

Los Tributos Autonómicos y la jurisprudencia constitucional

Fernando de Vicente

Consultor y Asesor Fiscal

Resumen

En los últimos tiempos, las Comunidades Autónomas se han dedicado a aumentar el número de impuestos autonómicos, con estructuras y formulaciones muy alejadas de lo que sería jurídicamente deseable. El Tribunal Constitucional es el principal responsable por los pronunciamientos dictados en favor de una interpretación laxa del art. 6 de la LOFCA.

Abstract

In recent times, the Autonomous Communities have been devoted to increase the number of regional taxes, with structures and formulations which would be far from what can be considered legally desirable. The Constitutional Court is mainly responsible because of the rulings handed down in favor of a loose interpretation of art. 6 LOFCA.

Palabras clave

Capacidad económica, tributo, impuesto, fines extrafiscales, sanción, autonómico, jurisprudencia, tribunal, constitucional, LOFCA.

Keywords

Economic capacity, tax, non-fiscal purposes, sanction, penalty, autonomous, jurisprudence, court, constitutional, lofca.

Sumario

1. Introducción
2. La influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la actual redacción del Art. 6 de la LOFCA
3. ¿Qué gravan realmente los impuestos autonómicos?
4. Conclusión

1. Introducción

En los últimos tiempos, las Comunidades Autónomas se han dedicado a aumentar el número de impuestos autonómicos, con estructuras y formulaciones muy alejadas de lo que sería jurídicamente deseable. Si bien puede entenderse que las necesidades de financiación provenientes de la reciente crisis podrían justificar algunos excesos, pero no la vulneración de la legalidad. Aunque, como veremos, el problema viene de lejos.

En el presente trabajo pretendemos analizar las diferentes sentencias del Tribunal Constitucional, incluidas las aparecidas en las últimas semanas, recaídas en relación con los impuestos autonómicos, sobre diversos aspectos relacionados con la vulneración de la Constitución y del bloque de constitucionalidad.

En concreto, trataremos la influencia de las sentencias de dicho Tribunal en la reforma operada en el art. 6 de la LOFCA por el Gobierno anterior, y vamos a intentar desentrañar qué es lo que realmente están gravando los distintos impuestos autonómicos.

2. La influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la actual redacción del art. 6 de la LOFCA

Empezaremos por abordar los distintos pronunciamientos del Tribunal Constitucional que interpretan los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA, y que han sido el origen de su actual redacción.

Empezaremos por la STC 37/1987, que en su FJ 14 analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), y del primero con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (CTR). Reproduzco a continuación parte del FJ 14: *“Sentado lo anterior, la representación actora estima que la finalidad del art. 6.2 de la LOFCA consiste en evitar «una doble imposición económica», lo que le permite sostener que «el hecho de que exista un impuesto estatal que tome como hecho imponible una determinada materia impositiva imposibilita el que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos que recaigan sobre esta misma materia, ya sea total o parcialmente». Y ésta sería cabalmente la interdicción que ha resultado vulnerada, a su entender, por el nuevo tributo autonómico, confrontado con el impuesto estatal que grava el patrimonio de las personas físicas. Mas tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de 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. 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. Por el contrario, 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 vigente Ley General Tributaria. 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”.*

Vemos que el Tribunal Constitucional hace una distinción entre materia imponible y hecho imponible, considerando a la primera algo fáctico y al segundo algo jurídico. A partir de ahí, considera que hay que atender al hecho imponible, el elemento jurídico, por lo que el impuesto autonómico y el IP son compatibles, ya que sus hechos

imponibles son distintos¹. Razonamiento impecable, coherente con la redacción del art. 6.2 de la LOFCA. Respecto de la CTR, no entró a analizar el caso, porque se alegaba vulneración del art. 6.2 pero no del art. 6.3, error clamoroso de los recurrentes, que consideraron a la CTR como un impuesto estatal, habiendo dejado de serlo desde 1978.

Debo hacer dos reflexiones respecto a esta sentencia. La primera es que el objeto del tributo es tan jurídico (como base del impuesto que es) como el hecho imponible, porque el patrimonio, la renta, el tráfico de bienes y el gasto son conceptos que nadie duda que son jurídicos, por lo que discrepo del TC en este punto. Por supuesto que el objeto del tributo y el hecho imponible son conceptos distintos, pero otra cuestión es elegir cuál debe considerarse para determinar si hay o no doble imposición.

La segunda, respecto a la concurrencia con el IP, es que si tenemos un inmueble y un tributo grava la titularidad del mismo (el IBI o el IP), otro su tráfico (el IIVTNU por la plusvalía generada en la transmisión), otro la renta que genera (el IRPF por los alquileres que genera su arrendamiento), otro el gasto realizado en él (el ICIO), etc., es difícil que exista algún impuesto que no grave ninguno de estos aspectos. Si lo hiciera, incurriría en doble imposición por mucho que el hecho imponible fuera distinto². Otra cosa es que esa doble imposición no sea inconstitucional porque se respeta el art. 6.2 de la LOFCA.

La siguiente a tratar es la STC 149/1991, que analiza la colisión de un canon autonómico con una tasa estatal por ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre en virtud de una concesión o autorización³. En su FJ 5,A) afirma que: *"Finalmente, en el art. 84.1 no hay vestigio alguno de la doble imposición que prohíbe el art. 6.2 de la LOFCA. Ya declaramos en nuestra STC 37/1987 (fundamento jurídico 14), en relación con una norma análoga, que el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. Así pues, la previsión de que el canon por ocupación del demanio costero puede coexistir con tasas u otros tributos exigibles por la Administración otorgante de la concesión o autorización no suscita en sí cuestión alguna"*.

1 En el mismo sentido que el Tribunal Constitucional ya se pronunciaba Borrero Moro antes de la sentencia que comentamos en El principio de igualdad y la tributación ambiental: el Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, cit., pag. 1809.

2 Es interesante destacar que el Tribunal Constitucional reconoce más adelante en el mismo fundamento jurídico que: *"[...] parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos"*.

3 La tasa se regula en el art. 84 de la Ley 22/1988, de Costas:

"1. Toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante, devengará el correspondiente canon en favor de la Administración del Estado, sin perjuicio de los que sean exigibles por aquella.

2. Están obligados al pago del canon, en la cuantía y condiciones que se determinan en esta Ley, los titulares de las concesiones y autorizaciones antes mencionadas.

3. La base imponible será el valor del bien ocupado o aprovechado, que se determinará de la siguiente forma:

a) Por ocupación de bienes de dominio público marítimo-terrestre, la valoración del bien ocupado se determinará por equiparación al valor asignado a efectos fiscales a los terrenos contiguos a sus zonas de servidumbre, incrementado en los rendimientos que sea previsible obtener en la utilización de dicho dominio. En el caso de obras e instalaciones el valor material de las mismas. En los supuestos de obras e instalaciones en el mar territorial destinadas a la investigación o explotación de recursos mineros y energéticos se abonará un canon de una peseta por metro cuadrado de superficie ocupada.

b) Por aprovechamiento de bienes de dominio público marítimo-terrestre, el valor del bien será el de los materiales aprovechados a precios medios de mercado".

El Tribunal Constitucional aplica la teoría ya comentada de los hechos imponible diferentes, que en este caso lo eran claramente, y también los objetos imponibles. En un caso es la utilización del dominio público marítimo-terrestre (la renta potencial que genera) y en la otra la renta gastada por el sujeto pasivo, que permite recuperar el coste de adjudicar la concesión o autorización que hace posible ese uso.

Por supuesto que el objeto del tributo y el hecho imponible son conceptos distintos, pero otra cuestión es elegir cuál debe considerarse para determinar si hay o no doble imposición

La STC 186/1993 es un caso parecido al de la STC 37/1987, la colisión de un impuesto autonómico con otros dos impuestos, uno estatal y otro local, que el Tribunal Constitucional soluciona de la misma manera. En este caso, el FJ 4 analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y el Impuesto sobre el Patrimonio, y entre el primero y la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Los argumentos del Tribunal Constitucional son exactamente los mismos⁴, por lo que no voy a reproducirlos. Frente a ellos valga lo ya dicho al analizar la STC 37/1987.

Sólo quiero citar la distinción que el Abogado del Estado hizo entre hecho imponible y objeto del tributo: *“no cabe confundir el «hecho imponible» con «la materia imponible»; el primero atiende a la precisa dimensión jurídica del presupuesto configurado por la ley para hacer nacer la obligación tributaria y la segunda atiende a la genérica categoría económica o fuente de riqueza que de manera inmediata ha de soportar el gravamen”*. Incide en el error, en mi opinión, de considerar el objeto del tributo como algo fáctico.

Distinto es el pronunciamiento de la STC 49/1995. En esta sentencia el Tribunal Constitucional no analiza la doble imposición entre dos impuestos, el Impuesto balear sobre las Loterías y el IVA, sino el que un impuesto autonómico invade la competencia estatal en la materia imponible que grava. Nos detenemos en ella porque interesa resaltar que el Tribunal busca el objeto imponible del Impuesto sobre las Loterías (que en este caso coincide con el hecho imponible) para examinar si es el mismo que el objeto de los sorteos de Lotería y, por tanto, si dicho impuesto invade competencias del Estado.

El FJ 4 dice: *“Por ello, en ese supuesto la potestad tributaria de la Comunidad balear debe entenderse afectada por otra limitación ya que el impuesto que ha configurado gravando «la participación en las loterías del Estado» (art. 1) toma como hecho imponible la participación en los sorteos... mediante la adquisición de billetes, bonos o apuestas, con lo cual el objeto impositivo resulta ser el mismo objeto económico del monopolio, constituido por la participación de los individuos en aquellos sorteos, que es lo que nutre todos los fondos del monopolio tanto en cuanto a premios o gastos de gestión propios como, fundamentalmente, a los ingresos para la Hacienda. Y al gravar la adquisición de billetes, además de gravarse un efecto estancado cuyo tráfico ordinario no está permitido (art. 2 del Decreto de 23 de marzo de 1956) se está gravando el mismo objeto y la misma fuente de recursos de aquél”*. Este texto nos lleva a concluir que

4 Álvarez Arroyo, F.: *El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (Comentario a la STC de 7 de junio de 1993)*, Jurisprudencia Tributaria, 1993-III, pag. 987.

hay que atender también al objeto del tributo y no solo al hecho imponible para determinar la riqueza realmente gravada por un impuesto, aunque en este caso, como hemos dicho, coinciden.⁵

En palabras de Checa González, “[la STC 49/1995] abre nuevas perspectivas y nuevas formas de entender el fenómeno de la doble imposición interna. Por poner sólo un ejemplo, si hasta ahora se ha podido mantener que no existía la misma entre el IAE y el IRPF, por cuanto que el hecho imponible del primero viene constituido por el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística, en tanto que el hecho imponible del segundo era la obtención de renta, con lo cual la diversidad de presupuestos de hecho, de acuerdo con la tesis tradicional, implicaba que no se pudiese hablar de doble imposición jurídica [...]; con la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 49/1995, de 16 de febrero, la situación cambia notablemente, ya que al existir coincidencia de objetos imponibles, la conclusión no puede ser otra que la de que entre ambos tributos sí se da la referida doble imposición”⁶.

La STC 14/1998 analizaba la colisión de un impuesto autonómico con un impuesto estatal y dos impuestos locales. En concreto, el Tribunal Constitucional estudia en el FJ 11.C) la posible doble imposición existente entre el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos y el IP, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios (IGS) y el IBI. Respecto al IP y al IBI de nuevo alega la disparidad de hechos imponibles, y respecto al IGS, con el que sí hay doble imposición y vulneración del art. 6.3 de la LOFCA, el TC alega, con acierto, que la LRHL permite esa doble imposición en su Disposición Adicional Quinta (hoy Primera), con determinadas condiciones, que implican la corrección y eliminación de esa doble imposición.

Reproduzco a continuación parte de ese Fundamento Jurídico:

“Una tercera vía de impugnación del régimen fiscal establecido por la Ley 8/1990, la constituye la supuesta vulneración del principio de prohibición de la doble imposición, tanto en relación con tributos estatales (art. 6.2 L.O.F.C.A.) como respecto de ciertos impuestos locales (art. 6.3, L.O.F.C.A.). Comenzando por el primero de los ámbitos enunciados, la doble imposición tendría lugar porque el Impuesto que ahora nos ocupa coincidiría en su hecho imponible con el contemplado en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas creado por la Ley 50/1977. Sin embargo, es lo cierto que lo gravado por este último tributo, según el art. 2 de la Ley que lo regula, es la titularidad de derechos de contenido económico, mientras que el hecho imponible del impuesto autonómico, a tenor de lo dispuesto en el art. 31.1 de la Ley impugnada, es el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado. Es palmario, pues, que uno y otro hecho imponible son del todo diferentes y pertenecen a realidades distintas, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio grava la mera titularidad del derecho y el autonómico grava el aprovechamiento mediante un sistema objetivo de cálculo previo [...].

5 No obstante, si analizamos la posible doble imposición, cosa que no hizo el tribunal, los hechos imponibles son diferentes, pues en el caso del impuesto balear recae sobre la participación en los sorteos mientras que el IVA recae sobre su organización. El IVA se repercutirá finalmente en quien compra los billetes, que es el mismo sujeto pasivo del impuesto balear, recayendo ambos impuestos sobre la misma capacidad económica. Opinión compartida por Vicente-Arche Coloma en Inconstitucionalidad del Impuesto Balear sobre las Loterías. Comentario a la STC de 16 febrero 1995, Jurisprudencia Tributaria, nº 70, 1995, pags. 20 a 23.

6 La Reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996, pags. 129 y 130. Ver también Hecho imponible y objeto del tributo. El problema de la doble imposición interna, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238, 1995, pags. 1058 y 1059. En el mismo sentido, Pérez de Ayala en La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones, Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 6, 1995, pag. 47; y García-Fresneda Gea en Algunas consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, cit., pag. 386.

[...] Se alega también un fenómeno de doble imposición entre el nuevo tributo autonómico y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles creado por la Ley de las Haciendas Locales. Sin embargo, como quiera que este último grava la propiedad de los inmuebles o la titularidad de una concesión administrativa sobre dichos bienes y el impuesto autonómico grava exclusivamente el aprovechamiento cinegético, es claro que uno y otro hecho imponible son completamente diferentes, por lo que no cabe apreciar que se produzca la doble imposición denunciada.”

En mi opinión, no basta con referirse solamente a los hechos imponibles. En cambio, el TC se limita a aplicar los mismos criterios del art. 6.2 de la LOFCA, a un caso enmarcado en el art. 6.3, que entonces prohibía la doble imposición, pero no hablaba de hechos imponibles sino de materias reservadas⁷.

Además, el siguiente texto de la misma sentencia me deja perplejo: *“Resulta así que, pese a la yuxtaposición formal de los hechos imponibles de ambos gravámenes, no ha existido técnicamente doble imposición, puesto que mediante el expediente de la deducción en la cuota del Impuesto autonómico de la deuda tributaria abonada por razón del gravamen municipal, los sujetos pasivos de ambos Impuestos únicamente han tributado una sola vez por el mismo concepto. A mayor abundamiento, las limitaciones temporales establecidas en la Ley impugnada han sido suprimidas por la Ley 3/1992, de Tasas y Precios Públicos, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, cuyo art. 4 modificó el art. 39.2 de la Ley recurrida, otorgando carácter permanente a la mencionada deducción. La prohibición de doble imposición en materia tributaria garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible. En el caso presente, es palmario que esa garantía ha sido observada y respetada mediante la técnica de la deducción en la cuota de lo previamente abonado por razón del otro tributo; fórmula por lo demás común cuando se presenta una posible yuxtaposición formal entre distintas figuras impositivas y, destinada, precisamente, a impedir la existencia de una doble imposición económica”*. Es decir, que sólo hay doble imposición cuando se paga dos veces por un mismo hecho imponible, con lo que el Tribunal Constitucional se había olvidado del art. 6.3 de la LOFCA o se acoge a la interpretación de que las expresiones hecho imponible y materia reservada significan lo mismo, cuando no son lo mismo.

Vamos a examinar brevemente la STC 233/1999, que aunque no afecta a tributos autonómicos, refrenda el criterio expuesto en las sentencias anteriores. En concreto nos vamos a centrar en la opinión del Tribunal sobre la colisión de un impuesto estatal con un impuesto local, la posible doble imposición entre el IP y el IBI.

El FJ 23 afirma lo siguiente: *“Hay que advertir, antes que nada, con el Abogado del Estado, que la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 L.O.F.C.A., que, como hemos señalado en la STC 186/1993, «sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales» [fundamento jurídico 4. c)]. Sentado esto, a mayor abundamiento, debe recordarse que, en reiteradas ocasiones, este Tribunal, tras distinguir entre materia imponible -toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición- y el concepto, estrictamente jurídico, de hecho imponible- el presupuesto fijado por la Ley «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria» (art. 28.1 L.G.T.)-, ha concluido que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente «garantiza que sobre*

7 Esta es la opinión de Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 25, Aranzadi, Pamplona, 2002, pag. 88, y en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 10; y Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pag. 92. En cambio Calvo Vérguez, al igual que el Tribunal Constitucional, no se pronuncia sobre este asunto, y despacha la colisión con el IBI por la disparidad de hechos imponibles, en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 266.

los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible» [SSTC 37/1987, fundamento jurídico 14; 149/1991, fundamento jurídico 5. A); 186/1993, fundamento jurídico 4. c); 14/1998, fundamento jurídico 11 C)]”.

Llama la atención que la sentencia afirme, otra vez, que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible.

La interpretación opuesta la sostiene en la STC 289/2000, que estudia la posible doble imposición entre el Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente y el IBI. En este caso el Tribunal Constitucional considera que el artículo citado no habla de hecho imponible sino de materia reservada, por eso, tiene que analizar qué debe entenderse por la expresión “materia reservada” del art. 6.3 de la LOFCA.

El Tribunal Constitucional considera que la expresión “materia reservada” equivale a materia imponible u objeto del tributo, razonando de esta manera:

“En efecto, frente a una concepción de materia reservada como sinónimo de materia sobre la que una Corporación Local tiene atribuidas competencias por la específica legislación de Régimen Local -por ejemplo, respecto de los Municipios, por el art. 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, entre las que figura, por cierto, la competencia sobre medio ambiente-, por “materia reservada” debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la “legislación de régimen local” que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. Así lo ha entendido el propio legislador estatal al establecer en esa Ley 39/1988 las únicas habilitaciones vigentes en nuestro Ordenamiento (el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca) y al haberlo hecho partiendo precisamente del concepto de “materia imponible”. Así, la identificación entre “materias reservadas” a las entidades locales y “materias imponibles” resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el “modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local” y, sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la Disposición adicional quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre “la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica” y sobre “la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios”.

A esta misma conclusión se llega analizando el procedimiento legislativo seguido para la aprobación del art. 6.3 L.O.F.C.A. A lo largo de toda su tramitación parlamentaria la materia reservada nunca se asimiló a materia competencial sino a materia tributaria. Ciertamente, en el primer proyecto de ley se hablaba de “hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen”, para pasar luego en uno de los informes de la ponencia a “materias (hechos imponibles)” y terminar en la redacción definitiva hoy vigente, simplemente como “materias”; pero fueron simples razones de técnica jurídica las que condujeron a la adopción de un término más omnicomprendivo que el de hecho imponible aunque siempre referido, no a abstractas competencias, sino al objeto de los tributos o a la riqueza sometida a tributación.

Pero, al mismo tiempo, como queda dicho, el alcance del concepto de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del art. 6 L.O.F.C.A.”⁸.

Por ello concluye que el art. 6.3 de la LOFCA impide que un tributo autonómico recaiga sobre materias imponibles u objetos de los tributos ya gravados por los Entes Locales (FJ 4), dando así la razón al Abogado del Estado, que defendía que: “el art.

6.3 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre las «materias» que la

legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales (salvo habilitación legal y compensación a la entidad local afectada). Y, en este sentido, el concepto de «materia imponible» es más amplio que el «hecho imponible», ya que aquélla es «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición» y éste implica «un concepto estrictamente jurídico que la ley fija en cada caso para configurar el tributo» (STC 37/1987 [RTC 1987\37], F. 14). Así las cosas, si el art. 6.2 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre «hechos imponibles» regulados por el Estado, el art. 6.3 LOFCA amplía la limitación a las «materias» reservadas a las Corporaciones Locales, vedando la creación de cualquier tributo que grave o recaiga sobre materias imponibles gravadas por los impuestos locales, en todo o en parte. Con ello se pretende impedir la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y por un impuesto autonómico”.

Un acierto importante es considerar que para saber cuál es la riqueza realmente gravada no basta con el hecho imponible, hay que analizar el resto de los elementos del impuesto que se estudia. El Tribunal Constitucional va más allá de la redacción del hecho imponible y se fija en el método de determinación de la base imponible para corroborar que, efectivamente, el hecho imponible es el que dice ser. Además, y por primera vez, el Tribunal Constitucional hace, según sus propias palabras, un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran el IBI y el IBIAMA para ver si gravan o no lo mismo, concluyendo que sí lo hacen.

Por otra parte, el voto particular que acompaña a esta sentencia debo calificarlo como incomprensible. Se pregunta: “¿el establecimiento del Impuesto autonómico sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, ha mermado la capacidad recaudatoria de los Municipios del archipiélago balear a través de la aplicación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles? La respuesta, a mi juicio, es claramente negativa. La materia imponible o fuente de riqueza del impuesto municipal sigue, tras el tributo autonómico, subsistiendo en su plena virtualidad y sin que sea apreciable,

En mi opinión, no basta con referirse solamente a los hechos imponibles.

En cambio, el TC se limita a aplicar los mismos criterios del art. 6.2 de la LOFCA, a un caso enmarcado en el art. 6.3, que entonces prohibía la doble imposición, pero no hablaba de hechos imponibles sino de materias reservadas

8 Se muestran de acuerdo con esta sentencia, entre otros, Adame Martínez en Tributos propios de las comunidades Autónomas, cit., pag. 236; Ortiz Calle en Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pags. 29 y 30; Luchena Mozo en Protección fiscal del medio ambiente, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pags. 487 y 488; y Calvo Vérguez en Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, cit., pag. 218; Checa González en Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, cit., pag. 89 y en La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA, cit., pag. 11; Borrero Moro en La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pags. 93 a 111; y Escribano López en La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Español, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 426 y 427..

dadas las instalaciones concretas que aquél tiene en cuenta, una merma o disminución recaudatoria en el ámbito del impuesto municipal" (FJ 4 del voto particular), es decir, que la materia imponible local no se ve afectada por la existencia del impuesto autonómico porque este no merma la recaudación que a los Municipios proporciona dicha materia imponible. ¿Desde cuándo la materia imponible tiene su fundamento en la capacidad recaudatoria del impuesto? La mayoría de la doctrina que critica la doble imposición interna busca proteger al contribuyente de una excesiva carga fiscal sobre una misma fuente de riqueza, es decir, evitar una merma de su capacidad económica y no busca proteger la recaudación de las administraciones, pero los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que vamos a ver a continuación van en la dirección opuesta⁹.

La postura anterior es matizada en la STC 168/2004, que estudia la posible doble imposición entre el Gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y el IBI y el IAE.

El Abogado del Estado interpretaba de nuevo el art. 6.3 de la LOFCA con las siguientes palabras : « En cuanto al alcance del precepto en cuestión, se recuerda que la STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987\37), afirmó que el concepto de materia imponible es más amplio que el de hecho imponible, debiendo entenderse por aquélla « toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición », en tanto que el hecho imponible « es un concepto estrictamente jurídico que la Ley fija en cada caso para configurar un tributo » (F. 14). De este modo, viene a afirmarse también la mayor amplitud del art. 6.3 LOFCA, por comparación con el art. 6.2 del mismo texto legal, pues si en éste se exige identidad de hechos imposables, en aquél basta con que se trate de tributos sobre materias imposables gravadas por los impuestos locales. A mayor abundamiento, al referirse a « tributos sobre materias », la única interpretación correcta del precepto es que opera sobre cualquier tributo que grave o recaiga sobre tales materias, total o parcialmente. No puede, siempre en opinión del Abogado del Estado, exigirse aquí, como en el art. 6.2 LOFCA, una suerte de « identidad de materias imposables », porque el concepto « materia imponible » no es una noción jurídico-fiscal precisa y porque esa exigencia tornaría imposible la aplicación del precepto con un mínimo de certeza y seguridad, pudiendo producirse toda clase de delimitaciones más o menos arbitrarias o, simplemente, determinar la inaplicación del precepto al no existir nunca identidad de materias imposables. Por ello, la única interpretación precisa que puede existir es la expuesta: que el art. 6.3 LOFCA se refiere a cualquier tributo que grave o recaiga, en todo o en parte, sobre materias imposables gravadas por impuestos locales. Precizando aún más la extensión del art. 6.3 LOFCA, lo que se quiere prohibir o limitar es la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y otro autonómico. Sobre tales elementos materiales no pueden crearse tributos autonómicos sin cumplir los requisitos del art. 6.3 LOFCA (habilitación legal expresa y previsión de medidas de compensación), excluyéndose la doble imposición ».

9 Aunque no el ATC 261/2003, que trata, entre otras cosas, sobre la posible doble imposición entre un impuesto estatal y un impuesto local, el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el IRPF, y del que reproduzco a continuación el FJ 5: "Por otra parte, la falta de exención de los incrementos de valor con causa en la muerte de una persona y, en consecuencia, su sujeción al gravamen, provocando -según mantiene el órgano judicial- un doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal y municipal) no afecta tampoco a la constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro Ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que "sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imposables entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales" [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)]. Además, a mayor abundamiento, debe recordarse que este Tribunal ha concluido, en reiteradas ocasiones, que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente 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 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]". Nuevamente se repite la teoría ya comentada anteriormente. La disparidad de hechos imposables es el criterio principal para determinar si hay doble imposición o no.

El TC, a su vez, repite lo que ya hemos comentado sobre el art. 6.2 y 3 LOFCA, admitiendo lo defendido en la STC 289/2000 (FJ 5 y 6)¹⁰, pero concluyendo que no existe doble imposición porque no coinciden las materias imposables u objetos de los tributos examinados.

Los pronunciamientos posteriores han seguido la misma línea, en concreto el FJ 5º del ATC 417/2005¹¹, que analiza la posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, por la posible doble imposición de este con el IBI; el FJ 4º de la STC 179/2006, que analiza la doble imposición entre el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan sobre el Medio Ambiente y el IBI; y el FJ 6º del ATC 456/2007, que analiza la doble imposición entre el Impuesto andaluz sobre depósito de residuos radioactivos y el IAE¹².

Vemos, pues, que había sentencias a favor de la antigua redacción del art. 6 y otras que proponían una interpretación diferente, y a mi juicio torticera, de dicho artículo. Ganaron las segundas, habida cuenta de la redacción actual de dicho artículo.

La mayoría de la doctrina que critica la doble imposición interna busca proteger al contribuyente de una excesiva carga fiscal sobre una misma fuente de riqueza, es decir, evitar una merma de su capacidad económica y no busca proteger la recaudación de las administraciones, pero los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que vamos a ver a continuación van en la dirección opuesta

10 "En el presente supuesto, al centrarse la discusión en torno al cumplimiento por la Ley de protección civil de Cataluña, en cuanto crea el gravamen discutido, de lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA, interesa recordar una vez más el contenido y alcance que tiene la expresión "materia reservada" en el empleada y que tuvimos ocasión de poner de manifiesto en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4. Entonces, haciendo uso de las pautas interpretativas sentadas en la SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14 [posteriormente reiteradas en las SSTC 150/1990, FJ 4; 186/1993, FJ 4 c); y 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 23] entre "hecho imponible" y "materia reservada", extrajimos dos conclusiones, a saber, que "este concepto no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible" (FJ 4). "[...] Desarrollando estas conclusiones, advertíamos en aquella ocasión que la expresión "materia reservada" no remite al haz de competencias que a las entidades locales se atribuye en la legislación de régimen local (especialmente la Ley de bases de régimen local), sino que ha de interpretarse como sinónimo de "materia imponible u objeto del tributo", debiendo entenderse por tal "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". En suma, "en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes" toda vez que al hecho imponible -que es una creación normativa- "le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible, exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto" (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4). Finalmente, ciñéndonos al límite a la potestad tributaria autonómica fijado en el art. 6.3 LOFCA, destacábamos que éste "reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible", por lo que "resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico" (ibidem)" (FJ 6).

11 Seguido por otros muchos, los Autos 434 a 504, 506, 507 y 509 de 2005, y 120 a 124 de 2006.

12 Comentado por Escribano López en *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, cit., págs. 432 y 433.

La nueva redacción del artículo que estamos analizando lleva a cabo una modificación de importancia. Si bien el texto anterior del art. 6.3 no ha sido alterado, se ha antepuesto la frase siguiente: *“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales”*. Este texto es una réplica exacta del texto del apartado 2.

La trascendencia de esta modificación es cuádruple. En primer lugar, la nueva redacción del art. 6.3 parece dar la razón a aquellos autores que defendían interpretar dicho apartado en el mismo sentido que el art. 6.2. Es decir, a partir de la reforma basta con que, por ejemplo, varíe el aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible, para que el hecho imponible sea distinto al gravado por los tributos locales. Esto ocurrirá siempre, dado que un hecho imponible de una Comunidad Autónoma abarca un ámbito territorial distinto al del hecho imponible del Estado o de un Ente Local, generando un hecho imponible distinto. Lo deseable habría sido que el legislador hubiera explicitado, para este apartado y para el anterior, los requisitos para considerar que dos hechos imponibles no gravan lo mismo.

En segundo lugar, la modificación refleja, como acabamos de decir, la tradicional doctrina del Tribunal Constitucional, con la que ya hemos mostrado nuestro desacuerdo, de que existe doble imposición entre dos tributos sólo si los hechos imponibles de los mismos son iguales, así como el desplazamiento a un segundo término de la materia imponible y del objeto del tributo, que este Tribunal ha acostumbrado a hacer. Al menos se mantiene la redacción anterior respecto a la materia imponible y la compensación que debe operarse si la Comunidad Autónoma grava la misma materia imponible que los Entes Locales: *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”*. Ignoro por qué se ha suprimido *“en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”*. Imagino que para no limitarlo al caso del IVTM y el IGS, como lo regula la Disposición Adicional 1ª del Texto Refundido de la RLHL, que debería haber sido derogada.

En tercer lugar, se reconoce expresamente la existencia de dos conceptos diferentes, el hecho imponible y la “materia”, en contra de la opinión de los autores que afirmaban que la expresión “materias” iba referida al hecho imponible como en el art. 6.2. No obstante, seguimos sin saber si la expresión “materias” se refiere a la materia imponible o al objeto del tributo. En mi opinión, la expresión “materias” debe identificarse con el objeto del tributo.

Y en cuarto lugar, la consecuencia más importante que se deriva de la modificación del art. 6.3, es que las Comunidades Autónomas ya no tienen límite alguno para la “invención” de nuevos tributos, basta con que el hecho imponible del nuevo tributo no coincida en uno cualquiera de sus elementos con los de los tributos locales (ex art. 6.3) o estatales (ex art. 6.2). De esta manera se abre la puerta a pronunciamientos judiciales favorables en el caso de muchos de los tributos autonómicos, de los que hablaremos más adelante, que se encuentran recurridos ante el Tribunal Constitucional por vulnerar el art. 6.3 en su antigua redacción¹³. Asimismo, esta reforma favorece la aparición de tributos que no respeten el principio de capacidad económica porque se alteren los hechos imponibles o su diseño y cálculo de forma que se pueda “sortear” el art. 6 de la LOFCA, lo cual es difícil de lograr sin “nuevos” índices de capacidad económica, ya que los cuatro comúnmente aceptados están ampliamente gravados

13 Esta es también la opinión de Del Blanco García en *La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre*, Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria, nº 1, 2010, págs. 15 y 16.

por los tributos estatales y locales, y en particular por los impuestos.

Para Checa González esta reforma del art. 6.3 es acertada, e incluso afirma que habría que ir más allá, con tal de potenciar aún más la autonomía de las Comunidades Autónomas¹⁴. Pues bien, no sólo no estoy de acuerdo con su postura sino que creo que la reforma adolece de problemas desde su concepción, ya que la misma responde a motivos directamente relacionados con la crisis económica y el déficit que arrastran las Comunidades Autónomas, que a un análisis jurídico de la cuestión.

La consecuencia más importante que se deriva de la modificación del art. 6.3, es que las Comunidades Autónomas ya no tienen límite alguno para la “invencción” de nuevos tributos, basta con que el hecho imponible del nuevo tributo no coincida en uno cualquiera de sus elementos con los de los tributos locales (ex art. 6.3) o estatales (ex art. 6.2).

3. ¿Qué gravan realmente los impuestos autonómicos?

Tenemos en primer lugar el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Fue analizado en la STC 37/1987¹⁵ respecto de uno de los predecesores del IBI, la CTR. Esta sentencia, que en su FJ 14 analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas y el Impuesto sobre el Patrimonio y la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (precedente del actual IBI), considera que “infrutilización de fincas rústicas” es distinto de “propiedad de todo tipo de bienes”, pero luego admite que “todo tipo de bienes” incluye las fincas rústicas, tanto si están infrutilizadas como si no.

La doctrina no se ha puesto de acuerdo respecto al caso que nos ocupa. Hay quienes defienden que si el impuesto debatido gravase el patrimonio concurriría con el IP¹⁶, y si gravase la renta que el terreno genera concurriría con la CTR¹⁷. Además, si concurriera con el IP, este impuesto autonómico concurriría con el IBI por las mismas razones¹⁸.

14 Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, Quincena Fiscal, nº 3, 2010, pag. 7 (versión de la base de datos Westlaw).

15 Sala Galván recoge un resumen de la Sentencia, así como de las posturas doctrinales al respecto, en su trabajo Los principios limitativos del poder financiero de las CCAA en la jurisprudencia constitucional, Revista Española de Derecho Financiero, nº 90, 1996, pags. 294 a 297. También ha sido comentada por Escribano López en La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 423 a 425.

16 Argumento defendido por Ortiz Calle en *Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (I)*, Impuestos, nº 9, 1999, pag. 116; y Martínez García-Moncó en *Impuestos propios: crisis y perspectivas*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 1900.

17 Checa González, C.: El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza, Impuestos, nº 6, 1987, pag. 673. La misma opinión tienen expresada Delgado González en La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 61, 1989, pag. 98; y Martínez García-Moncó en *Impuestos propios: crisis y perspectivas*, cit., pag. 1900.

18 Posición esta defendida por Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pag. 257.

Mi opinión es que el impuesto cuestionado no grava un patrimonio sino la renta no generada¹⁹ o potencial, con lo que no podría haber concurrencia con el IBI ni en cuanto a la propiedad de dichas tierras, ni en el caso de la titularidad de derechos reales de usufructo y superficie.

Tengo muy serias dudas de que se le pueda catalogar como impuesto, pues para mí es más bien una sanción administrativa, porque se sanciona por no obtener el rendimiento que sería deseable²⁰ o quizá una multa coercitiva, y la misma se termina en cuanto se cumple con los objetivos previstos por la Administración. Es más, si analizamos tanto el concepto de sanción como el de multa, tienen como carácter principal reprimir actos ilícitos castigando por su comisión y/o eliminar determinados comportamientos²¹, mientras que los impuestos tienen como función el sostenimiento de los gastos públicos. Así, el hecho imponible del tributo debe ser un hecho lícito indicativo de capacidad económica, mientras que las sanciones son la consecuencia de realizar una infracción, por lo que no tienen por qué tener en cuenta la capacidad económica del infractor, y las multas coercitivas buscan que, a fuerza de ser reiteradas, su peso se haga tan insoportable que obligue al sujeto a cumplir el acto pretendido.

La STC 276/2000 en su FJ 4º afirma que: *“Como hemos tenido oportunidad de señalar, el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, F.J. 18), y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible (art. 28 L.G.T.) revelador de capacidad económica (art. 31.1 C.E.) fijado en la Ley (art. 133.1 C.E.). Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, F.J. 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 C.E. o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; STC 186/1993, de 7 de junio, F.J. 4 a)]. Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”²².*

Esta afirmación se contradice, a mi juicio, con otra hecha en el mismo FJ unos párrafos antes sobre el caso que nos ocupa: *“En concreto la STC 37/1987 se refería al impuesto sobre tierras infrautilizadas regulado en la Ley andaluza 8/1984, y en ella se afirma que «la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del*

19 Opinión esta sustentada por Martínez Lago en *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 60, 1988, págs. 644 y 645.

20 Esta es la opinión de, Checa González, ibidem. También Delgado González en La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, cit., pag. 88; e Hinojosa Torralvo en Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, Impuestos, 1989-II, pag. 145.

21 Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pag. 471.

22 Esta distinción es compartida por Muñoz del Castillo y Vega Herrero en Tributos y obligaciones tributarias, La nueva Ley General Tributaria, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pag. 87.

incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles». Como decimos, [...] se llegó a la conclusión de que la función disuasoria no convertía a las medidas empleadas para su consecución en sanciones, porque, en atención a su entidad y consecuencia, debía entenderlas justificadas por finalidades distintas de la de castigar”.

Pues bien, en este caso la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOE nº 193, 13/8/84) establece un “impuesto” que, a mi juicio, castiga a los propietarios de terrenos agrícolas que no exploten los terrenos, para que los exploten. En tanto que no cumplen lo que una ley establece, lo que hacen es ilícito, y por ello se les sanciona, para que hagan lo que es lícito. Por lo tanto, el “impuesto” debatido se parece más a una sanción²³.

Existen otros tres impuestos, de los que puede afirmarse lo mismo: El Impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento en la Ley 1/1986, de 2 de mayo, sobre la dehesa en Extremadura (BOE nº 174, 22/7/86)²⁴, el Impuesto sobre tierras calificadas como regadíos infrautilizados en la Ley 3/1987, de 8 de abril, sobre tierras de regadío, de la Comunidad Autónoma de Extremadura (BOE nº 111, de 9/5/87), y el Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015). Los dos primeros están derogados y el último sigue aún vigente.

El Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos (IAC) se encuentra 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 (DOE nº 150, 23/12/2006)²⁵. El TC dijo en la STC 14/1998 que “*el impuesto autonómico grava exclusivamente el aprovechamiento cinegético*”, que realmente es lo mismo que no decir nada. Creo que podría haber sido sustituido por una tasa²⁶ que recayese sobre la explotación de una concesión administrativa²⁷, pero al existir una contraprestación económica a abonar a la Administración por dicho motivo, la concurrencia habría sido más que evidente.

Aunque la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente (BOE nº 32, de 6/2/92) ha sido declarada inconstitucional, dada la trascendencia que ha tenido la STC 289/2000, no podemos menos que tratarla aquí, siquiera brevemente.

En dicha sentencia, el TC concluyó que:

23 Nos encontraríamos en una posición intermedia entre lo que Kelsen considera el ilícito penal y el ilícito civil, porque es evidente que el ilícito que sanciona el ITI no es ni penal ni civil. Ver *¿Qué es justicia?*, Ariel, Barcelona, 1991, pags. 171 a 173.

24 Se formuló recurso de inconstitucionalidad, resuelto por la STC 186/1993, donde ambas partes utilizaron los mismos argumentos que con el impuesto anterior, por lo que el resultado fue el mismo.

25 Originalmente estaba regulado en la Ley 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura (BOE nº 87, 11/4/91).

26 Así lo creen Herrera Molina y Carballo Vasco en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario*, Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pag. 88.

27 Esta es la opinión de Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 266; y Alonso González en *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pag. 89.

“Sin embargo, el análisis de la estructura del nuevo impuesto autonómico no permite llegar a esta conclusión. En efecto, aunque la Exposición de Motivos exteriorice una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, según la Ley autonómica el hecho imponible del Impuesto lo constituye la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, a saber, las de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas; siendo lo sometido a tributación (verdadera riqueza gravada), el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios o, lo que es lo mismo, articulándose el gravamen con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se dice proteger. Estamos, pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y, como veremos de inmediato, el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes.

[...] En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica).

[...] En definitiva, tanto uno como otro impuesto gravan la «titularidad» de bienes inmuebles; [...] y lo hacen en la persona de su titular, entendido de forma más o menos amplia. Dicho de otra forma, [...] el I.B.I.A.M.A. somete a tributación la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de determinados bienes inmuebles”.

No encuentro nada reprochable en esta sentencia²⁸. Aun así, no me queda nada claro si el impuesto gravaba patrimonio o renta²⁹. Me sorprende cómo es posible que un impuesto que grava la titularidad de las instalaciones (bienes inmuebles) establezca para valorarlas la capitalización del promedio de los ingresos brutos. ¿Cómo se explica esto?. Certo que las instalaciones contribuyen en parte a la obtención de los resultados financieros anuales, pero de ahí a utilizar los ingresos brutos *totales* para establecer la base imponible...³⁰ quizá debió gravar

28 Se muestran de acuerdo con esta sentencia, entre otros, Adame Martínez en Tributos propios de las comunidades Autónomas, cit., pag. 236; Ortiz Calle en Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pags. 29 y 30; Luchena Mozo en Protección fiscal del medio ambiente, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pags. 487 y 488; Calvo Vérguez en Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, cit., pag. 218; y Escribano López en La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 426 y 427.

29 Para Borrero Moro en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pags. 153 a 157, no grava capacidad económica alguna, a no ser el ahorro de costes.

30 La Ley General Tributaria permite algo parecido pero no esto exactamente. Su art. 57 (antes 52), establece cómo determinar el valor de las rentas, bienes, productos y demás elementos determinantes de la obligación tributaria. El primero es la capitalización o imputación de rendimientos. No dice nada de ingresos brutos, como es lógico, porque ese artículo se refiere al rendimiento final de la actividad, siempre que lo valorado contribuya a obtener tal rendimiento. En este sentido, Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, Impuestos, nº 21, 1996, pag. 384, cita a favor de la capitalización de los ingresos como criterio para calcular el valor de los inmuebles en el impuesto balear el art. 52 anterior (ahora 57) y además el art. 16.1 de la Ley del IP y el art. 48.1.b) de la Ley del IRPF de 1991. Ambos artículos se refieren a acciones y participaciones societarias, elementos susceptibles de valoración por capitalización que nada tienen que ver con los inmuebles.

los rendimientos generados por los inmuebles. ¿No será que el legislador sabía de sobra que al establecer la determinación de la base imponible utilizando el valor de los inmuebles incurría en doble imposición con el IBI o con el IP, y de hacerlo utilizando el rendimiento neto incurría en lo mismo con el Impuesto sobre Sociedades o con el IAE, por lo que tuvo que inventarse algo tan extraño?³¹.

En este punto coincido con Herrera Molina cuando afirma que “el mecanismo de capitalización resulta un artificio, como lo demuestra el que se utilice el mismo porcentaje para actividades muy diversas: lo que se pretende es gravar de modo enmascarado un porcentaje de los ingresos brutos. De este modo se lesiona el principio de capacidad económica sin que exista ningún fin extrafiscal que lo justifique”; y con Jiménez Hernández que dice que “[...] lo que realmente está gravando el impuesto balear es el volumen de ventas, o sea, los ingresos, y no los del ejercicio actual, sino los tres anteriores al devengado, lo cual incurre en manifiesta violación del principio de capacidad económica [ya que] tal impuesto puede someter a tributación manifestaciones de riqueza pasada que ya no subsisten [...]. Sobrada razón tienen los autores que [...] critican el hecho de que con la bandera de “ecológico” o “ambiental” se ha desencadenado una serie de figuras impositivas con las que las Administraciones autonómicas buscan simple y llanamente aumentar sus ingresos fiscales”³².

Albiñana García-Quintana afirma que los impuestos ambientales como este no deberían recaer sobre los inmuebles, pues la sola tenencia o propiedad de los mismos no supone que se esté contaminando, por lo que sólo puede ser gravado el resultado económico de la actividad en la que los mismos estén involucrados³³.

El Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente se encontraba regulado en la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas Fiscales sobre la Producción y Transporte de Energía que incidan sobre el Medio Ambiente (BOE nº 188, 7/8/97). Esta norma fue recurrida ante el Tribunal Constitucional, que en la STC 179/2006, al igual que ocurrió con el impuesto balear, declaró inconstitucional este impuesto. Antes de pronunciarse el TC, se reformó la Ley aludida, por lo que el impuesto sigue vigente por medio del 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 (DOE nº 150, 23/12/2006).

La mencionada sentencia afirmaba que “*Por su parte, el impuesto extremeño sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, [...] es un tributo directo de carácter real que “grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan en el medio ambiente” (art. 1.1), señalando la Ley cuestionada que el objeto del tributo son “los bienes muebles e inmuebles” que “estén afectos o vinculados a procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades” (art. 1.2), destinadas a la “producción, almacenaje, transformación,*

31 La misma opinión refleja Herrera Molina en Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes, Derecho del medio ambiente y administración local, Civitas, Madrid, 1996, págs. 697 y 702. También Borrero Moro en La materia imponible en los tributos extrafiscales..., cit., pag. 114. Y Pérez de Ayala Becerril en Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el derecho español, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 202.

32 Herrera Molina en *El tributo “ecológico” balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?*, Noticias de la Unión Europea, nº 119, 1994, pag. 42, en STC 289/2000, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, años 2000-2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pag. 115, y en *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 292 y 293. Jiménez Hernández en *El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas*, Impuestos, 1996-I, págs. 93 y 94. Lo mismo afirman Fernández Junquera en *Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan sobre el medio ambiente*, Quincena Fiscal, nº 11, 2001, pag. 42; Ortiz Calle en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico...*, cit., pag. 35; y Adame Martínez en *El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 79, 1993, pag. 454.

33 Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000, Impuestos, 2001-I, pag. 521.

transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas” (art. 1.3). El hecho imponible lo constituye, entonces, “la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo” (art. 2.1)”.

Mi opinión sobre esta sentencia es la misma que expresé al hablar del impuesto balear, y nuevamente reitero lo dicho allí. ¿Cómo pueden gravarse elementos patrimoniales atendiendo a la capitalización del promedio de los ingresos brutos de los tres últimos ejercicios, recurriendo de nuevo a rentas históricas para determinar rentas potenciales; o a la producción bruta media de kilowatios de los tres últimos ejercicios, acudiendo también a datos históricos para determinar la producción potencial; o al número de postes o antenas o a los kilómetros de red? ¿Dónde está la capacidad económica gravada?³⁴

El problema del que hablamos, y que afecta a todos los impuestos con fines extrafiscales, queda perfectamente explicado por Alonso González con las siguientes palabras: “En estos casos el problema radica en que el objeto del tributo, tal y como queda legalmente establecido, es suficientemente abstracto como para homologarse con alguna de las fuentes de riqueza prototípicas que tradicionalmente se asumen como objeto o materia imponible: renta, patrimonio o gasto. Y esa falta de claridad es cualquier cosa menos casual. La sustitución de un objeto tributario nítido y claro por la oscura descripción de los objetivos del legislador [...] trata de proveer un disfraz jurídico [...]”³⁵. Este autor denomina a esta técnica legislativa un fraude de ley, porque “[...] la norma de cobertura es la regulación del impuesto autonómico que recurre a descripciones jurídicas del objeto tributario y del hecho imponible suficientemente retorcidas y alambicadas como para impedir que el intérprete pueda, fácilmente, descubrir que, en el fondo, se está intentando eludir la aplicación de los indicados preceptos de la LOFCA”³⁶.

Como decíamos antes, previamente a este pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se operó una reforma del impuesto, dándole la forma que se recoge en el Decreto Legislativo 2/2006 ya mencionado. Esta reforma eliminó el gravamen de los elementos patrimoniales, salvo en el art. 1 donde todavía se mencionan, lo que supuso la eliminación del cálculo de su valor por medio de la capitalización de los ingresos brutos de la actividad. Su hecho imponible ha pasado a ser la realización de las actividades que ya establecía la Ley original, que son la producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica, por un lado, y el transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática, por otro. El sujeto pasivo pasa de ser el propietario de los elementos patrimoniales a ser quien realice las actividades.

Puede concluirse que el “nuevo” impuesto extremeño no respeta el principio de capacidad económica porque son más que dudosas las manifestaciones de la misma que grava, y porque no prevé nada respecto de aquellos sujetos

34 Borrero Moro, en cambio, sí la ve en El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad, Impuestos, nº 18, 1998, pags. 1269 y 1270. Considera que es el patrimonio, concretado en la capitalización de los ingresos brutos, aunque cree que el principio de capacidad económica se respetaría más si utilizara los ingresos netos. No obstante, en El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local, cit., pags. 153 a 157, afirma lo contrario, que no grava capacidad económica alguna, salvo que el ahorro de costes se considere como tal.

35 Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales, cit., pag. 130.

36 Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales, cit., pag. 131.

pasivos que dejen de atentar contra el medio ambiente por medio de una modernización de las instalaciones u otros medios³⁷.

El Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha se regulaba en la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente (BOE nº 50, de 27/2/01). Tras un acuerdo con el Gobierno, el impuesto fue modificado, por lo que ahora se encuentra regulado en la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (BOE nº 46, de 23/2/06). El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre ambos, en su redacción anterior en la STC 196/2012, y en su redacción actual en la STC 60/2013, con idéntica argumentación y sentencia.

Existe un grupo de impuestos autonómicos que gravan a los grandes establecimientos comerciales, por el momento en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, La Rioja y Navarra. Sobre el asturiano, el catalán y el navarro han recaído la STC 122/2012, la STC 197/2012 y la STC 208/2012; mientras que sobre el aragonés está pendiente la resolución de su recurso de inconstitucionalidad.

Según la Ley 16/2005, el objeto del tributo es “la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades” (art. 1). ¿Qué objeto del tributo es este? La contaminación y los riesgos no, con lo que sólo nos queda la realización de determinadas actividades. La norma considera sujetos pasivos solidarios a los propietarios de las instalaciones en las que se realicen las actividades, lo cual carece de sentido, porque si no ejercen la actividad no son responsables de una contaminación o almacenamiento que realiza quien ha alquilado dichas instalaciones, salvo que sean ellos los que deben impulsar o co-financiar las obras que reduzcan el daño al medio ambiente y no lo estén haciendo o lo estén impidiendo. Esto es una prueba más del deplorable diseño del “impuesto”.

Las cosas no están nada claras. En mi opinión, respecto de la producción de energía termonuclear se está gravando, en el fondo, una actividad económica, sin embargo no se valora el rendimiento presunto sino el volumen de producción o producción bruta de electricidad (art. 5.b), que influye directamente en el beneficio de la actividad. En cuanto al almacenamiento de residuos radiactivos, no estamos ante una actividad económica por sí sola, sino que es una parte de la actividad anterior, salvo en el caso de una empresa que se dedique exclusivamente a ello. Además se cuantifica según los metros cúbicos almacenados (art. 5.c), lo que la relaciona directamente con el elemento patrimonial donde se almacenan, pero entiendo que no se grava capacidad económica alguna. Tampoco es una actividad la emisión de gases, ya que este es el resultado de la actividad, no la actividad misma, y de nuevo no grava capacidad económica alguna.³⁸

37 Según Patón García el impuesto extremeño ahora sí es una figura tributaria de gravamen del riesgo para la prevención del daño medioambiental (*La inconstitucionalidad del Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente: a propósito de la STC 179/2006, de 13 de junio*, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 281-282, 2006, pag. 130). No se si ayudará o no a proteger el medio ambiente, pero lo que está claro, según lo que hemos visto, es que no es un tributo porque no respeta el principio de capacidad económica, que todos los tributos deben respetar.

38 Lo que acaba de exponerse en este párrafo, es aplicable a los impuestos y cánones de otras Comunidades Autónomas sobre depósito o vertido de residuos (radiactivos o no) y emisiones o contaminación atmosférica. Actualmente cuentan con tales gravámenes las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Madrid y Murcia

Por tanto, no estoy de acuerdo, con Rozas Valdés³⁹ ni con el Abogado del Estado, en ambos recursos, en que en el supuesto de almacenamiento de residuos radiactivos se grave una actividad económica, ni tampoco en el supuesto de emisión de gases.

Creo que el impuesto no grava capacidad económica alguna en los dos últimos supuestos, e incluso en el primero puede considerarse dudosa⁴⁰, por lo que reitero, como en casos anteriores, mi convencimiento de que la figura del impuesto no es la solución para este tipo de gravámenes. Sólo podría crearse un impuesto medioambiental, a mi juicio, sobre la base de calcular el coste del daño que causa cada empresa por la contaminación que produce y relacionarlo con los beneficios reales, pues es un gasto que no está soportando pero lo está causando y lo soportan otros, pero no es un cálculo fácil de realizar⁴¹. Siguiendo los mismos criterios expuestos al tratar el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, este impuesto debería convertirse en una sanción o en una multa coercitiva en el caso de exceder un determinado volumen de emisiones o de residuos almacenados, pues este "impuesto" no busca otra cosa que incentivar a reducir las emisiones y los residuos y a contaminar menos.

Como hemos dicho, sobre ambas redacciones de este impuesto han recaído la STC 196/2012 y la STC 60/2013, que lo han declarado parcialmente inconstitucional. En primer lugar, ambas matizan algo que, a mi parecer, está muy bien traído a colación, y es que el art. 6 de la LOFCA debe ser aplicado en su antigua redacción, vigente a la fecha de redacción del impuesto recurrido, y se atiene a su interpretación literal.

Partiendo de estas premisas, analizan la concurrencia del impuesto autonómico con el IAE en los tres supuestos regulados por el impuesto. En el caso de la emisión de gases, considera el tribunal, correctamente a mi juicio, que no hay actividad ninguna de emisión de gases en las tarifas del IAE, aunque puede ser consecuencia de la realización de una actividad gravada por las mismas. En cambio, en el caso de la producción termonuclear de energía eléctrica sí considera el tribunal que existe doble imposición por coincidir la materia imponible (el mero ejercicio de una actividad), el hecho imponible, el sujeto pasivo y la base imponible con los de aquel, y no afectar el rendimiento obtenido a la finalidad que se dice perseguida por el impuesto. Se hace el mismo razonamiento respecto al almacenamiento de residuos radiactivos. En consecuencia, el primer supuesto es declarado constitucional, e inconstitucionales los otros dos. Considero acertado que el impuesto haya sido anulado en parte, aunque no por los motivos por los que a mi juicio debería serlo.

El Estado ha aprobado recientemente un Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, del que la Comunidad Foral de Navarra ha realizado un desarrollo en base al Concierto Económico, regulado en la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (BOE nº 91, de 16/4/2015), mientras que Cataluña tenía ya aprobada la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (BOE nº 281, de 20/11/2014).

39 Ult. ops. cit., pag. 19 y pag. 554.

40 Salvo si el volumen de producción se "cobra" en su totalidad a quien lo recibe, generando rendimientos económicos para el productor.

41 Esta misma postura es la que Albiñana García-Quintana sostiene en *Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000*, Impuestos, nº 5, 2001, pag. 42.

Dichos impuestos siguen la misma línea que uno de los supuestos del IDAIMA, por lo que me merece la misma opinión, no se grava índice alguno de capacidad económica, a no ser los ingresos procedentes de la producción de energía por la empresa de que se trate y, por tanto, el beneficio de la actividad.

Existen otros impuestos de similares características, no recurridos ante el TC: el Impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión se regula en la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOE nº 77, de 30/3/12), que grava la titularidad de bienes inmuebles; el Impuesto riojano sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas, regulado en la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (BOE nº 15, 17/1/13); el Impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, regulado en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015); el Impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades, regulado en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOE nº 166, de 12/7/2012); y el Impuesto valenciano sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente, regulado en la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización (BOE nº 21, 24/1/13).

El nombre de los impuestos asturiano y canario dice gravar determinadas actividades, pero el objeto del tributo es gravar “[...] la concreta capacidad económica manifestada en la realización de las actividades a que se refiere el presente artículo, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas” (art. 37.1 y art. 40.Dos.1), mientras que en el riojano dice que es “[...] conseguir un comportamiento por parte de los operadores de los sectores energético y de las telecomunicaciones tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes mediante su soterramiento o compartiendo infraestructuras” (art. 63.1).

Su hecho imponible en el canario se define como “[...] la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por la realización por el sujeto pasivo de actividades de transporte y/o distribución de electricidad por una red de alta tensión con el fin de suministrar a clientes finales o distribuidores o de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, con carácter de radiocomunicaciones, terrestres o satelitales” (art. 40.Cuatro), el riojano como “El impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja” (art. 64), mientras que en el asturiano es la realización de determinadas actividades (art. 39). En mi opinión, la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales no es el hecho imponible, lo es la realización de la actividad que genera ese efecto, y cuyo coste no es asumido por la empresa que ejerce dicha actividad, como lo expresan el art. 40.Dos.1, el art. 37.1 y el art. 63.1.

Todos ellos gravan dos actividades, el transporte y/o distribución de electricidad y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, pero la base imponible se calcula en función de determinados elementos patrimoniales: en el primer caso la extensión en kilómetros de las redes de transporte y/o distribución, y en el segundo caso el número de mástiles, antenas, paneles, etc. (art. 40.Ocho, art. 43 y art. 68). La cuota del canario oscila en el primer caso entre €600 y €750 por kilómetro según la tensión que circula por la red, y en el segundo caso es fija, de €500 por elemento (art. 40.Nueve); mientras que en el asturiano y en el riojano es la misma en los dos casos: €700 en uno y €175 en el otro, por kilómetro y por elemento (art. 46 y art. 71).

Nuevamente nos encontramos con impuestos que pueden estar gravando una actividad o determinadas instalaciones. Pues bien, en primer lugar, ninguno de los supuestos es una actividad en sí misma, sino parte de la actividad de venta de servicios de telefonía y telemática. Lo que dichos impuestos gravan son las instalaciones, pero no por el valor de las mismas, y no gravan la actividad de transporte y/o distribución de energía o la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, porque la existencia de unas instalaciones de transporte o suministro no implica ingreso alguno si no hay producción.

Por otra parte, el valenciano grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunidad Valenciana, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural (art. 154.Uno). El hecho imponible del impuesto es los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción de energía eléctrica; la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas; y la emisión de gases a la atmósfera (art. 154.Cinco); mediante las instalaciones y demás elementos patrimoniales a los que nos hemos referido. El sujeto pasivo será quien realice las actividades enumeradas (art. 154.Cuatro). Aparte de lo dicho en anteriores casos sobre lo dudoso de que el llamado “hecho imponible” pueda ser considerado como tal, el objeto del tributo no es otro que el coste no asumido por el causante del perjuicio medioambiental, que redundará en un mayor beneficio para la empresa.

El Impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada se encuentra regulado en la Ley 15/2008, de 19 de diciembre (BOE nº 64, 16/3/09). Este impuesto tiene como finalidad compensar los efectos negativos a que se encuentra sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural y, por otra, reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades (art. 1).

Siguiendo el mismo razonamiento que en otros supuestos que ya hemos analizado, este impuesto pretende que las empresas que causan tales daños asuman el coste de reparación de los mismos, reduciendo su beneficio. Es por ello, que este impuesto debería gravar los rendimientos de las actividades que causan el daño. En cambio, el art. 2 de la Ley dice que somete a gravamen el daño medioambiental causado por la realización de determinadas actividades que utilizan agua embalsada. Esto no hace referencia a capacidad económica alguna.

El art. 6.1 define el hecho imponible como “la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural”. Esto lleva a pensar que se grava el ejercicio de una determinada actividad que produzca unas determinadas consecuencias. Esta conclusión es refrendada por el art. 7 que declara no sujetas determinadas actividades, y por el art. 9, que considera sujeto pasivo a quien ejerce dichas actividades. Parece que se grava, por tanto, el ejercicio de determinadas actividades o bien los rendimientos derivados de las mismas.

No obstante, el método de cálculo de la base imponible no me parece adecuado ni respetuoso con el principio de capacidad económica, pues no calcula los rendimientos de la actividad, que sería la capacidad económica que se debería gravar. Se plantearía de nuevo la disyuntiva de si este impuesto puede ser considerado como tal o más bien debería ser asimilado a otro tipo de figura no tributaria.

De similares características a este son el Impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión se regula en la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOE nº 77, de 30/3/12) y el Impuesto asturiano sobre las afecciones ambientales del uso del agua, regulado en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015). El primero es básicamente una copia del gallego, y el segundo es idéntico a un canon de saneamiento.

Eseverri Martínez considera que los impuestos ambientales que acabamos de analizar y el que sigue no son ni siquiera tributos, dado que no cumplen con la concepción constitucional de tributo, defendiendo a continuación que la protección del medio ambiente debe realizarse a través de prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias⁴², afirmación que suscribo íntegramente.

El Gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil se encuentra regulado en la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil, de la Comunidad Autónoma de Cataluña (BOE nº 156, de 1/7/97). En líneas generales, se gravan las instalaciones que almacenen y transporten sustancias peligrosas, aeropuertos, aeródromos, presas hidráulicas, centrales nucleares, e instalaciones productoras, transformadoras y transportadoras de energía eléctrica (art. 59). No cabe duda de que estamos ante un gravamen de bienes inmuebles.

Este impuesto (nótese que no se le llama como tal) fue recurrido ante el TC, que en su STC 168/2004, analiza el Gravamen (FJ 10). Afirmó que *“Por lo que atañe al tributo autonómico ahora controvertido, en el preámbulo de la Ley de protección civil de Cataluña se anuncia el establecimiento de “un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil” y que radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma [...] En primer lugar, el objeto no coincide con ninguno de los dos impuestos municipales a los que se ha referido el Abogado del Estado, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil. A este respecto, debemos señalar que, según apunta el propio Abogado del Estado en el escrito rector de este proceso constitucional, la Ley de protección civil de Cataluña puede adolecer en ocasiones de cierta imprecisión técnica. Tal sería el caso del art. 58.1, donde se afirma que el gravamen “recae sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil”. [...] Todo ello nos conduce a identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el art. 59.1 de la Ley”.*

Desde luego la argumentación del Tribunal Constitucional es totalmente incomprensible. Aparte de la finalidad extrafiscal del mismo, dice que grava instalaciones y actividades, o una cosa o la otra, no puede gravar ambos índices de capacidad económica a la vez, salvo que estemos hablando de dos impuestos diferentes. Un impuesto recae sobre uno de los cuatro índices: renta, patrimonio, consumo o gasto y tráfico de bienes; pero si un impuesto

42 La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pags. 229 y ss.

recae sobre dos o más de estos índices, entonces nos encontramos ante dos impuestos distintos dentro de la misma norma.

Herrera Molina, comentando esta Sentencia, llega a afirmar que ni siquiera es un impuesto, y mucho menos extrafiscal puesto que no existe una finalidad incentivadora, ya que las medidas que tomen las empresas para reducir la contaminación no van a variar la cuantía del gravamen, porque no está previsto en la norma que así suceda. Este autor considera que el gravamen (nótese que la norma ni siquiera le llama impuesto) se aproxima a una contribución especial, pero no da argumentos para sustentar tal afirmación⁴³.

También dice que el objeto del tributo es el riesgo que encierran para la protección civil las instalaciones y actividades que la Ley cita⁴⁴. ¿Dónde está la capacidad económica gravada en el concepto "riesgo"? Según lo define el propio Tribunal Constitucional unos párrafos antes, el objeto de gravamen o materia imponible es una fuente de riqueza o renta, ¿es el riesgo una fuente de riqueza? Es evidente que no⁴⁵.

Los gastos incurridos por la Administración al poner en marcha planes de protección civil por la peligrosidad de determinadas instalaciones y actividades para personas y bienes, podrá gravarse por medio de otra figura tributaria pero no por medio de un impuesto⁴⁶, porque este exige que se grave una capacidad económica, concretada en una fuente de riqueza⁴⁷, y según la argumentación del Tribunal Constitucional sólo podemos llegar a la conclusión de que no se grava ninguna⁴⁸.

Respecto al sujeto pasivo, el Tribunal Constitucional comenta que: *"Por otro lado, los sujetos obligados al pago del gravamen no son los titulares de tales elementos patrimoniales, como sería lógico que sucediera si éstos constituyeran el objeto del tributo que nos ocupa, sino quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales (art. 61). Y es que la consideración adoptada para el gravamen no es la riqueza fundiaria, el bien en sí, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, sino la relación instrumental de las instalaciones y la actividad potencialmente generadora de grandes riesgos"*.

Esta afirmación es cierta, pero a nadie se nos escapa que la envergadura de las instalaciones y estructuras de las que hablamos, implica que el propietario o titular de las mismas no es otro, en la casi totalidad de los casos, que la empresa suministradora del producto o prestataria del servicio. Es más, si no son los dueños de las instalaciones

43 STC 168/2004, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, año 2004, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pags. 100 y 101

44 La misma opinión manifiestan Calvo Vérguez en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Jurisprudencia Tributaria, nº 10, 2005, pags. 67 y 69; y Rozas Valdés en *Riesgo de contaminar y tributos autonómicos*, Quincena Fiscal, nº 2, 2006, pag. 23, y con Aparicio Pérez, Álvarez García y Vázquez Cobos en *Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos*, Tributos locales y autonómicos, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 557. El primero afirma, en concreto, que no se grava una actividad como generadora de renta sino en cuanto a que puede representar un peligro. Y repito, ¿dónde está aquí el índice de capacidad económica?

45 Balladares Saballos en op. cit., pag. 19; y también Borrero Moro en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pags. 167 y 168.

46 Ibidem., pag. 13. Opinión compartida también por Alonso González en *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, cit., pags. 135 a 137.

47 Ibidem., pag. 21.

48 Esta es también la opinión de Borrero Moro en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, cit., pags. 153 a 157, pues opina que le GEPA no grava capacidad económica alguna, a no ser el ahorro de costes.

o estructuras, ¿con qué indicador de capacidad económica se les está gravando por unos inmuebles que no son suyos?. Este mismo argumento de que no son los titulares serviría para afirmar que el impuesto catalán no puede gravar los inmuebles⁴⁹ y que en realidad grava el rendimiento de la actividad.

Es evidente que cuando no hay acuerdo en la doctrina respecto a qué materia imponible grava este impuesto, eso quiere decir que no está bien formulado, aparte de que no hay coherencia entre los elementos que lo componen, porque un impuesto sólo puede gravar un índice de capacidad económica, y sólo debería ser posible una única interpretación⁵⁰, a menos que, como ya hemos dicho, haya dos o más gravámenes en uno, que es lo que sucede en este caso.

El Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (ISER), derogado por la Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas (BOE nº 19, de 22/1/11), estaba 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 (DOE nº 150, 23/12/2006), aunque su redacción original, sobre la que se pronunció el TC, era la contenida en Ley 9/1998, de 26 de junio, del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (BOE nº 200, 21/8/98). No obstante, salvo algunos matices que no nos afectan, el impuesto no varió.

El Tribunal Constitucional afirmó en su Auto 417/2005, FJ 6, que el impuesto extremeño afirma en su art. 1 que el objeto del tributo es la titularidad de los terrenos así como la titularidad de las edificaciones. En cuanto al sujeto pasivo, es el titular del inmueble o del derecho real de que se trate. El hecho imponible, que se produce si se llevan 4 años sin solicitar la licencia de edificación o la de rehabilitación (5 años y 4 años, respectivamente, en la nueva normativa), si se solicitó pero no se obtuvo por causas imputables al titular, si se obtuvo pero no se llevaron a cabo las obras en plazo o se interrumpieron o no se han terminado en plazo (estos últimos cuatro puntos no se recogen en la nueva normativa, y en el caso de la edificación se grava no edificar en lugar de no solicitar la licencia).

Pues bien, al final de dicho FJ el Tribunal Constitucional dice expresamente que *“En suma, aun cuando el impuesto articule su gravamen sobre el valor catastral de los solares o edificaciones ruinosas, no por ello hace coincidir su verdadero objeto o materia imponible con el impuesto sobre bienes inmuebles, dado que su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina. Se trata, a fin de cuentas, de un gravamen sobre la “infrautilización” de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación”*. A continuación añade en el FJ 7 algo que ya adelantábamos en párrafos anteriores: *“Lo expuesto hasta este momento*

49 Por ejemplo Calvo Vérguez en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004*, de 6 de octubre, cit., pag. 67.

50 Balladares Saballos, en ibidem., pag. 31, afirma que “[...] la existencia de todo impuesto debe referirse indefectiblemente a su fundamentación sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo [...]

[...] para que un impuesto, de la naturaleza que sea, esté considerado una figura tributaria legítima [...] debe estar informado por la capacidad económica del sujeto pasivo, caso contrario, no es posible hablar de legitimidad constitucional de la figura en análisis.

[...] aunque exista un principio alternativo que lo acompañe en la justificación constitucional de la sobreimposición, no podrá existir un impuesto con fines extrafiscales que no haga referencia y se estructure lo más perfectamente posible sobre la capacidad contributiva del contribuyente. De lo contrario estaríamos hablando de figuras que de tributario únicamente conservan el nombre”.

Este autor considera que en el caso de los impuestos con fines extrafiscales confluyen varios principios constitucionales, por lo que hay que decidir cuál tiene preferencia sobre el resto. Para él y para mí, el principio de capacidad económica siempre debe prevalecer, pues es la base del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno (art. 31.1 de la Constitución). El Tribunal Constitucional, en esta sentencia que estudiamos, pasa por encima de este principio.

conduce inexorablemente a considerar que el impuesto autonómico analizado es idéntico, en su concepción, tanto al Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas como al Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, ambos declarados constitucionales en nuestras SSTC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio, respectivamente". Y lo considera "[...] diferente en su concepción al Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente creado por la Ley del Parlamento de las Illes Balears 12/1991, de 20 de diciembre (desarrollado por el Decreto del Consejo de Gobierno 81/1992, de 5 de noviembre), que gravaba las instalaciones afectas a determinadas actividades que se presumía que incidían en el medio ambiente, por dedicarse a la producción, transformación, almacenamiento, etc., de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, actividades eléctricas, de telefonía o telemáticas, y que fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre" (FJ 8). Afirma que se parece a los dos primeros porque aunque gravan lo mismo (inmuebles o terrenos) todos ellos tienen un fin extrafiscal que hace que el objeto o materia imponible sea diferente al de la Contribución Territorial Rústica por ese motivo; en cambio, el último es diferente porque su regulación no estaba orientada a conseguir el fin extrafiscal pretendido. En este caso, según el TC, el fin es gravar la infrautilización de los bienes inmuebles a través de la propiedad de esos mismos bienes, siendo la titularidad, a mi parecer, el verdadero objeto del tributo.

Me han sorprendido mucho las palabras de Checa González al comentar este impuesto comparándolo con el Impuesto sobre el Patrimonio: "[...] el gravamen de la titularidad de solares no edificadas o de terrenos en los que existan edificaciones declaradas en situación de ruina [...] no puede identificarse con la titularidad de todo tipo de bienes"⁵¹. Un solar o un terreno o una edificación ¿no es un bien o patrimonio inmobiliario?

El impuesto que comentamos, así como los que gravaban la infrautilización, pueden gravar una realidad que no refleja capacidad económica alguna o una capacidad económica que no está relacionada con el fin que el impuesto persigue. En el primer caso el impuesto deviene inconstitucional ex art. 31 de la Constitución, independientemente del fin que tenga. En el segundo, si la capacidad económica realmente gravada es la misma que la de cualquier impuesto local se habría incumplido el mandato del art. 6.3 de la LOFCA en su redacción anterior (vigente en la fecha de aparición del ISER) y debería haber dejado de existir el impuesto autonómico por ser inconstitucional.⁵²

Vemos que la figura de impuesto quizás no sea la adecuada para cubrir fines no fiscales, porque es muy difícil que pueda relacionarse un fin extrafiscal con una capacidad económica concreta del sujeto pasivo⁵³, como estamos viendo en estos impuestos que comentamos, cosa que no es necesaria en el caso de las tasas o de las sanciones. Creo que, una vez más, el impuesto estudiado se parece más a una sanción, que se mantendría mientras no se cumpla lo establecido por la Administración (edificar suelos y rehabilitar edificios), por lo que esta figura sería más adecuada que la de impuesto⁵⁴.

En contra de esta opinión se expresa Alonso González afirmando que el fin de un tributo extrafiscal es desincentivar determinadas conductas o incentivar medidas para paliar o disminuir los daños causados por determinadas conductas, por lo que ya que las tasas, las contribuciones especiales y los precios públicos no pueden cumplir

51 Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas, Nueva Fiscalidad, nº 3, 2003, pag. 17. De la misma opinión es Galapero Flores en *El Impuesto sobre Solares. Su implantación en la Comunidad Autónoma de Extremadura*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pag. 253; quien no entra a comentar la colisión con el IBI.

52 Estas dos posibilidades también las comenta Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, cit., pages. 143 y 144.

53 Esta es la opinión de González González en *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 6.

54 Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Marcial Pons, Madrid, 1994, pages. 45 a 54.

tal función por su específica naturaleza, sólo el impuesto puede hacerlo, y no la sanción porque las conductas mencionadas no están tipificadas como infracciones sancionables. Sólo encuentro un problema en su razonamiento, y es que llega al impuesto por eliminación de todas las demás posibilidades, pero no justifica por qué el impuesto es la figura adecuada. Además, si las conductas no se pueden sancionar por no estar tipificadas como infracciones, pueden tipificarse como tales y se soluciona el problema. A favor, en cambio, se expresa González González: “[...] aún cuando ciertamente han sido adoptados por diversas Comunidades, la verdad es que no todos participan de la misma naturaleza y, así, mientras unos pueden calificarse claramente como impuestos, otros poseen una naturaleza híbrida entre el impuesto y la tasa, e, incluso, entre la tasa y el precio público”⁵⁵.

El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, se regulaba en el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA nº 117, 3/10/07), y su texto actualizado se encuentra en la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOE nº 36, de 10 de febrero de 2010). Dice gravar “la concreta capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades desarrolladas mediante la utilización de las instalaciones o elementos de dichos sistemas de transporte de personas, mercancías y bienes, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico de la Comunidad Autónoma de Aragón”.

El primer escollo lo encontramos cuando se define el hecho imponible: “Constituye el hecho imponible del impuesto el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable” (art. 9). ¿Qué capacidad económica se pone de manifiesto aquí? Ninguna⁵⁶.

Entiendo que se podría llegar a defender que se grava la titularidad de elementos patrimoniales y no el ejercicio de una determinada actividad, ya que son los elementos patrimoniales los que dañan al medio ambiente y al paisaje, y no el ejercicio de la actividad, pues el impuesto es exigible aunque estén en desuso o no hayan entrado aún en funcionamiento. También el sujeto pasivo elegido y el cálculo de la base imponible apoyan la idea de que se gravan elementos patrimoniales, a partir de un valor estimado de los mismos, lo que no deja de ser criticable. No tiene explicación el por qué no se utiliza el valor de dichos elementos patrimoniales en lugar de una mera estimación.

Pozuelo Antoni defiende que el daño que dichas instalaciones producen genera un coste que la empresa que explota las mismas no asume, obteniendo un beneficio inmerecido que debe ser gravado⁵⁷. En contra de lo expuesto por este autor cabe decir que no se comprende, de ser así, por qué no se grava el beneficio de la empresa que ejerce dicha actividad en lugar de las instalaciones afectas a la misma, puesto que esto es lo más lógico.

La doctrina ha planteado respecto al mismo que pueda tratarse de una tasa⁵⁸ a la que se ha querido dar forma de impuesto, pero no veo cuál pueda ser su justificación, a no ser el aprovechamiento del dominio público, por estar

55 La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas, cit., pag. 11

56 Esta es también la opinión de De la Hucha Celador en *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 323.

57 *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable*, Noticias de la Unión Europea, nº 289, 2009, pag. 86.

58 Es la opinión de Alonso González, Checa González, Merino Jara, Ruiz Garijo, Clavijo Hernández y Mesa González en *Impuestos sobre determinadas actividades económicas*, Tributos locales y autonómicos, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 616.

las instalaciones ubicadas en él. Como no podía ser de otra manera, ha sido derogado por la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOE nº 92, de 17/4/12).

El Canon Eólico se encuentra vigente en las Comunidades Autónomas de Galicia, de Castilla-La Mancha y de Castilla y León. En Galicia por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (BOE nº 30, 4/2/10), en Castilla-La Mancha por la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha (BOE nº 105, de 3/5/11), y en Castilla y León por la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOE nº 77, de 30/3/12).

Los arts. 8 y 9 de la Ley gallega, 2 y 3 de la Ley castellano-manchega, y 1 y 3 de la Ley castellano-leonesa establecen su finalidad extrafiscal y la afectación de lo percibido por el mismo a destinos relacionados con su finalidad, con lo que cumple con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional dictada hasta la fecha. No obstante, su configuración dista mucho de ajustarse a lo que debería ser un tributo.

Su hecho imponible se define en los arts. 11 de la Ley gallega, 4 de la Ley castellano-manchega, y 20.1.b) de la Ley castellano-leonesa, como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. Vemos que no se grava capacidad económica alguna, aparentemente. Además, cabe preguntarse por qué se devenga cuando se formalice el acta de recepción de la obra del parque (arts. 12.2 de la Ley gallega y 5.2 de la Ley castellano-manchega), cuando aún no se sabe que impactos visuales y ambientales va a tener, e incluso puede no tener ninguno en función del terreno donde se ubique.

Los arts. 14 de la Ley gallega, 7 de la Ley castellano-manchega, y 23.3 de la Ley castellano-leonesa, establecen que la base imponible es el número de aerogeneradores del parque eólico, cantidad que debe multiplicarse por un importe que oscila entre €0 y €5.900 en el caso gallego, entre €0 y €1.275 en el caso castellano-manchego, en función del número total de aerogeneradores, y entre €2.000 y €12.000 en el castellano-leones, en función de la potencia en kilowatios (aplicándose después una reducción del 20% al 90% según su antigüedad).

El sujeto pasivo es, según los arts. 13 de la Ley gallega, 6 de la Ley castellano-manchega, y 21 de la Ley castellano-leonesa, las personas físicas o jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que, bajo cualquier título, lleven a cabo la explotación del parque eólico aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación. Aquí habría que distinguir entre el propietario del aerogenerador y el propietario del terreno en el que se instala el parque eólico. El art. 30 de la Ley castellano-manchega deja claro que quienes deben solicitar la autorización son los productores de energía, es decir, los propietarios de los aerogeneradores.

Todo lo anterior nos indica que en realidad estos impuestos gravan un elemento patrimonial. No obstante, al igual que en el caso del impuesto aragonés anterior, podría decirse que el daño que dichos aerogeneradores producen genera un coste que la empresa que explota los mismos no asume, obteniendo un beneficio inmerecido que debe ser gravado.

Existe un grupo de impuestos autonómicos que gravan a los grandes establecimientos comerciales, por el momento en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, La Rioja y Navarra⁵⁹. Sobre el asturiano, el catalán y el navarro han recaído la STC 122/2012, la STC 197/2012 y la STC 208/2012; mientras que sobre el aragonés está pendiente la resolución de su recurso de inconstitucionalidad.

En primer lugar, prácticamente todos coinciden en que el objeto del tributo es la capacidad económica que se pone de manifiesto como consecuencia de una posición dominante que genera unas externalidades negativas cuyo coste no asumen (catalán, art. 2; asturiano, art. 19; navarro, art. 2), salvo para el aragonés y el canario, que tienen como objeto del tributo la actividad y el tráfico que generan los establecimientos comerciales (art. 21 y art. 39.Dos), y el riojano que sólo habla del impacto que ocasionan (art. 36). Para todos ellos el sujeto pasivo es la persona física o jurídica titular del establecimiento (catalán, art. 6; asturiano, art. 23; navarro, art. 6; riojano, art. 39), salvo para el aragonés, que es el titular de la actividad, pero no especifica si persona física o jurídica (art. 25); y el canario, que es el titular de la licencia comercial (art. 39.Seis), que interpreto como el titular de la actividad.

Es más fácil y popular crear "impuestos" ecológicos que recaigan sobre las empresas o algún colectivo concreto, que buscar otro tipo de medios de financiación más impopulares al recaer sobre todos los contribuyentes, pero la popularidad o impopularidad de la medida no justifica la creación de "impuestos" que no gravan capacidad económica alguna, y que, por tanto, son inconstitucionales

El primer problema que presentan estos impuestos es que no reflejan capacidad económica real alguna⁶⁰. El objeto del tributo que predicen implica que se produce un perjuicio, pero no establecen criterios que indiquen cuando se produce un perjuicio y cuando no, asumiendo que cualquier gran superficie está sujeta a los mismos. Tampoco cumplen las características propias de un impuesto extrafiscal, pues no buscan disuadir del desarrollo de ninguna actividad concreta ni estimulan a reducir o eliminar las externalidades negativas⁶¹, por lo que, al igual que en otros impuestos analizados con anterioridad, se acercan más a una multa coercitiva⁶².

59 El de Cataluña se encuentra regulado en la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (BOE nº 20, de 23/1/01), el de Navarra en la **Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales** (BOE nº 39, de 14/2/02), el de Asturias en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015), el de Aragón estaba en el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA nº 117, de 3/10/07) pero su texto actualizado se encuentra en la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOE nº 36, de 10 de febrero de 2010), el de La Rioja en la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (BOE nº 15, de 17/1/13), y el de Canarias en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOE nº 166, de 12/7/2012).

60 Esta es también la opinión de Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), Los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pag. 62; y de De la Hucha Celador en El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 317.

61 Ver Comentarios a la imposición sobre las grandes superficies de la Comunidad Autónoma de Cataluña, Alcabala, nº 27, 2001, pag. 66.

62 Lo mismo defiende García Gómez en *El impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional*, Noticias de la Unión Europea, nº 289, 2009, pag. 20.

El hecho imponible es definido de forma diferente en cada uno de ellos, pero todos hacen referencia a lo mismo: la actividad. El catalán y el riojano hablan de la utilización de la gran superficie con fines comerciales (arts. 4 y 37.1), el asturiano de funcionamiento del gran establecimiento comercial (art. 21), el aragonés y el canario de utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad (art. 23 y art. 39.Cuatro), y el navarro de la actividad y el funcionamiento del establecimiento y superficie comerciales (art. 4).

La base imponible es similar en casi todos ellos. El catalán, el aragonés, el navarro y el canario computan la superficie total, que abarca la de venta, almacenaje y otros, y parking (catalán, art. 7; aragonés, art. 27; navarro, art. 7; canario, art. 39.Siete); mientras que el asturiano sólo computa la de parking (art. 24); y el riojano no computa la de parking (art. 40). El que la base imponible esté fijada en función de los metros cuadrados del local y se cuantifique, principalmente, aplicando un importe por metro cuadrado, no demuestra capacidad económica alguna salvo que se esté gravando el beneficio presunto que pueda proporcionar la explotación del mismo, que será mayor, en teoría, cuantos más metros cuadrados tenga, pero los metros cuadrados por sí solos no garantizan un beneficio.

De lo dicho se deduce que estos impuestos gravan, en concreto, o bien la propiedad de un inmueble⁶³; o bien el rendimiento que generará una actividad económica concreta⁶⁴. Me parece más razonable la segunda opción,

63 De esta opinión son Pérez de Ayala Becerril en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Impuestos, 2001-I, pag. 1500; Aparicio Pérez, Álvarez García y González González en La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, Documentos IEF, nº 20, 2004, pag. 113; Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), cit., pags. 73, 74 y 76, y en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, Quincena Fiscal, nº 15, 2006, pag. 16 (versión de la base de datos Westlaw); Zornoza Pérez y Ruiz Almendral en El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional, Nueva Fiscalidad, nº 10, 2004, pag. 69: "[...] el IGEC recae sobre, incide en y se solapa con la materia "titularidad de bienes inmuebles", objeto de gravamen por este impuesto local [el IBI]"; y Jiménez García en Regulación de los impuestos sobre grandes superficies en las distintas Comunidades Autónomas, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 788. Ver también Comentarios a la imposición sobre las grandes superficies de la Comunidad Autónoma de Cataluña, cit., pag. 65. En contra se pronuncia Cors Meja en Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pags. 46 y 47.

64 Opinión compartida por Alonso González en Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales, cit., pags. 121 a 123; Falcón y Tella en La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyecto de impuesto extremeño sobre el ahorro, Quincena Fiscal, nº 5, 2001, pags. 6 y 7; Patón García en La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental, cit., pag. 33; Aparicio Pérez y otros en La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, cit.; Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), cit., pag. 72 y 76, y en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, cit., pag. 16 (versión de la base de datos Westlaw); Zornoza Pérez y Ruiz Almendral en El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional, cit., pags. 70 y 71; Jiménez García en Regulación de los impuestos sobre grandes superficies en las distintas Comunidades Autónomas, cit., pag. 787; y Casanellas Chuecos en Reflexiones en torno a la previsible declaración de inconstitucionalidad del Impuesto catalán sobre Grandes Establecimientos Comerciales, Noticias de la Unión Europea, nº 308, 2010, pag. 34. Calvo Vérguez y Luchena Mozo llegan a la misma conclusión, pero argumentan que los fines son distintos, por lo que el hecho de que se grave la misma manifestación de capacidad económica es irrelevante, el primero en Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, cit., pag. 275, y la segunda en Reflexiones en torno a algunas medidas tributarias catalanas con una pretendida función medioambiental, Quincena Fiscal, nº 15-16, 2009, pag. 11 (versión de la base de datos Westlaw); mientras que lo contrario lo defiende Casanellas en op. cit., pag. 35, incluso aun aceptando la teoría anterior, porque el fin extrafiscal no está presente en el impuesto autonómico. También Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), cit., pags. 70, 71 y 76, y en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, cit., pag. 16 (versión de la base de datos Westlaw).

pues todos ellos hablan de “costes/gastos no asumidos” por la empresa gestora del gran establecimiento (salvo el riojano, que no lo hace), lo cual supondría un aumento indebido del beneficio de la actividad⁶⁵.

La STC 122/2012, que se pronuncia sobre el impuesto catalán, afirma que: “[...] *el impuesto autonómico de Cataluña sobre grandes establecimientos comerciales también es un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente un concreto tipo de actividad empresarial [...]*”. El objeto del IGEC es el ejercicio de una actividad que genera un impacto negativo en el medio ambiente, siendo la superficie un presupuesto necesario para que se desarrolle el hecho imponible, porque “[...] *es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar al legislador autonómico con el pago de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para compensar “el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales”*”. Pero el tribunal no analiza si lo recaudado por este impuesto se está empleando realmente en el cumplimiento del fin para el que teóricamente fue creado.

El razonamiento del tribunal es exactamente el mismo que se utilizó en un principio para justificar la existencia del IAE. Entonces se afirmaba que el IAE gravaba el mero ejercicio de una actividad y ahora resulta que grava el rendimiento o beneficio presunto (lo que comparto plenamente), pero casualmente el Tribunal Constitucional cambia de criterio precisamente cuando lo compara con otro impuesto que grava, según el tribunal, el ejercicio de una actividad. Y precisamente poco después de esta sentencia sostiene la tesis contraria en la STC 196/2012, FJ 3 y 4, cuando compara el IAE con el impuesto castellano-manchego comentado más arriba: “*Como podemos comprobar, uno y otro tributo gravan el mero ejercicio de una actividad económica*” y “*Pues bien, al igual que acabamos de señalar en el fundamento jurídico anterior, también en este supuesto uno y otro tributo gravan el mero ejercicio de una actividad económica*”.

En cuanto a la STC 197/2012 sobre el impuesto asturiano y la STC 208/2012 sobre el impuesto navarro, llegan a la misma conclusión, remitiendo íntegramente a los fundamentos jurídicos de la sentencia del impuesto catalán.

Tenemos también los Impuestos sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito (IDEC). Se encuentran regulados 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 (DOE nº 150, de 23/12/2006), aunque originariamente lo estaba en la Ley 14/2001, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito (BOE nº 31, de 5/2/2002), sin que haya habido modificaciones sustanciales; en Andalucía en el Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA nº 134, de 9/7/2010); en Cataluña en el Decreto Ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (BOE nº 49, de 26/2/2013); en Asturias en la Ley 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 (BOE nº 45, de 21/2/2013), declarado inconstitucional, y en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015), ya recurrido; en Canarias en la Ley 4/2012, de 25

65 De mi opinión son Sesma Sánchez y Cordero González en *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales del Principado de Asturias*, Información Fiscal, nº 72, 2005, pag. 98: “Es cierto que tanto el IGEC como el IAE recaen sobre una misma manifestación de capacidad económica, el beneficio que se obtiene de quien realiza una determinada actividad comercial en un local”. Este mismo argumento lo utiliza Sánchez Graells en ult. op. cit. para defender la doble imposición con el IS.

de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOE nº 166, de 12/7/2012)⁶⁶; en la Comunidad Valenciana en la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (BOE nº 27, de 31/1/2014); y en Navarra en la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (BOE nº 91, de 16/4/2015).

El impuesto extremeño grava la obtención de fondos reembolsables por parte de las entidades de crédito y sus sucursales (art. 40) mientras que el andaluz, el asturiano y el canario gravan la tenencia de dichos fondos (art. 6.Dos, art. 52 y art. 41.Dos) y el catalán, el valenciano y el navarro no matizan (art. 1, art. 161.1 y art. 3.2). Dichas entidades son el sujeto pasivo del mismo (art. 43, art. 6.Cinco, art. 5, art. 55, art. 41.Siete, art. 161.4 y art. 3.6). Se considera hecho imponible del extremeño la captación de fondos de terceros por las mencionadas entidades (art. 41), mientras que en el andaluz y el canario vuelve a ser la tenencia (art. 6.Tres y art. 41.Cuatro), en el catalán ambas cosas (art. 3), y en el asturiano, el valenciano y el navarro el mantenimiento de los fondos (art. 53, art. 161.2 y art. 3.4). La base imponible del extremeño será la cuantía económica total de cada año de la partida del Pasivo del Balance reservado de las Entidades de Crédito 4. *Depósitos de la clientela* excluidos los importes de los epígrafes correspondientes a las partidas de Ajustes por valoración (art. 44), a la que se le aplica una escala cuyo valor mínimo es del 0,3% y el máximo del 0,5% (art. 45). En el caso del andaluz, la base imponible será el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada trimestre natural del período impositivo de la misma partida anterior (art. 6.Seis), y se le aplica la misma escala que al extremeño. La base imponible del catalán, del asturiano, del canario y del valenciano se calcula igual que la del andaluz y se aplica la misma escala (arts. 6 y 7; arts. 56 y 58; art. 41.Ocho y Nueve y art. 161.5 y 6). La base imponible del navarro se calcula de igual manera que los anteriores, pero se aplica un tipo fijo del 0,03% (art. 3.7 y 8).

Los impuestos autonómicos, a mi juicio, gravan los resultados del banco a través de sus productos de pasivo, los capitales procedentes de terceros, que son los que generan una parte de los ingresos de la entidad financiera.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre los mismos en las SsTC 210/2012 (extremeño), 30/2015 (valenciano), 107/2015 y 111/2015 (catalán), y 108/2015 (asturiano), declarando inconstitucionales todos ellos salvo el extremeño.

La sentencia del extremeño compara el IDEC con el IAE. El Tribunal Constitucional hace la siguiente afirmación en el FJ 5: “[...] el objeto del gravamen no es la actividad bancaria de captación en sí misma considerada, sino únicamente uno de sus resultados (el pasivo acumulado por la captación de depósitos). En consecuencia, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito no recae sobre la realización de transacciones económicas, sino que grava el rendimiento que potencialmente se le presupone a los depósitos captados por las entidades bancarias, como elemento del pasivo susceptible de generar ingresos”. Si aplicara la interpretación de la STC 122/2012 deberíamos concluir que el IDEC y el IAE gravan lo mismo, coincidiendo con mi propio criterio expuesto anteriormente, sin embargo, en el FJ 6 se expone que el IAE grava el mero ejercicio de una actividad empresarial y por lo tanto no gravan lo mismo: “El IAE es un impuesto directo mediante el que se grava el mero el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto. [...] el IAE, [...] grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades

66 Su vigencia ha quedado suspendida por la Ley 5/2013, de 26 de diciembre, de modificación de la Ley 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias y suspensión de la vigencia del artículo 41 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Medidas Administrativas y Fiscales (BOE nº 33, de 7/2/2014).

*financieras, 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*⁶⁷. Por tanto, el IDEC grava el beneficio o rendimiento presunto de la actividad, y el IAE el mero ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos. Pues con todos mis respetos al Tribunal Constitucional, yo diría que se está gravando lo mismo.

Respecto al resto de los IDEC declarados inconstitucionales, el motivo es la reciente aprobación, por medio de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE nº 312, de 28/12/2012), de un IDEC estatal de cuota 0. Según el art. 6.2 de la LOFCA, los impuestos autonómicos tenían que desaparecer. Así, todas las sentencias se dedican a comparar el impuesto estatal con el autonómico según la literalidad de ambos preceptos, pero no entran a dilucidar qué es lo que se está gravando, llegando a la conclusión de que el IDEC estatal y el autonómico gravan lo mismo, incumplándose dicho artículo (STC 30/2015, FJ 4; STC 108/2015, FJ 4; STC 111/2015, FJ 2 y 3).

Lo me gustaría saber es por qué el andaluz, el extremeño y el navarro no han sido recurridos ante el TC todavía, o bien suspendidos, como si han hecho en la Comunidad Canaria.

Por último, podríamos citar también el conjunto de impuestos que recaen sobre la emisión de gases a la atmósfera, sobre vertidos y sobre generación y almacenamiento de residuos. Todos ellos buscan la protección del medio ambiente pero no gravan capacidad económica alguna, salvo que la consideráramos en los términos que hemos comentado en varios de los casos precedentes, respecto al coste no asumido por el sujeto pasivo que realiza la actividad contaminante. Lo cual se concreta en un gravamen de los ingresos o de los beneficios de dicho sujeto pasivo.

4. Conclusión

No hay discusión posible de que la jurisprudencia del TC, seguida luego por los diversos Tribunales Superiores de Justicia y por el Tribunal Supremo, ha provocado el cambio en la redacción del art. 6.3 de la LOFCA, dando por buenos impuestos autonómicos que, a mi juicio, no deberían ser tales o no deberían existir tal como están formulados, porque tengo mis serias dudas de que puedan catalogarse como tales sino más bien como multas coercitivas. Este es el caso de los impuestos sobre infrautilización, sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y sobre los grandes establecimientos comerciales.

La mayoría de los impuestos autonómicos estudiados, adolecen de una deficiente estructuración y de falta de respeto de los principios constitucionales, por lo que hago más las siguientes palabras de Puebla Agramunt: "[...] si las Comunidades Autónomas tienen problemas de financiación, ello deberá resolverse de una manera más global y uniforme, con una solución al sistema de financiación en su conjunto, pero sobre todo de forma más responsable; no enmascarando tributos con la fácil etiqueta de ecológicos [o con fines no fiscales], cuando lo que se pretende es paliar deficiencias de tesorería. Si se necesita más, que se utilicen las vías constitucionales para ello, asumiendo el coste político que ello ocasione"⁶⁸.

67 Esta afirmación deja perfectamente claro que el "mero ejercicio" no supone manifestación de capacidad económica alguna.

68 *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 115.

Estoy de acuerdo con la autora en que es más fácil y popular crear “impuestos” ecológicos que recaigan sobre las empresas o algún colectivo concreto, que buscar otro tipo de medios de financiación más impopulares al recaer sobre todos los contribuyentes, pero la popularidad o impopularidad de la medida no justifica la creación de “impuestos” que no gravan capacidad económica alguna, y que, por tanto, son inconstitucionales.

