

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar en relación con la sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015.

Con el debido respeto a la opinión mayoritaria del Pleno en la que se sustenta la Sentencia, y en ejercicio de la facultad conferida por el art. 90.2 LOTC, formulo el presente Voto particular para manifestar mi discrepancia tanto con la decisión desestimatoria como con parte de la fundamentación en la que se basa.

La Sentencia de la que se discrepa ha alterado, invocando la nueva redacción dada al art. 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, la conclusión alcanzada en la STC 22/2015 (respecto del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente aprobado por 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); sentencia en la que se declaró la inconstitucionalidad del citado impuesto al considerar este Tribunal que guardaba una absoluta identidad con el impuesto sobre actividades económicas.

La Sentencia desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura con relación al texto refundido (el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre) de una norma (la Ley 7/1997, de 29 de mayo, en la redacción que le dio Ley 8/2005, de 27 de diciembre), que ya había sido declarada inconstitucional por la STC 22/2015. Con ello se llega al absurdo de que unos preceptos que habían sido expulsados del ordenamiento jurídico han sanado su inconstitucionalidad al apreciarse que lo que antes era una identidad absoluta entre el IIMA y el IAE hoy ha dejado de serlo. Las leves diferencias existentes entre uno y otro tributos, que fueron consideradas en la STC 22/2015 como “irrelevantes” para alterar la identidad de ambos impuestos, se han convertido en la sentencia de la que discrepamos en unas diferencias “sustanciales”, que justificarían que nos hallemos ante tributos totalmente distintos. Dicho cambio de posición se quiere fundamentar en la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA, soslayándose que la Ley Orgánica 3/2009 podrá haber alterado el parámetro de control de los tributos propios autonómicos (que pasa de la “materia imponible” al “hecho imponible”), pero que en ningún caso puede cambiar la valoración previa de la realidad jurídica subyacente realizada por este Tribunal (a saber, que el IIMA y el IAE eran tributos idénticos que gravaban la actividad de producción de energía eléctrica).

En efecto, en la STC 22/2015 (FJ 4), con relación a los arts. 2, 6 y 8 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, este Tribunal consideró que las pequeñas diferencias existentes entre el IIIMA y el IAE no eran “relevantes” para poder salvar la duplicidad prohibida por el art. 6.3 LOFCA (en su redacción originaria), pues «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». A renglón seguido, nuestra sentencia añadió: « [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». Es decir, como viene señalando este Tribunal, el análisis sobre la coincidencia de “hechos imponibles” al amparo del nuevo art. 6.3 LOCA no puede ceñirse únicamente a la definición que de estos realiza el legislador, debiendo abarcar también «los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible» (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7; y 96/2013, de 23 de abril, FJ 11).

No obstante la clara identidad entre el IAE y el IIIMA (al margen del parámetro de control del art. 6.3 LOFCA), la Sentencia de la que se discrepa llega «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. 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» (FJ 6).

Es difícil entender cómo tributos que, según la STC 22/2015 -el IIMA y el IAE-, no sólo eran idénticos en cuanto a la “materia imponible” (que no era sometida a tributación desde perspectivas distintas y sin que pudiese apreciarse en el tributo autonómico ninguna finalidad extrafiscal), sino también en sus “hechos imponibles” (al tener una estructura coincidente), se hayan convertido, sin haberse modificado una sola letra de la redacción declarada inconstitucional (pero incorporada a un texto refundido), en impuestos sustancialmente distintos. En efecto, el FJ 5 de la sentencia de la que discrepamos argumenta que «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”» (FJ 5). Ante esta afirmación, cabe preguntarse si acaso este Tribunal declaró en su STC 22/2015 la inconstitucionalidad del IIMA sin haber efectuado un “análisis minucioso” de la identidad existente entre uno y otro tributos.

La decisión mayoritaria de este Tribunal se quiere justificar, como ya se ha señalado, en el cambio de redacción operado sobre el art. 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009. No cabe duda alguna de que cuando el legislador orgánico modificó el art. 6.3 LOFCA, extendiendo la regla de incompatibilidad entre los tributos propios autonómicos y los locales desde la “*materia imponible*” hasta el “*hecho imponible*”, tenía la intención de ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas respecto del de los tributos locales, con una delimitación similar a la que ya existía en relación con los tributos estatales. Pero también es una realidad constatable que, como dice la propia Sentencia de la que ahora se discrepa, para apreciar la coincidencia entre hechos imponibles «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» [FJ 3.d)].

Resulta, sin embargo, que según la STC 22/2015 (aunque el análisis se hiciese respecto de la redacción del art. 6.3 LOFCA anterior a la reforma operada por la Ley Orgánica 3/2009) el IIMA y el IAE no solo eran idénticos en su “*hecho imponible*” (“*el mero ejercicio de una actividad económica*”, concretamente, “*la de producción de energía eléctrica*”), sino también en cuanto al “*sujeto pasivo*” (“*la persona del titular de la actividad de producción eléctrica*”) y, en fin, en cuanto a “*la estructura*” del impuesto, «sin que exista circunstancia alguna en su

configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o *intento legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente» (FJ 4). En consecuencia, sea utilizando como parámetro el antiguo art. 6.3 LOFCA (materia imponible), sea tomando como referencia el nuevo art. 6.3 LOFCA (hecho imponible), es incuestionable que el IIMA y el IAE eran para este Tribunal impuestos iguales, tanto en la “materia” que sometían a tributación como en la estructura de sus respectivos “hechos imponibles”.

Si analizamos “minuciosamente” –de nuevo- el IIMA y el IAE podemos constatar, otra vez, cómo los “hechos imponibles” son idénticos. Y precisamente porque la Sentencia de la que se discrepa es consciente de que tal identidad es absoluta en los elementos esenciales que configuran ambos tributos, ha tenido que invocar “pequeñas” y “formales” diferencias, en su momento calificadas por la STC 22/2015 como “irrelevantes”, pero que ahora son consideradas como “sustanciales”. Veamos esas diferencias:

a) *El hecho imponible (objeto del tributo)*: en el IIMA es “*la realización... de las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica*”, nuclear, térmica e hidroeléctrica [art. 13.a)]. En el IAE es “*el mero ejercicio*” (art. 78.1 TRLRHL), entre otras, de las actividades de “*producción, transporte y distribución de energía eléctrica*”, nuclear, térmica e hidroeléctrica [Agrupación 15 de las tarifas del impuesto; Grupo 151 (Real Decreto Legislativo 1175/1990)]. Para la Sentencia de la mayoría, la diferencia está en que el IAE recae sobre cualquier forma de generación de electricidad mientras que el IIMA solo somete a tributación las formas de generación de electricidad convencionales (fundamentalmente, nuclear, térmica e hidroeléctrica), excluyendo las derivadas de las nuevas tecnologías (solar, eólica, biomasa y biogás). Con ello se está aceptando que ambos tributos gravan la misma actividad económica (la de producción de energía eléctrica), sin que el hecho de que el IAE someta a tributación más formas de producción de energía eléctrica altere la absoluta identidad existente entre los hechos imponibles de uno y otro tributos en las formas de producción de energía a cuyo gravamen concurren.

b) *La forma de cuantificación*: según la Sentencia el IAE somete a tributación la producción potencial de energía eléctrica derivada del “*mero ejercicio de la actividad*” mientras que el IIMA grava la producción real fruto de la “*realización efectiva de la actividad de producción de electricidad*”. Lo cierto es, sin embargo, que ambos tributos recurren a métodos estimativos de la energía eléctrica sometida a tributación, pues el IAE lo hace en función de la

potencia instalada en los generadores durante el ejercicio gravado, mientras que el IIIMA lo hace recurriendo a la energía generada durante los tres últimos ejercicios. Parece claro que la diferente forma de estimación del rendimiento carece de virtualidad para alterar la identidad de su objeto.

c) *El importe de las cuotas*: según la Sentencia, en el IAE solo tributan las formas de producción más rentables (nuclear, térmica e hidroeléctrica), mientras que el IIIMA se excluyen las medioambientales (solar, eólica, biomasa y biogás), tributando además las pequeñas hidroeléctricas de forma menor. Nuevamente, es difícil aceptar que el hecho de que un tributo grave más formas de producción que otro sea una diferencia, y más difícil aún, que tenga virtualidad alguna para alterar la identidad del objeto del gravamen.

d) *El sujeto pasivo*: en uno y otro tributos está constituido por las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el art. 35.4 de la Ley General Tributaria. Ahora bien, según la Sentencia, existe una diferencia entre los tributos controvertidos: la norma extremeña prohíbe expresamente la repercusión del tributo sobre los consumidores, al contrario de lo que ocurre en el IAE, en el que no está prevista regla alguna sobre su posible repercusión. Lo cierto es, sin embargo, que aun cuando la Ley de Haciendas Locales no lo prohíba expresamente, el IAE no es un tributo repercutible, pues no es el carácter no repercutible el que tiene que estar legalmente previsto, sino su eventual naturaleza repercutible. Hay que recordar que el “*obligado a soportar la repercusión*” es, según el art. 38.1 de la Ley General Tributaria, “*la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas*”. De este modo, si la ley no ha previsto la repercusión expresamente, ésta no es posible. No existe, por tanto, diferencia alguna entre el IIIMA y el IAE, pues ninguno de los dos tributos es repercutible jurídicamente sobre el consumidor, se haya previsto o no expresamente.

e) *La afectación de la recaudación*: para la Sentencia, el IIIMA está afectado a programas de gastos en áreas medioambientales, mientras que la recaudación del IAE no está afectada a ningún fin específico. Es difícil asumir que la parafiscalidad de un tributo (afectación o no de un tributo a la financiación de un gasto concreto) pueda determinar su naturaleza y, aún mucho menos, alterar la identidad existente entre ellos.

f) *El devengo*: se dice en la Sentencia que el elemento temporal de ambos impuestos presenta algún punto en común, pues el período impositivo de ambos es el año natural, aunque – se añade- se da la particularidad de que el tributo local 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). Ambos tributos tienen, pues, el mismo período impositivo (el año natural), sin que, una vez más, el hecho de que el devengo se produzca uno u otro día pueda considerarse una circunstancia que altere la verdadera naturaleza de los impuestos.

g) *Los fines extrafiscales*: la Sentencia justifica que el IIMA tiene fines extrafiscales al haberse afectado la recaudación obtenida a la financiación de medidas y programas medioambientales. Sin embargo, nada tiene que ver la parafiscalidad de un tributo (su afectación a la financiación de un gasto concreto) con su posible carácter extrafiscal [«coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación» (como señaló la STC 122/2012, FJ 4)]. La afectación de la recaudación a la financiación del gasto general o a la de uno concreto (su carácter finalista) no tiene virtualidad alguna para alterar la verdadera naturaleza del objeto del tributo. Además, ni el IIMA se dirige a “desincentivar” la producción de energía eléctrica nuclear, térmica o hidroeléctrica, ni tampoco a “estimular” la producción de energías no nucleares, térmicas o hidroeléctricas, por lo que carece de carácter extrafiscal. En fin, no debemos olvidar que, para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación entre impuestos, «es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo» (STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8), lo que no sucede en el tributo que nos ocupa. Basta, en este sentido, con acudir a la STC 22/2015 para recordar la inexistencia de «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». Por tanto, si el IIMA no tenía ninguna finalidad extrafiscal en la regulación declarada inconstitucional –pero ya incorporada a un texto refundido en el momento de esa declaración-, no se entiende cómo le puede haber sobrevenido una “finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente” de la que antes carecía, sin que se haya alterado una sola letra de esa regulación.

Expulsado del ordenamiento jurídico el IIMA por la STC 22/2015, dada su total coincidencia estructural (de hechos y materias imposables) con el IAE, no es posible ahora que la misma redacción inconstitucional se haya vuelto constitucional so pretexto de la modificación

dada al art. 6.3 LOFCA: lo que antes eran unas diferencias “irrelevantes” entre uno y otro tributo se han convertido, en virtud de la modificación del art. 6.3 LOFCA y no de la alteración del contenido del IIIIMA, en “sustanciales diferencias”. Con esta Sentencia, el Tribunal está admitiendo que cualquier circunstancia “formal”, por irrelevante que sea, permite sustentar la diferencia entre los hechos imposables de los tributos comparados. Les basta a las Comunidades Autónomas, entonces, con fragmentar los impuestos generales (sobre la renta, sobre el consumo, sobre las actividades económicas...), gravando manifestaciones concretas de los mismos (entregas de bienes específicas, prestaciones de servicios determinadas, sectores de actividades económicas diferenciados...) y dotándolas de cualquier diferencia formal respecto de los impuestos generales (la propia fragmentación ha sido asumida como una “diferencia” en la Sentencia de la que se discrepa), para poder eludir así el límite previsto en el art. 6.3 LOFCA.

En conclusión, por las razones expuestas, considero que el fallo de la presente cuestión de inconstitucionalidad debería haber sido estimatorio y, en su consecuencia, debería haberse declarado la inconstitucionalidad y nulidad de 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 el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por violación del art. 6.3 LOFCA (en la redacción que le ha dado la Ley Orgánica 3/2009).

Y en este sentido emito mi Voto particular.

Madrid, a siete de noviembre de dos mil dieciocho.

Alfredo Montoya Melgar