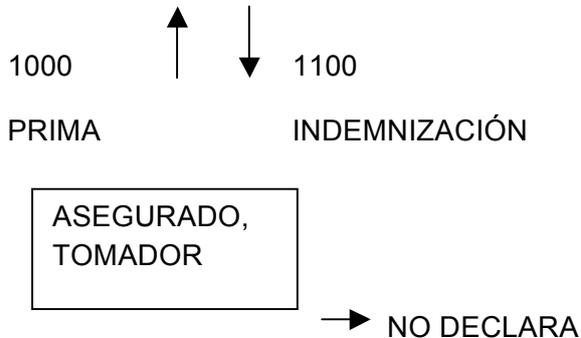
Jurisprudencia: STS de 2 de noviembre de 2002 (RJ 2003\1025)

Normativa: art. 4 RD Ley núm. 5, de 7 de julio de 1989 (RCL 1989\1513). Arts. 12-16 LGT 58/2003

### FIJAR LOS HECHOS

1985/1988

ENTIDAD ASEGURADORA:  
TERRITORIO COMÚN Y PAÍS  
VASCO



1990: LIQUIDACIÓN DE INSPECCIÓN:

PRESTACIONES A CUENTA, INCLUIDO PV

SANCIONES

1991: RESOLUCIÓN DEL TEAC:

ANULACIÓN, RECONSIDERACIÓN SANCIÓN

1992 LIQUIDACIÓN INSPECCIÓN:

EJECUCIÓN DE LA SANCIÓN

1997 AUDIENCIA NACIONAL

ANULACIÓN ELEVACIÓN AL ÍNTEGRO

ANULACIÓN SANCIONES

2002 TRIBUNAL SUPREMO

ANULACIÓN PAÍS VASCO

CONDENA EN COSTAS A LA ADMINISTRACIÓN

LOCALIZAR LA NORMA APLICABLE

Art. 12 LEY DEL CONCIERTO ECONÓMICO

LEY DEL IRPF DE 1985 A 1988

REAL DECRETO LEY 5/1989

CALIFICACIÓN E INTERPRETACIÓN

*ENTIDAD ASEGURADORA*

“CONTRATO DE SEGURO” (DGS)  
GANANCIA PATRIMONIAL  
NO RETENCIÓN, NO INFORMACIÓN



*ASEGURADO*

NO DECLARA: EVASIÓN

## Práctica

### Interpretación y analogía

#### 1.- Planteamiento

En el desarrollo de las actuaciones inspectoras seguidas ante una empresa cervecera se suscita una controversia sobre la naturaleza jurídica de ciertos activos. Alega el contribuyente que las botellas de vidrio en las que se comercializa la bebida, y las cajas de plástico en las que ésta se distribuye, constituyen activo fijo circulante susceptible de amortización, por analogía con lo prescrito en la Orden ministerial de 23 de febrero de 1965, respecto de los envases para distribución en madera y en metal. La Inspección, por su parte, considera que la analogía está prohibida en Derecho tributario, y califica tales elementos como activo circulante, negando, en consecuencia, la procedencia de la deducción practicada en concepto de inversión. Planteado recurso económico-administrativo, el TEAC (R de 19.04.1990)<sup>2</sup> resuelve admitiendo la deducción respecto de las cajas de plástico, y desestimando las pretensiones del contribuyente por cuanto a los envases de vidrio. Recurrida la resolución se interpone contencioso-administrativo resuelto por la Audiencia Nacional (SAN de 15 de noviembre de 1994, JT 1994\1334) confirmando la resolución impugnada.. Por último el Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de noviembre de 1999 (RJ 1999\8650 revoca la decisión de la Audiencia Nacional dando plena satisfacción a las pretensiones del contribuyente.

#### 2.- Cuestiones

- 1.- Localice en Westlaw, o en otras fuentes, las resoluciones judiciales (al menos las de la Audiencia Nacional y Tribunal Supremo)
- 2.- Elabore un mapa cronológico del *iter* procesal.
- 2.- Resuma el eje de la discusión y los principales argumentos de las partes.
- 3.- Sintetice las decisiones de los tribunales.

#### 3.- Orientaciones:

¿Es aceptable la analogía en Derecho tributario?; ¿se trata de un supuesto de integración por analogía o de interpretación extensiva?; ¿qué normativa, del Impuesto sobre Sociedades, resultaría aplicable?; ¿los envases de vidrio, son bienes de inversión o de producción?; ¿qué diferencia hay entre una cosa y otra?; ¿por qué se puede deducir lo invertido en bienes del

---

<sup>2</sup> Se puede encontrar, entre otras, en las revistas *Carta Tributaria*, refª. 2699 y *Impuestos*, t. II, 1990, págs. 728 y sigs.

inmovilizado fijo y no lo satisfecho por bienes empleados en la producción? ¿por qué se pueden amortizar unos y no otros?; ¿la omisión de la referencia al plástico en la O.m. de 1965 es expresa?; ¿y la del vidrio?; ¿sería un caso de conflicto en la aplicación, de simulación, de evasión o de economía de opción?