

**VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, en relación con la Sentencia dictada en la Cuestión de Inconstitucionalidad núm. 6412-2015.**

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

1. La Sentencia de la mayoría considera que el Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente de Extremadura (IIIMA) es compatible, a los efectos del art. 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), y en consecuencia desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación con el primero por su posible incompatibilidad con el segundo. Para alcanzar esta conclusión, la Sentencia se basa en dos razones sucesivas o concatenadas: (i) en primer lugar, enfatiza la trascendencia de la modificación del citado art. 6.3 LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que modificó el parámetro de comparación entre tributos autonómicos y locales de “materia” imponible a “hecho imponible”. Ello le sirve para apartarse expresamente (FFJJ 4 y 6 de la Sentencia) de pronunciamientos anteriores de este Tribunal que habían declarado incompatible con el IAE este mismo impuesto extremeño en versiones anteriores (SSTC 179/2006, de 13 de junio, y 22/2015, de 16 de febrero) o un impuesto semejante de Castilla-La Mancha (SSTC 196/2012, de 31 de octubre, y 60/2013, de 13 de marzo, todas ellas citadas en el FJ 4) en aplicación del art. 6.3 LOFCA anterior a la reforma. (ii) En segundo lugar, una vez descartada su vinculación a esos precedentes, la Sentencia aplica a los dos impuestos enfrentados el “nuevo” [FFJJ 3 b) y 4] canon del art. 6.3 LOFCA para concluir que los “hechos imponibles” de los dos impuestos son distintos.

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

2. La reforma del art. 6.3 LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 no tiene en realidad la trascendencia o el significado que le otorga la mayoría. Con anterioridad a la reforma de ese

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

De la misma manera, la doctrina constitucional anterior a esa reforma de 2009 declaraba que “la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y garantiza que sobre

los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente ..... a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas por un mismo *hecho imponible*” [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A; 186/1993, de 16 de junio, FJ 4 C) y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen *por una misma manifestación de riqueza* sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE” (STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6). No “materia imponible”, por tanto, sino “hecho imponible” como “manifestación de riqueza”: este es el auténtico y verdadero canon y fundamento de la prohibición de la doble imposición autonómica y local (o estatal) establecida en el art. 6.3 (y 2) de la LOFCA.

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

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

Prueba evidente de lo que se acaba de decir se encuentra en las SSTC 197/2012, de 6 de noviembre, y 53/2014, ya citadas, ambas recaídas sobre el mismo impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias. La STC 197/2012 resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra ese impuesto antes de 2009, pero en virtud de nuestra repetida doctrina sobre el *ius superveniens* utiliza como parámetro de control el art. 6.3 LOFCA

en su redacción posterior a 2009, y llega a la conclusión de que el impuesto autonómico es compatible con el IAE analizando todos los elementos del hecho imponible que en aquel caso se consideraron relevantes. Y esos mismos elementos son los que se analizan, para llegar a la misma conclusión, en la STC 53/2014, que, como resuelve una cuestión de inconstitucionalidad, no aplica la doctrina del *ius superveniens* sino que somete el impuesto autonómico al control del art. 6.3 LOFCA en la redacción anterior a la reforma de 2009.

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

4. Este Tribunal había examinado, hasta esta Sentencia, la compatibilidad con el IAE de sendos impuestos sobre la producción de energía eléctrica en Castilla-La Mancha y Extremadura en tres ocasiones, decididas por las SSTC 196/2012, de 31 de octubre, la 60/2013, de 13 de marzo y 22/2015, de 16 de febrero. Todas ellas consideraron incompatibles esos impuestos autonómicos con el IAE, y para llegar a esa decisión el Tribunal no se ciñó a la comparación entre los

respectivos elementos materiales del hecho imponible, que en todos los casos eran el mismo, la producción de energía eléctrica, sino que examinó los demás elementos relevantes en la forma de gravar ese elemento material, llegándose a la conclusión de que existían coincidencias estructurales entre todos ellos. El Tribunal consideró que también coincidían los sujetos pasivos, pues en todos los casos lo son los titulares de las instalaciones que producen esa energía, y que no suponía una diferencia relevante que en los impuestos autonómicos la base imponible se determinara por la producción de energía, medida en Kw/hora, y en el IAE por la potencia de los generadores, medida en Kilovatios de potencia. Se descartó, finalmente, que a los impuestos autonómicos, en particular a este de Extremadura, pudiera atribuírseles una finalidad extrafiscal, aplicando la doctrina establecida por la STC 179/2006, de 13 de junio, que descartó que a una prescripción equivalente de aquel impuesto relativa a la afectación de los ingresos que por él se recaudasen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental pudiera concederse valor alguno relevante.

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

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

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

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

La Dirección General de Tributos ha insistido en que de la definición legal del hecho imponible del IAE se desprende “que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que *basta con un solo acto de realización de una actividad económica* para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, *lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable*” (consultas núms. 1996-04, de 19 de noviembre de 2004, y 2007-04, de 25 de noviembre de 2004, y consulta vinculante V2518-07, de 23 de noviembre de 2007). Y así lo ha entendido igualmente la jurisprudencia (Sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 8 de febrero de 2000, recurso núm. 488/1997; Cataluña de 7 de octubre de 2002, recurso núm. 1868/1997; y Comunidad Valenciana de 27 de abril de 2001, recurso núm. 743/1998). Es decir, doctrinalmente se ha discutido, y puede discutirse, si la expresión “mero ejercicio” de la actividad (art. 78.1 TRLHL) requiere o no habitualidad; pero lo que no puede discutirse, y de hecho nunca se ha puesto en cuestión (hasta ahora), es que el IAE no requiera el ejercicio efectivo de la actividad. Tanto es así que la propia ley del impuesto regula la prueba del ejercicio de la actividad (art. 79 TRLHL), prueba que resultaría del todo innecesaria si el IAE se devengara con independencia de que esa actividad se realice o no, y que, como la propia Sentencia reconoce, el IAE se prorratea por trimestres “si la actividad *se inicia* o cesa a lo largo del año” [FJ 5 e)], lo que corrobora que siempre será necesario iniciar, esto es, ejercer efectivamente la actividad.

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

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

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

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

de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero, y las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada (art. 85.1, Tercera y Cuarta, TRLHL).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La aprobación de un impuesto medioambiental exige la precisa identificación de los efectos perturbadores que la actividad gravada produce sobre el medio ambiente, la determinación de su base imponible que tome como referencia esos efectos y el establecimiento de un tipo que contribuya a conseguir esos objetivos extrafiscales que su creación pretende; la

disuasión de esas conductas que perjudican al medio ambiente, la estimulación de otras alternativas que lo favorezcan o la concreción del principio general de que quien contamina paga.

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

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

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

d) Como último criterio de diferenciación considera la Sentencia [FJ 5 d)] el que “la recaudación del IIIMA está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales”, pese a que reconoce que, según la doctrina de este Tribunal, ese “no es más que uno de los varios indicios

–y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo”, por lo que la Sentencia concluye que en este caso “es un rasgo que abunda sobre los ya indicados”.

En efecto, en las escasas ocasiones en que este Tribunal ha considerado la parafiscalidad de un tributo como criterio complementario al de extrafiscalidad (que son categorías distintas) lo ha hecho en supuestos, como el del impuesto catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades que puedan derivar la activación de planes de protección civil (STC 168/2004), o en el del impuesto andaluz sobre depósitos de residuos radioactivos (ATC 456/2007), en casos en que existía una real vinculación entre la recaudación esperada y unos gastos concretamente financiados por ella, pero respecto de la previsión que contiene la Ley reguladora del IIIMA, ya este tribunal ha declarado, que “no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medioambiental” (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10). Y aunque esta declaración se hizo enjuiciando la disposición adicional primera de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 19 de mayo, una previsión idéntica se repite en la ley que ahora se enjuicia, por lo que no hay razón alguna para ignorar lo que dijo aquella sentencia de este Tribunal.

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

Y en este sentido emito mi Voto particular.

Madrid a cinco de noviembre de dos mil dieciocho.

Fdo. Ricardo Enríquez Sancho

Fdo. Pedro José González-Trevijano Sánchez

