

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

## **EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

## **S E N T E N C I A**

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

### **I. Antecedentes**

1. El 16 de noviembre de 2015 se registró en este Tribunal un escrito de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, al que se

acompañaba, junto al testimonio del procedimiento, el Auto de 3 de noviembre de 2015, planteando una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (IIMA), regulado 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. En particular, el órgano promotor de la cuestión considera que los arts. 13 a) (hecho imponible), 17 (base imponible para la actividad de producción de energía eléctrica) y 19.2 (cuota tributaria para la actividad de producción de energía eléctrica) del citado texto refundido podrían vulnerar los arts. 133.2, 156.1 y 157.3 de la Constitución (CE), en relación con el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) en la redacción aplicable al caso, tras su modificación mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Por escrito de 26 de mayo de 2016 la representación procesal de la mercantil “Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U.” solicitó que se le tuviera por personada en el procedimiento y le fuera concedido el plazo de 15 días para formular alegaciones conforme a lo establecido en el art. 37.2 de la LOTC. Mediante providencia del día 27 del mismo mes se acordó unir a las actuaciones el anterior escrito y tener por personada a la sociedad citada concediéndole un plazo de quince días para formular las alegaciones que estime convenientes.

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

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

A partir de ahí razona que existen diferencias esenciales entre el IAE y el IIIMA, toda vez que, si bien puede haber coincidencia en el enunciado de los hechos imposables, la base imponible es sustancialmente diferente, de acuerdo con el método seguido por el Tribunal Constitucional en la comparación de tributos. Cita en tal sentido la STC 122/2012, de 5 de junio, según la cual el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imposables, de manera que no es posible afirmar que existe una coincidencia de hechos imposables tan sólo porque su definición sea gramaticalmente idéntica,

ya que será preciso atender a las circunstancias seleccionadas por el legislador para dar lugar a los hechos imposables de ambos impuestos. Partiendo de esta doctrina concluye que en el IAE el hecho imponible es el mero ejercicio de una actividad y, sin embargo, en el IIIMA el hecho imponible es la producción de dicha actividad medida en kwh.

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

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

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

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

Expone seguidamente el sentido del canon del nuevo art. 6.3 LOFCA, con cita de la doctrina constitucional que lo aplica, entre otras, las SSTC 122/2012, FJ 7; y 210/2012, cuyo FJ 2 transcribe. A partir de lo cual, destaca la existencia de diferencias esenciales entre el IIIMA y el IAE, al gravar el primero la producción energética, calculándose la misma en la base imponible, mientras que el IAE grava únicamente el ejercicio de la actividad económica. Da cuenta de forma extensa de la naturaleza y estructura del IAE y sus antecedentes normativos. Destaca que se trata de un impuesto con finalidad censal, lo que se comprueba en el art. 78.1 TRLRHL, que establece que el “hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”. A partir de ahí, hace hincapié en las sustanciales diferencias entre ambos tributos, recalcando tanto el fin censal del IAE como la finalidad medioambiental del impuesto sobre instalaciones.

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

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

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

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

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

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

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

11. El 21 de junio de 2016 tuvo entrada el escrito de la representación procesal de “Iberdrola Generación Nuclear S.A.U.” en el que la entidad sostiene que el IIMA regulado en el



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

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

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

determinación en la capacidad de producción de las instalaciones afectas a las actividades de producción eléctrica.

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

12. En fecha 3 de octubre de 2018, con ocasión de la deliberación de la presente Cuestión de Inconstitucionalidad en el Pleno de este Tribunal, el Magistrado D. Alfredo Montoya Melgar declinó la realización de la Ponencia. Por Acuerdo de la misma fecha del Sr. Presidente y, en el uso de las facultades que le confiere el art. 80 LOTC, decidió asignar nuevo Ponente al Magistrado D. Antonio Narváez Rodríguez.

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

## **II. Fundamentos jurídicos**

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

El órgano judicial promotor de la cuestión considera que dichos preceptos, que regulan los elementos esenciales del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (IIIMA), podrían vulnerar los arts. 133.2, 156.1 y 157.3 de la Constitución (CE), en relación con el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en la medida en que el impuesto puede ser coincidente con el Impuesto de Actividades Económicas (IAE), regulado en los arts. 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

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

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

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

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

De acuerdo con la doctrina acerca de este tipo de procesos constitucionales, para su resolución hay que atender a la redacción de la norma impugnada aplicable al proceso en el que surgió la duda de constitucionalidad, y de cuya validez dependerá la decisión a adoptar en el mismo (por todas, STC 25/2016, de 15 de febrero, FJ 1).

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

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

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

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

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

De lo expuesto se colige que la presente cuestión de inconstitucionalidad es la primera ocasión que permite el enjuiciamiento constitucional del impuesto extremeño controvertido, aunque en este caso debe hacerse a partir de la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA, luego de su modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que entró en vigor a partir

del día 1 de enero de 2009 (disposición final única de dicha ley), por lo que debe ser tomada en consideración para la resolución de este proceso.

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

a) El canon de constitucionalidad aplicable a las normas tributarias de las Comunidades Autónomas, parte del texto constitucional (arts. 133.2, 156.1 y 157.3 CE), junto al contenido de referencia de sus respectivos Estatutos de Autonomía [para el caso de autos, los arts. 80 y 81 de la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura (EAE)] y de las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (por todas, STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4). Entre esas leyes delimitadoras de las competencias destaca la LOFCA [entre otras, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 a)].

El vigente art. 6.3 LOFCA dispone que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales (...)”.

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

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

Para ilustrar sobre la finalidad de la reforma, este Tribunal, en relación con el canon interpretativo del nuevo art. 6.3 LOFCA, declaró en la STC 122/2012, de 5 de junio, que la mencionada reforma operada por la L.O. 3/2009 “ha pretendido «clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas» y «[p]ara ello y con el fin

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

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

Esta modificación de los límites a la creación de tributos propios debe interpretarse a la luz de la reiterada doctrina constitucional, que arranca de la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se indicaba que debía descartarse “una identificación entre los conceptos de ‘materia imponible’ y ‘hecho imponible’ que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene” (FJ 14). La citada Sentencia continúa puntualizando que “por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”, en

tanto que “el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso ‘para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria’, según reza el artículo 28 de la Ley General Tributaria [hoy art. 20]. 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” (FJ 14).

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

b) Por otra parte, en la primera sentencia en la que este Tribunal abordó el canon del art. 6.3 LOFCA, tras su modificación por la Ley Orgánica 3/2009 (la ya citada STC 122/2012) pudo constatar que dicho precepto contiene ahora un límite similar al previsto por el precedente apartado 2º de este art. 6 LOFCA, que lo tenía desde su redacción original, por lo que la doctrina constitucional acerca de dicho apartado debía extenderse (así lo hizo en la citada STC 122/2012, FJ 3), a las controversias que hubieran de dirimirse en relación con los tributos locales.

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

c) El propósito de los límites del art. 6 LOFCA no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer

sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” en los términos exigidos por el art. 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]; objetivo que debe coherenciarse con el reconocimiento constitucional a las Comunidades Autónomas de la potestad de establecer tributos [arts. 133.2 y 157.1.b) CE], y que la Comunidad Autónoma de Extremadura tiene asumida en los arts. 80 y 81 EAE, de forma que “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria” [entre otras, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4].

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

d) Así las cosas, para apreciar la coincidencia entre hechos imposables, que es lo vedado por el art. 6 LOFCA, en sus apartados 2 y 3, éste último después de su modificación por la Ley Orgánica 3/2009, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la “manera” en que la correspondiente fuente de capacidad económica sea sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación (STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4; ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4).

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



febrero, FJ 3 a)]. De lo cual se deduce que la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos “puros” [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)].

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

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

a) Comenzando por el IIIMA, su hecho imponible, en la modalidad cuestionada, es “la realización por el sujeto pasivo...de las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica. (...)” [art. 13.a) del texto refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2006]. A tenor del art. 12.1 de dicho texto legal, la realización de dicha actividad se grava por la “incidencia, alteración o riesgo de deterioro” que produce sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

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

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

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

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

Importa, asimismo, subrayar que, conforme a lo que establece el art. 12.3 del texto refundido, la recaudación obtenida por el IIMA está afectada a fines medioambientales en los siguientes términos:

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

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

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

b) En lo que se refiere al IAE, según ha tenido en cuenta este Tribunal cuando lo ha examinado como término de comparación, a efectos del art. 6 LOFCA, con otro tributo de procedencia autonómica (entre otras, en las ya citadas SSTC 168/2004, FJ 8; 122/2012, FJ 6; 210/2012, FJ 6; y 53/2014, FJ 4; y ATC 183/2016, FJ 5), es preciso atender a su “particular naturaleza”, al tratarse de una figura impositiva que afecta a toda actividad económica con carácter general, e insistiendo en que “dado el carácter universal y vocación censitaria del IAE, interpretado de forma literal, el contraste de cualquier tributo autonómico que grave una actividad económica con el IAE determinará que dicho tributo sea contrario al art. 6.3 LOFCA”. (STC 210/2012, FJ 6, y en el mismo sentido, el ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 5). De ahí que, en las resoluciones indicadas, este Tribunal haya rechazado una interpretación literal del hecho imponible del IAE.

Tal “carácter universal y vocación censitaria” del IAE se infiere de su hecho imponible, definido por la ley como “el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto” (art. 78.1 TRLRHL). Es decir, por un lado, el IAE pretende crear un registro o matrícula (censo) de todas las actividades económicas, recayendo incluso sobre las que no estén especificadas expresamente en su normativa reguladora (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE). Por otro, como ya constató la STC 168/2004, de 6 de octubre, grava dichas actividades en razón de que son “potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto” (FJ 8). La expresión “mero” ejercicio utilizada en la definición de su hecho imponible cobra sentido en cuanto que el IAE recae sobre el “beneficio medio presunto” –no real– de la actividad gravada, como precisa el art. 85.1.Cuarta TRLRHL.

El sujeto pasivo del IAE es la persona física o jurídica o entidad a la que se refiere el art. 35.4 de la Ley General Tributaria que realiza cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible (art. 83 TRLRHL), sin que, al contrario de lo que sucede en el IIIMA, se prevea regla alguna sobre su posible repercusión.

El IAE se cuantifica mediante elementos fijos que deben concurrir en el momento del devengo del impuesto (art. 85.1.Primería TRLRHL). El ya citado Real Decreto Legislativo 1175/1990 regula las tarifas, consistentes en cantidades monetarias por cada unidad del elemento fijo con el que se desarrolla cada tipo de actividad. En concreto, la producción de energía,

incardinada en el Grupo 151 (“producción, transporte y distribución de energía eléctrica”), una relación de cuotas, aun fijada en pesetas, que se establece en función del tipo de instalación que produce la energía [hidroeléctrica, termoeléctrica convencional, electronuclear o no especificada en epígrafes anteriores (energía solar, etc...)] y de la potencia instalada de los generadores, a razón de una cantidad por cada Kw de potencia instalada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dado que el IAE grava una renta presunta, la cuota es positiva tanto si la central eléctrica está en funcionamiento como si no lo está, pues es su capacidad teórica de producción lo que tributa. Por esto mismo, las cuotas que arrojan las tarifas del impuesto local serán las mismas año

tras año, mientras no cambie la potencia instalada de la central y el sujeto pasivo siga dado de alta en la matrícula del impuesto (produzca más, menos o nada).

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

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

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

d) La recaudación del IIIMA está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede en el IAE. Pese a que este “no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo” (por todas, STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8) en este caso es un rasgo que abunda sobre los ya indicados.

e) Por último, en lo atinente al elemento temporal, también hay diferencias entre ambos impuestos, pues, si bien los dos tienen como período impositivo el del año natural, el devengo del IAE se produce al comienzo de este, prorrateándose por trimestres si la actividad se inicia o cesa

a lo largo del año. Este prorrateo pretende acomodar la cuota al período de “mero” ejercicio de la actividad, dado que, a menor tiempo de actividad, debe determinarse una renta presunta más reducida. Sin embargo, en el IIMA, no hay necesidad de hacer dicho ajuste proporcional, toda vez que este impuesto grava la producción real, que es lo relevante y no el tiempo de alta en la actividad.

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

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

La tantas veces citada STC 210/2012 alcanzó la conclusión expuesta por la distinta manera en que el impuesto sobre depósitos bancarios y el IAE gravaban la actividad económica, sin entrar a valorar la existencia de posibles fines extrafiscales en el tributo autonómico. En el presente caso, hemos puesto de relieve las sustanciales diferencias que existen entre el IIMA y el IAE, a lo que

habría que añadir, además y como factor complementario para destacar aquella diferenciación, el de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente a la que tiende el tributo autonómico, que incluye una afectación específica de la recaudación obtenida por la exacción de este impuesto a los fines que recoge el art. 12.3 del texto refundido, amén de los supuestos de no sujeción que también especifica el art. 13.

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

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

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

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

## **F A L L O**

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



Ha decidido

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

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil dieciocho.