

criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable”.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia de 30 de noviembre de 2000

Ponente: Excmo. Sr. D. Carles Viver Pi-Sunyer

Inconstitucionalidad del Impuesto Balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, por configurarse como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario que incide en la misma materia imponible que el IBI.

La búsqueda de nuevas materias impositivas por parte de las Comunidades Autónomas de régimen común es un tema de actualidad incluso en los medios de comunicación no especializados.

Las Comunidades no solo han utilizado, con mayor profusión de la que algunas voces vaticinaron en 1997, las facultades normativas que tienen atribuidas en relación con los tributos cedidos, sino que ejercen su poder tributario creando tributos propios en mayor o menor medida “extravagantes” (entiéndase este término sin ningún sentido peyorativo). En este discurrir de los hechos, parece que la tributación con fines extrafiscales es uno de los campos donde la tributación autonómica propia tiene y tendrá un mayor despliegue.

Por esto, la sentencia que incluimos a continuación tiene especial interés ya que sienta los criterios con que esta clase de impuestos debe ser enjuiciada desde la perspectiva constitucional: Si se trata de tributos con verdaderos fines extrafiscales (en este caso medioambientales), la propia estructura técnico-jurídica del impuesto lo desvelará y demostrará su íntima conexión con los fines pretendidos. En este caso parece que los tributos autonómicos tendrán un amplio respaldo constitucional. Pero si del examen de los elementos esenciales de cada figura (sujetos, base imponible, tipo de gravamen, etc.) se deduce que el tributo no está realmente diseñado para alcanzar los fines extrafiscales nominalmente declarados, su juicio de constitucionalidad será más estricto y, en particular, los límites a la doble imposición serán exigidos con máximo rigor.

De ahí que las observaciones del Tribunal Constitucional sobre el hecho imponible y el objeto o materia imponible sean importantes y, junto con lo establecido en otras sentencias (Impuestos andaluz y extremeño) vayan formando una doctrina bastante precisa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Quinto: (...) *lo que en este proceso debemos dilucidar es si el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente grava materia imponible reservada a las Corporaciones Locales.*

Como hemos reiterado, para los representantes procesales del Gobierno y del Parlamento de las Islas Baleares, con cita del párrafo de la Exposición de Motivos de la Ley 12/1991 en el que se destaca que la finalidad del nuevo impuesto es la protección del medio ambiente la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes y con amplia remisión a la STC 186/1993 que declaró constitucional el Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, sostienen, como primera línea argumental, que lo que grava el impuesto controvertido es propiamente las actividades contaminantes, no la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente.

Ciertamente, si el IBIAMA gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones "distorsionadoras del medio ambiente" —como dice la Exposición de Motivos de la Ley— ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el IBI: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias impositivas dispares.

Sin embargo, el análisis de la estructura del nuevo impuesto autonómico no permite llegar a esta conclusión (...) 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, (...) 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 efecto, a diferencia del Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y del Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, respecto de los que este Tribunal tuvo ocasión de declarar que no gravaban la titularidad de los bienes afectados, sino algo distinto cual es la "infrautilización" de los mismos (SSTC 186/1993, de 7 de junio, y 37/1987, de 26 de marzo, respectivamente), (...) el IBIAMA, bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga").

En efecto, el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, des-

vinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (...) 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). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad (...)

En rigor, frente a lo que sostienen los representantes del Gobierno y del Parlamento de las Islas Baleares, como comprobaremos a continuación en un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran el IBI y IBIAMA, lo gravado es la mera titularidad de tales bienes inmuebles, incurriendo así en la prohibición establecida por el art. 6.3 LOFCA, al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI.

En efecto, el art. 21 de la Ley 12/1991 configura como hecho imponible del IBIAMA "la titularidad por el sujeto pasivo, (...) de los elementos patrimoniales (...) que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo"; entendiendo, de un lado, por elementos patrimoniales afectos "cualquier tipo de instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades 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" (...) el IBI es un impuesto cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectados; siendo el sujeto pasivo, los propietarios de los bienes inmuebles, o titulares de un derecho real de usufructo, de superficie, o de una concesión administrativa demanial o mixta (art. 65).

En definitiva, tanto uno como otro impuesto gravan la "titularidad" de bienes inmuebles; (...)

Sexto: *Es cierto que el IBI se refiere a "bienes inmuebles" y el IBIAMA a "instalaciones"; también lo es que este segundo impuesto al precisar el valor de las instalaciones no recurre al valor catastral sino al de la capitalización del promedio de ingresos prescindiendo para ello del número y de las características de las instalaciones o inmuebles que afectan al medio ambiente: la titularidad de una de ellas es suficiente para ser sometido a dicha tributación. Sin embargo, estas constataciones no alteran la conclusión avanzada.*

En efecto, respecto de lo primero, aunque el IBI se refiera a "bienes inmuebles" y el IBIAMA a "instalaciones", éstas no son más que una especificación o una parte de aquéllos. Es más, aunque excepcionalmente algunos supuestos específicos de "instalaciones" gravadas por el IBIAMA pudiese dudarse de si en rigor cabe calificarlas como bienes inmuebles (...) no cabe duda de que el solapamiento en cuanto a la materia imponible entre ambos impuestos se produce en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables. (...)

A la misma conclusión debe llegarse, como se acaba de decir, respecto de la base imponible de ambos tributos ya que en los dos casos se gravan los bienes inmuebles con relación a su "valor", aunque, eso sí, cada norma elige una forma distinta de cuantificación: el IBI, un valor administrativo como es el "valor catastral" y el IBIAMA, una suerte de "valor contable" derivado de la capitalización del promedio de ingresos.

(...)

En cualquier caso, como hemos avanzado, la configuración de la base imponible a partir únicamente del volumen de ingresos brutos de explotación pone de relieve que el IBIAMA no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos, sino de otros factores como, por ejemplo, de las inversiones realizadas para evitar precisamente la afectación del medio ambiente.

En suma, debe concluirse que el IBIAMA se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que incide en la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA.