

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2823 *Sala Segunda. Sentencia 22/2015, de 16 de febrero de 2015. Cuestión de inconstitucionalidad 4538-2013. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con diversos preceptos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. Límites a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: nulidad de los preceptos legales que gravan actividades sujetas al impuesto sobre actividades económicas sin finalidad extrafiscal (STC 179/2006).*

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por doña Adela Asua Batarrita, Presidenta; don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4538-2013, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, respecto de los artículos 2, 6 y 8 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, por posible vulneración de los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. Han comparecido el Abogado del Estado, los Letrados de la Junta y de la Asamblea de Extremadura y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El 10 de julio de 2013 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 4 de junio de 2013, por el que se plantea una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, regulado en la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada por la Ley 8/2005, 27 diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Se considera por el órgano promotor de la cuestión que los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, vulneran los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante) en su redacción originaria y aplicable al caso (esto es, previa a su reforma mediante Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA).

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

a) La representación procesal de Unión Fenosa Generación, S.A., solicitó la rectificación de la autoliquidación y la devolución de la cuota tributaria ingresada en relación con el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, siendo la cuantía del procedimiento de 2.293.579,09 €. Agotada la vía administrativa, se interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que fue desestimado mediante la Sentencia de 27 de julio de 2010.

b) Frente a la anterior Sentencia, se interpuso recurso de casación. Concluido el proceso, el día 30 de abril de 2013 la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dictó providencia por la que acuerda oír a las partes comparecidas y al Ministerio Fiscal, en el plazo de diez días, acerca de la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en su redacción otorgada mediante la Ley 8/2005, de 27 diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Se considera en la providencia que los citados preceptos podrían infringir los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE en relación con el artículo 6.3 LOFCA (con arreglo a su redacción originaria).

c) En cumplimiento del trámite de alegaciones conferido, la parte actora presentó su escrito de alegaciones fechado el 17 de mayo de 2013 manifestando su conformidad con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Por escrito registrado el mismo día, el Letrado de la Junta de Extremadura, manifestó su oposición al planteamiento de la misma. Finalmente, el Ministerio Fiscal, por escrito registrado en la Sala el día 3 de junio de 2013, manifestó su conformidad al planteamiento de la cuestión.

d) Con fecha 4 de junio de 2013 se dictó el Auto de planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

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

a) Tras exponer los hechos de los que trae causa la presente cuestión, el órgano judicial formula el juicio de relevancia a partir del fundamento cuarto del Auto, en el que cita detalladamente la doctrina contenida, en relación con el artículo 6.3 LOFCA, en las SSTC 289/2000, de 20 de noviembre; 179/2006, de 13 junio; 196/2012, de 31 de octubre, y 60/2013, de 13 de marzo, que avalaría la inconstitucionalidad de los artículos respecto de los que se plantea la cuestión.

b) En primer lugar, según se expone en el fundamento quinto, porque es evidente la duplicidad entre el impuesto sobre actividades económicas (IAE) y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, según se desprende del examen de la estructura de cada uno de ellos, con cita del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas, en cuyo grupo 151 de la sección primera se contemplan las actividades de «producción, transporte y distribución de energía eléctrica». Se concluye así, tras exponer los elementos esenciales de ambos impuestos, que «existen inequívocas concomitancias en la configuración estructural de ambos impuestos, el autonómico y el local», infringiéndose así el citado artículo 6.3 LOFCA. Ambos tributos inciden así sobre actividades económicas, ambos gravan a quienes realizan aquéllas y ambos tributos, en fin, contemplan cuotas tributarias para la actividad de producción de energía eléctrica. Se añade que precisamente «uno de los votos particulares a la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/2006, que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad de la Ley 7/1997, de la Asamblea de Extremadura, manifestaba precisamente que más clara parecía la inconstitucionalidad del tributo por la coincidencia con el impuesto de actividades económicas, en cuanto que el impuesto extremeño, en definitiva, lo que viene es a gravar una determinada actividad ya sometida a tributación por el impuesto de actividades

económicas». Adicionalmente, se cita la STC 60/2013, que se refiere al similar tributo regulado en la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, habiéndose declarado inconstitucionales y nulos los artículos 2.1 b), 5 b) y 8 b) de la misma.

c) Concluido que existe un evidente solapamiento entre las materias impondibles gravadas por el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, se razona que el tributo extremeño tampoco reviste carácter extrafiscal, con cita de la STC 289/2000 (sobre la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, creó también un impuesto sobre las instalaciones que inciden sobre el medio ambiente). El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente no puede considerarse extrafiscal, ya que recae sobre actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica, de suerte que no grava directamente la actividad contaminante sino el mero ejercicio de actividades económicas relacionadas con la producción de energía eléctrica, lo que confirma que se incurre en la prohibición prevista en el artículo 6.3 LOFCA, en su redacción previa a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, al solaparse con la materia impondible del impuesto sobre actividades económicas.

No enerva lo anterior la parcial afectación del impuesto, especialmente porque la misma no fue considerada suficiente en la STC 179/2006, FJ 10, sin que precisamente la modificación acometida por la Ley 8/2005, haya modificado la disposición adicional primera de la Ley 7/1997. Por tanto, debe entenderse vigente lo establecido en la citada STC 179/2006, por la que se declaró la inconstitucionalidad de la redacción anterior del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, bastando con cambiar la referencia que allí se hace al Impuesto sobre bienes inmuebles, por la mención al impuesto sobre actividades económicas.

4. El Pleno de este Tribunal, a propuesta de la Sección Tercera, acordó mediante providencia de 6 de mayo de 2014 admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada. De conformidad al artículo 10.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) deferir a la Sala Segunda, por turno objetivo, el conocimiento de la presente cuestión. Conforme establece el artículo 37.3 LOTIC, procedió a dar traslado de las actuaciones recibidas, 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, así como a la Junta y a la Asamblea de Extremadura, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes. Asimismo acordó publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» («BOE» número 116, de 13 de mayo de 2014).

5. Por escrito registrado el 19 de mayo siguiente, se recibió comunicación del Presidente del Congreso de los Diputados conforme a la cual se ponía en conocimiento de este Tribunal la personación de dicha Cámara y su ofrecimiento de colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTIC, con remisión a la Dirección de estudios, análisis y publicaciones, y a la asesoría jurídica de la Secretaría General.

6. Por escrito registrado en este Tribunal el día 28 de mayo de 2014, el Presidente del Senado solicitó a este Tribunal que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTIC.

7. Mediante escrito de 29 de mayo de 2014 el Letrado de la Junta de Extremadura suplicó que se le tuviera por personado en el procedimiento y concediera una prórroga por el plazo máximo legal para la realización de las alegaciones, habida cuenta de la situación de baja por incapacidad temporal en la que se encuentra el Letrado director del asunto.

8. Mediante providencia de 30 de mayo de 2014 la Sala Segunda acordó incorporar a las actuaciones el anterior escrito del Letrado de la Junta de Extremadura, a quien se tiene por personado en nombre del Gobierno de esta Comunidad, sin que haya lugar a la prórroga solicitada por ser el plazo improrrogable con arreglo al artículo 37.3 LOTC.

9. El 30 de mayo se registra el escrito de alegaciones del Abogado del Estado. Comienza el escrito recordando que la Comunidad Autónoma de Extremadura ostenta competencia para la protección del medio ambiente, así como para aprobar normas adicionales de protección del mismo y del régimen energético, de suerte que esta Comunidad Autónoma no sólo tiene la competencia material para dictar normas de desarrollo legislativo en esta materia sino que también, como se afirmó en la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2, tiene atribuida la competencia financiera para adoptar esas medidas en forma de tributos tanto de carácter fiscal como extrafiscales dentro del marco y límites establecidos por la LOFCA.

a) A partir de lo anterior examina los límites generales previstos en el artículo 6.3 LOFCA, con cita de la doctrina contenida entre otras en la citada STC 60/2013 y en la anterior STC 197/2012, de 6 noviembre, FJ 7, en la que se recuerda que la prohibición de duplicidad impositiva contenida en la dicción originaria, aplicable a este caso, del artículo 6.3 LOFCA conducía a una prohibición de equivalencia en relación la materia efectivamente gravada por el tributo, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible «por lo que resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un tributo autonómico». Sin perjuicio de lo anterior, recuerda que en todo caso es preciso, como ha establecido la doctrina de este Tribunal, realizar una comparación de todos los elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y finalmente la posible concurrencia de una posible finalidad extrafiscal que se refleje efectivamente en la estructura del impuesto (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4; 210/2012, de 14 de noviembre, y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3).

Una vez recordada de este modo la jurisprudencia constitucional, examina los elementos esenciales del impuesto de actividades económicas y del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente impugnado, para concluir que se está en ambos casos ante el mismo objeto o materia imponible –la actividad económica– y ante dos configuraciones jurídicas distintas de esa misma materia imponible, añadiendo que en lo que se refiere a la actividad empresarial consistente en la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, que constituye el hecho disponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, la misma está clasificada en el grupo 151 de la sección primera de las tarifas del impuesto, reguladas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas.

Por tanto, uno y otro impuesto afectan a la misma materia imponible, con coincidencia del hecho imponible como factor decisivo, de lo que cabe deducir la existencia de vulneración del artículo 6.3 LOFCA.

b) Añade además que el tributo cuestionado no tiene finalidad extra fiscal, pues no se dirige ni a disuadir del incumplimiento de ninguna obligación ni busca tampoco estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del artículo 45 CE. Tampoco tiene ninguna relevancia la circunstancia de que el rendimiento del impuesto se haya afectado en los términos de la disposición adicional primera de la Ley autonómica 7/1997, dado que la afectación no es más que uno de los varios indicios, y no precisamente el más importante, a tener en cuenta para determinar la naturaleza del tributo, de acuerdo con la jurisprudencia contenida en las SSTC 179/2006, de 13 junio, FJ 10, y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 5.

Para finalizar, afirma que las exenciones previstas en el artículo 4 de la Ley autonómica impugnada no se vinculan con la finalidad medioambiental declarada, sin que se advierta tampoco una efectiva relación entre la cuantía del tributo y la perturbación del medio ambiente que ocasiona la actividad gravada, por ejemplo porque no se discrimina entre auténticas plantas o instalaciones que por su tecnología en el proceso de producción, antigüedad u obsolescencia, puedan ser más determinantes en el perjuicio al medio ambiente que la sola fuente energética primaria, desconociendo además la situación de las productoras de energía de origen termonuclear que resulta sometida, sin más, a un gravamen mayor sin alternativa facilitada por la regulación misma que les permitiera adoptar medidas o comportamientos con menor riesgo medioambiental.

Se concluye así que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente es un impuesto de naturaleza fiscal que coincide con el IAE y resulta contrario al artículo 6.3 LOFCA, en su redacción previa a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, lo que determina que los preceptos impugnados resulten inconstitucionales al infringir los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE.

10. El 2 de junio de 2014 se registra un breve escrito de la Asamblea de Extremadura, a través de su representación letrada, en la que se interesa la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad afirmando que la norma impugnada no ha incurrido en vicio de inconstitucionalidad alguno.

11. El 3 de junio de 2014 tiene entrada el escrito del Letrado de la Junta de Extremadura, en la representación que legalmente ostenta, en el que manifiesta su oposición al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

a) Comienza el escrito con la exposición de los antecedentes de la redacción de la Ley que se cuestiona, que fue modificada mediante la Ley 8/2005, de 27 diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura precisamente para dar cumplimiento a lo establecido en la STC 179/2006, de 13 de junio, que había declarado la inconstitucionalidad de la redacción anterior del precepto. Resalta así que de hecho el texto mismo de la Ley 8/2005 es fruto del acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación de la Administración general del Estado y la Comunidad Autónoma de Extremadura, en su reunión celebrada el día 13 de abril de 2005, publicado en el «BOE» número 40, de 16 de febrero de 2006, y en el que se incluía, como anexo, el propio texto de la norma ahora impugnada, lo que debe ser tenido en cuenta en aras de la lealtad constitucional.

En consecuencia, se zanjó así el conflicto de competencias que subyace a este recurso, y que no procede ser reabierto por la vía de la cuestión de constitucionalidad. Esta norma se recoge después en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, norma a la que se refiere el escrito de alegaciones del Letrado.

b) Se refiere a continuación a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el alcance del artículo 6.3 LOFCA en su redacción originaria (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6; y ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 5). A partir de esta doctrina, examina las diferencias entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el impuesto sobre actividades económicas.

En concreto, considera que las bases imponibles de uno y otro impuesto son diferentes. En efecto, la base imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente se calcula directamente sobre la producción energética del sujeto pasivo, agravando la tarifa en función de si hay producción termonuclear. Además en el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente hay una relación directa entre la actividad productiva y la exacción del impuesto, lo que lo diferencia del IAE, cuya exacción no depende de la producción sino de la capacidad de operar en el mercado. El tributo se diferencia así sustancialmente del declarado inconstitucional mediante la STC 179/2006. Finalmente, se invoca la STC 53/2014, de 10 de abril, que corrobora la

falta de identidad del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente con el IAE, toda vez que este último sólo grava la actividad económica potencial, mientras que el tributo autonómico recae sobre la producción misma.

c) Añade, en fin, que en todo caso el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente tiene finalidad extrafiscal, estando afectados los ingresos, además de preverse una finalidad disuasoria al no estar sujeto el autoconsumo. Avala lo anterior la doctrina contenida STC 196/2012, de 31 de octubre, sobre la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En esta Sentencia se anulaba uno de los hechos imponibles, el referido a la producción termoneuclear. Sin embargo, hay sustanciales diferencias entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente reformado en 2005 y el regulado en la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, declarado inconstitucional. Así, en primer lugar, el hecho imponible del impuesto extremeño, impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, es distinto al de aquél porque se refiere a los elementos patrimoniales afectos, susceptibles de incidir en el medio ambiente. En segundo lugar, la STC 196/2012 se centra en la no extrafiscalidad del impuesto, lo que solo sucederá cuando éste desmotive conductas negativas para el medio ambiente, incentive conductas positivas o afecte su recaudación (fundamento jurídico 5). A partir de ahí, razona que concurre en el impuesto extremeño una finalidad extrafiscal que salva la equivalencia con el impuesto sobre actividades económicas, dándose los tres supuestos exigidos por la doctrina constitucional, desmotivando la instalación de tendidos, incentivando las energías limpias y afectando la totalidad de la recaudación.

12. El 5 de junio de 2014 se registra el escrito del Fiscal General del Estado, que sostiene la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados a partir de las siguientes consideraciones:

a) Comienza recogiendo de forma sucinta los antecedentes de hecho, los elementos esenciales de la norma impugnada y los principales argumentos del Auto que plantea la cuestión de inconstitucionalidad. Centra la cuestión en la impugnación sobre algunos preceptos, de suerte que no se cuestiona el tributo que recae sobre las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática [arts. 2 b), 7 y 9 de la Ley 7/1997].

A continuación recuerda el *iter* legislativo de la norma y los preceptos cuestionados, resaltando que una primera versión del tributo fue objeto de recurso de inconstitucionalidad por parte del Presidente del Gobierno, recurso número 3892-1997, en el que se imputó a la norma cuestionada la vulneración del artículo 6.3 LOFCA en cuanto que se gravaban los elementos materiales que también se sujetaban a gravamen ya por el impuesto sobre bienes inmuebles. Finalmente se interesó el desistimiento del Presidente del Gobierno, lo que se acordó mediante ATC 375/2005, de 25 de octubre, a 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 la Secretaría de Estado de cooperación territorial del 9 de mayo de 2005, publicada en el «BOE» del día 26 de mayo de 2005. Resalta que precisamente la promoción del desistimiento se había condicionado a la introducción por parte de la Junta de Extremadura de una serie de modificaciones en la redacción inicial de la Ley 7/1997 con el objeto de pasar a configurar el impuesto como un tributo que gravara la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que ocasionará al medio ambiente la realización de determinadas actividades. De esta manera, la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, fue fruto de dicho compromiso. Mientras tanto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura había planteado ante el Tribunal Constitucional cuestión relativa a la norma originaria, que dio lugar a la STC 179/2006, de 13 de junio, que declaró inconstitucional y nula dicha norma, esto es la redacción anterior a la Ley 8/2005, de 29 de mayo, objeto parcialmente de la presente cuestión. Resalta también que la regulación del impuesto se encuentra recogida ahora en el texto refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, que ha sufrido algunas

modificaciones posteriores, ninguna de las cuales afecta al objeto del proceso, toda vez que lo único determinante es que la norma siga resultando o no aplicable al proceso *a quo*.

b) Sentado lo anterior, examina el escrito los elementos esenciales de ambos tributos, impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente e IAE, a la luz de la jurisprudencia, y muy en particular la contenida en la STC 196/2012, de 31 de octubre, FJ 2. Concluye que es evidente que el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente tienen inequívocas concomitancias, pues ambos inciden sobre actividades económicas que suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción, gravando a quienes las realizan y contemplando cuotas tributarias para la actividad de producción de energía eléctrica. Por tanto, siendo tan evidente la duplicidad de ambos tributos únicamente si se concluyera que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente tiene carácter extrafiscal podría determinarse que no se incurre en la prohibición del artículo 6.3 LOFCA.

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

Concluye por lo anterior la inconstitucionalidad de los preceptos cuestionados.

13. Por providencia de 12 de febrero de 2015 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 16 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sala de lo de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en su redacción otorgada mediante la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que se refieren al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

Antes de entrar a analizar la cuestión de fondo planteada es necesario realizar una serie de precisiones previas.

a) Lo primero que debe señalarse, como hicieramos en la STC 60/2013, de 13 de marzo, es que el canon de constitucionalidad aplicable a las normas de las Comunidades Autónomas es el contenido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas así como, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado en sentido amplio así como en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas [SSTC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4; 74/2011, de 19 de mayo, FJ 3; y 196/2012, de 31 de octubre, FJ 1 c)]. Junto a otros preceptos constitucionales, entre esas leyes delimitadoras de las competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, se encuentra la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) [SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 2; 179/2006, de 13 de junio, FJ 2; 196/2012, FJ 1 c); 60/2013, de 13 de marzo, FJ 1; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 a); y el ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 4], cuyo art. 6.3 constituye en el presente caso, el canon de constitucionalidad del impuesto cuestionado.

Pues bien, debe precisarse que la circunstancia de que el artículo 6 LOFCA haya sido modificado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, no afecta al juicio de constitucionalidad que hemos de efectuar sobre los preceptos impugnados, pues se conectan con su aplicación a un concreto proceso, en el que el órgano judicial proponente de la cuestión ha de resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso *a quo*, razón por la cual, la reforma introducida por la citada Ley Orgánica 3/2009 no puede ser de aplicación a situaciones que, como ésta, son anteriores a su entrada en vigor [por todas, SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 a); y 196/2012, FJ 1 c)].

b) Para terminar con estas precisiones, es necesario reiterar que tampoco afecta al objeto de esta cuestión el hecho de que la norma de cuya constitucionalidad se duda, la Ley 7/1997, en la redacción que le otorgó la Ley 8/2005, haya sido parcialmente modificada mediante el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios.

En efecto, como señalan acertadamente tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado, el hecho de que los preceptos cuestionados hayan sido parcialmente modificados no afecta, de acuerdo con nuestra doctrina, al objeto del presente proceso constitucional. Por tanto, las citadas modificaciones no hacen que el presente proceso haya perdido o modificado su objeto, dado que los preceptos cuestionados, a pesar de los cambios normativos que se han producido con posterioridad, siguen resultando de aplicación en el proceso contencioso-administrativo en cuyo seno se ha suscitado la presente cuestión de inconstitucionalidad, y de su validez dependerá la decisión a adoptar en el proceso judicial *a quo*. Como también hemos reiterado, en las cuestiones de inconstitucionalidad resulta determinante la normativa vigente en el momento en que se formulan, que en este caso era la Ley 7/1997, de 29 de mayo, y, en consecuencia, resulta ineludible declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma cuestionada [entre otras, SSTC 181/2000, de 29 de junio, FJ 2; 10/2005, de 20 de enero, FJ 2, y 53/2014, FJ 1 c)].

Nuestro análisis se ceñirá a los preceptos impugnados en su redacción contenida en la Ley 8/2005 y, por consiguiente, de aplicación directa a la fecha de autos.

2. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el órgano promotor de la cuestión considera que los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997 vulneran los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3 LOFCA (en su redacción originaria y aplicable al caso). Se considera en concreto que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente recaee sobre la misma materia imponible gravada por el impuesto sobre actividades económicas (IAE) sin que por otro lado se trate de un tributo extrafiscal.

Los preceptos impugnados tienen el siguiente tenor:

«Artículo 2. *Hecho imponible.*

Constituye el hecho imponible de este Impuesto la realización por el sujeto pasivo, mediante los elementos patrimoniales afectos señalados en el artículo anterior, de cualquiera de las siguientes actividades:

a) Las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica...»

«Artículo 6. *Base imponible para actividades relacionadas con los procesos de producción de energía eléctrica.*

La base imponible para el supuesto de la letra a) del artículo 2 de esta Ley estará constituida por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en Kw/h.»

«Artículo 8. *Cuota tributaria en las actividades de producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica.*

La cuota tributaria en las actividades de producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica será el resultado de multiplicar la base imponible obtenida conforme a lo dispuesto en el artículo 6 por las siguientes cantidades:

- a) 0,0013 euros, en el caso de energía eléctrica de origen termonuclear.
- b) 0,0009 euros, en el caso de energía eléctrica que no tenga origen termonuclear.»

3. Antes de examinar las dudas de constitucionalidad procede recordar brevemente los antecedentes de la norma que ahora se impugna.

La redacción de estos preceptos fue consecuencia directa del acuerdo de la comisión bilateral de cooperación Administración general del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura de fecha 13 de abril de 2005, acuerdo que como ha quedado expuesto en los antecedentes, quedó plasmado en la resolución de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial de 9 de mayo de 2005 (publicada en el «BOE» del día 26 de mayo de 2005), en la que se incorporaba, como anexo, el texto mismo de la norma, plasmado después en la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que modifica así la Ley 7/1997, de 29 de mayo.

Con posterioridad al citado acuerdo, el Presidente del Gobierno, a través del Abogado del Estado, interesó que se le tuviera por desistido del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la citada Ley 7/1997, desistimiento que fue acordado en nuestro ATC 375/2005, de 25 de octubre. Sin embargo, y como también ha quedado recogido en los antecedentes, la redacción originaria de este impuesto, fue declarada inconstitucional tras estimarse, en nuestra STC 179/2006, de 13 de junio, la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra el mismo por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. En dicha Sentencia concluimos que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente regulado en la Ley 7/1997 gravaba la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el impuesto sobre bienes inmuebles (STC 179/2006, FJ 5), no siendo además un tributo extrafiscal «en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones» (STC 179/2006, FJ 6), dado que en su estructura «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», lo que nos llevó a concluir que vulneraba el artículo 6.3 LOFCA (STC 179/2006, FJ 8).

Pues bien, dicho lo anterior, debe además resaltarse que la redacción del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente ahora impugnada, resultado de las modificaciones introducidas por la citada Ley 8/2005, no supuso una modificación sustancial del tributo, teniendo un alcance limitado, como de hecho se afirma en la propia exposición de motivos en términos inequívocos: «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». A renglón seguido, se añade en la misma exposición de motivos que el tributo «sigue gravando las actividades que inciden en el medio ambiente, concretamente la producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica... Con la presente reforma, se hace bascular de forma clara el hecho imponible sobre el ejercicio de dichas actividades perturbadoras del medio ambiente a través de instalaciones sitas en el territorio extremeño, realizándose una depuración de técnica legislativa que supone una aclaración del anterior artículo 6.1, que ya consideraba titular de las instalaciones a quien “realice las actividades que integran el objeto del tributo”. La reforma, pues, ya especifica de forma terminante que el

hecho imponible es la realización de las actividades consideradas normativamente como perturbadoras del medio ambiente, y que el sujeto pasivo es quien realice dichas actividades. Asimismo, y en lo que respecta a los procesos de producción de energía eléctrica, se ha optado por realizar una simplificación en la determinación de la base imponible, derogando el anterior sistema que establecía el mayor de los previstos en el artículo 8, es decir, la capitalización al 40 por 100 de los ingresos brutos de explotación o bien la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresados en kilovatios/hora».

4. Para dar respuesta a las dudas de constitucionalidad que aquí se plantean, debemos partir por tanto de los citados antecedentes y en concreto de la doctrina contenida en la STC 179/2006, a lo que debe añadirse la contenida en las SSTC 196/2012, de 31 de octubre, y 60/2013, de 13 de marzo, en las que, respectivamente, estimamos parcialmente las cuestiones que se plantearon acerca del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, en su redacción inicial, en la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, y en la posterior, consecuencia de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

En la STC 196/2012 estimamos parcialmente la cuestión referida a la primera regulación del impuesto castellano-manchego, contenida en la citada Ley 11/2000, declarando la inconstitucionalidad de dos de los hechos imponibles gravados, la «producción termonuclear de energía eléctrica» y el «almacenamiento de residuos radioactivos» [art. 2.1, letras b) y c); 2 y 3] así como su base imponible [art. 5.1, letras b) y c)] y la cuota y tipos de gravamen [art. 6, letras b) y c)]. A su vez, en la STC 60/2013 se estimó, también parcialmente, la cuestión referida a la posterior regulación del citado impuesto castellano-manchego, contenida en la citada Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, declarándose asimismo la inconstitucionalidad de los hechos imponibles referidos a la «producción termonuclear de energía eléctrica» y al «almacenamiento de residuos radioactivos» [arts. 2.1, letras b) y c); 2 y 3]; así como las exenciones (art. 3); la base imponible [art. 5, letras b) y c)]; y la cuota tributaria y tipos de gravamen [art. 6, letras b) y c)] del impuesto. En ambos casos concluimos que se vulneraba el artículo 6.3 LOFCA por incurrir los preceptos impugnados en la duplicidad entre tributos allí prohibida.

Pues bien, una comparación entre, de una parte, el concreto hecho imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que ahora se cuestiona, y las dos versiones del impuesto castellano-manchego permite concluir la existencia de evidentes paralelismos entre éstas y el tributo extremeño.

Así, de una parte, el impuesto castellano-manchego regulado en la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, definía en su artículo 2.1 b) el hecho imponible del tributo como la actividad de «producción termonuclear de energía eléctrica». El artículo 5.1 b) definía la base imponible así: «b) En el caso de producción termonuclear de energía eléctrica, por la producción bruta de electricidad en el período impositivo, expresada en kilovatios hora», mientras el art. 6 b) de la misma Ley 11/2000 fijó el tipo de gravamen de esta forma: «en el caso de centrales nucleares de producción de energía eléctrica, el tipo será de 0,2 pesetas [0,0012 euros] por kilovatio hora producido».

De otra parte, el hecho imponible del tributo regulado en la norma posterior, la Ley 16/2005, estaba definido en el 2.1 a) como la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de la actividad de «producción termonuclear de energía eléctrica». La base imponible estaba constituida, en el caso de la producción termonuclear de energía eléctrica, por «la producción bruta de electricidad en el período impositivo, expresada en megavatios hora» [art. 5 b) de la Ley 16/2005]. Finalmente, la cuota íntegra era el resultado de multiplicar la base imponible, en el caso de centrales nucleares, por un tipo que será de «1,50 euros por megavatio hora producido» (art. 8 de la Ley 16/2005).

Pues bien, el hecho imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que se cuestiona ahora se define en el artículo 2 a) de la Ley 7/1997 como «la realización por el sujeto pasivo, mediante los elementos patrimoniales afectos señalados en el artículo anterior, de cualquiera de las siguientes actividades: a) Las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica». La base imponible en el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente es «la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kw/h» (art 6). Finalmente, el art. 8 dispone que la cuota tributaria en las actividades de producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica será el resultado de multiplicar la base imponible obtenida conforme a lo dispuesto en el artículo 6 por las siguientes cantidades: «a) 0,0013 euros, en el caso de energía eléctrica de origen termonuclear; b) 0,0009 euros, en el caso de energía eléctrica que no tenga origen termonuclear».

Por tanto, hay dos diferencias entre el hecho imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente ahora impugnado y los dos impuestos declarados inconstitucionales. Por un lado, el impuesto extremeño tiene en cuenta que la actividad se realice a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las actividades de producción eléctrica, mientras que el impuesto castellano-manchego no mencionaba dichas instalaciones. Esta diferencia carece de relevancia en cuanto a la estructura del impuesto ya que es evidente que tanto en un caso como en otro la actividad de producción de electricidad siempre se realizará a través de instalaciones especializadas. Lo relevante es que las mismas no se tienen en cuenta en la cuantificación de la deuda tributaria, por lo que carece de efectos que en un caso (impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente) se mencionen y en otros no.

Una segunda diferencia es que el impuesto castellano-manchego, en sus dos versiones, gravaba únicamente la producción termonuclear de energía eléctrica, mientras que el tributo extremeño aquí cuestionado sujeta a gravamen tanto la producción de energía eléctrica de origen termonuclear, como el resto, para el que se establece un tipo de gravamen diferente. Tampoco esta diferencia es relevante a los efectos del examen que aquí debe hacerse, pues si ya concluimos que la producción de electricidad de origen termonuclear está sujeta en el IAE, la misma conclusión cabe extraer de la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, sujeta a gravamen en el Grupo 151 de la Sección Primera de las tarifas del IAE (epígrafes 151.1 –producción de energía hidroeléctrica; y 151.2– producción de energía termoeléctrica convencional), en los términos en que se razona en el Auto por el que se promueve la presente cuestión, así como en los escritos del Abogado del Estado y del Fiscal General del Estado.

Finalmente, no enerva la anterior conclusión el hecho de que la disposición adicional primera de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, prevea que los ingresos que se recauden por dicho impuesto se destinen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental, pues de hecho dicha disposición, que no se ha modificado en la redacción posterior de la norma por la Ley 8/2005, ahora impugnada, fue ya valorada en la citada STC 179/2006, FJ 10, por la que se declaró, como se ha recordado, la inconstitucionalidad de la redacción anterior del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, sin que dicha afectación se considerase más que «una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental», sin perjuicio de que, como se recordó en el mismo fundamento, «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».

Una vez concluida la sustancial similitud entre la controversia ahora planteada y la resuelta en las cuestiones enjuiciadas en las SSTC 196/2012 y 60/2013, debemos aplicar la doctrina allí contenida para alcanzar la misma conclusión, de suerte que, de una parte, efectivamente tanto el presente impuesto como el IAE «gravan el mero ejercicio de una actividad económica» concretamente, la de producción de energía eléctrica en la persona del titular de la actividad de producción eléctrica, «de manera que la estructura de la

modalidad controvertida del impuesto... es coincidente con la del impuesto sobre actividades económicas, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente» (SSTC 196/2012, FJ 3, y 60/2013, FJ 5). A mayor abundamiento, y como se ha constatado, el hecho imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que ahora se impugna supone tan solo una modificación parcial, no sustancial, del ya declarado inconstitucional en la citada STC 179/2006, por lo que la declaración de inconstitucionalidad resulta también de la doctrina allí contenida. Lo anterior impide entender, de nuevo, que la actividad económica se haya sometido a tributación por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente desde una perspectiva diferente y, por tanto, que el gravamen se haya configurado sobre una materia imponible diferente a la que es objeto del impuesto sobre actividades económicas.

5. Según lo que antecede, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad y declarar que los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, vulneran los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el art. 6.3 LOFCA y son, en consecuencia, nulos.

Antes de pronunciar el fallo sólo queda precisar el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que lo integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en la STC 179/2006, de 13 de junio, con respecto al impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (fundamento jurídico 11), y en las SSTC 196/2012, FJ 5, y 60/2013, FJ 7, en relación con el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el 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 presente cuestión de inconstitucionalidad y, en consecuencia, declarar inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico quinto de esta Sentencia, los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

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

Dada en Madrid, a dieciséis de febrero de dos mil quince.—Adela Asua Batarrita.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan José González Rivas.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Antonio Narváez Rodríguez.—Firmado y rubricado.