

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062926

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN***Sentencia 587/2014, de 2 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 267/2006***SUMARIO:**

**CC.AA. Aragón. Tributos propios. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.** Mediante el presente recurso se impugna la Orden del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón de 12 de mayo de 2006 por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer período impositivo, de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005. La extralimitación competencial aquí apreciada se desprende asimismo, prima facie, del propio título de la Orden y de su preámbulo, y ello con independencia de que otros contenidos de la misma se ajusten a la habilitación legal y por tanto deben declararse los artículos impugnados nulos por falta de competencia. Se alega en la demanda que la Orden de 12 de mayo de 2006 es nula por ser inconstitucional la Ley 13/2005 de Aragón (Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios), por afectar a la competencia del Estado: Legislación básica sobre protección del Medio Ambiente; Bases del régimen energético y Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica y no cumplir los requisitos impuestos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para aceptar la legitimidad de la imposición extrafiscal autonómica, en particular, debido a la ausencia de las exigencias jurisprudenciales precisas para la legitimidad de un impuesto extrafiscal, como son la competencia material en el objeto del tributo y la capacidad de alcanzar su finalidad extrafiscal, es decir, el efecto disuasorio de las emisiones. Sin embargo, la Comunidad Autónoma ha asumido competencias en materia de régimen energético y de protección del medio ambiente por lo que no solo tiene la competencia material para dictar, en el marco de la legislación básica del Estado, normas de desarrollo legislativo y ejecución en materia de protección del medio ambiente y de régimen energético, sino que tiene también la competencia financiera para adoptar esas medidas en forma de tributos, dentro del marco y límites establecidos por la normativa del Estado y, concretamente, por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas [Vid., en el mismo sentido, STC, n.º 60/2013, de 13 de marzo de 2013 (NFJ050497)]. Por otro lado, el requisito del efecto disuasorio no es exigible en el presente caso, en el que no se da la duplicidad prohibida por la LOFCA, de acuerdo con la propia doctrina del Tribunal Constitucional. Tomando en consideración todos los elementos de la regulación del Impuesto, se puede concluir que no se produce una coincidencia de hechos imponible prohibida en el art. 6.3 Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA) entre el impuesto impugnado y el impuesto sobre actividades económicas. La configuración del impuesto por la Ley 13/2005 parte de daño medioambiental al causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, con consecuencia directa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón, (Óxidos de azufre (SOX), Óxidos de nitrógeno (NOX) y Dióxido de carbono (CO2); a su vez la base imponible se determina atendiendo a las cantidades emitidas a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes por una misma instalación o foco emisor durante el período impositivo correspondiente y la base liquidable se obtiene aplicando a las unidades contaminantes de la base imponible las reducciones que la propia ley establece, por lo que conforme a aquella doctrina no se aprecia la contravención del art. 6.3 de la LOFCA. Tampoco se aprecia la nulidad de la nulidad de la Orden, en cuanto se refiere a las emisiones de CO2, por vulnerar la Ley 1/2005 (Régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero), ya que la regulación del impuesto responde a la finalidad de establecer una protección del medio ambiente mediante una norma adicional de protección, amparada por el régimen de competencias que se ha expuesto con anterioridad, que no persigue establecer una limitación al régimen de asignación de derechos de emisión sino configurar unos niveles superiores de protección medioambiental. No se trata de gravar lo que se atribuye gratuitamente por el Estado dentro del desarrollo de la norma de Derecho comunitario y, en último término, de un Tratado internacional sino que, por el contrario, se grava y configura como hecho imponible la acción de contaminar que se produce por la emisión de contaminantes y que, como supuesto de no sujeción, considera la especial situación de las emisiones realizadas en exceso respecto a las asignadas y sobre las que se hayan adquirido los correspondientes derechos de emisión [Vid., en el mismo sentido STS de 19 de junio de 2014, recurso n.º 397/2013, (NFJ054715)].

**PRECEPTOS:**

Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), art. 6.3.

Orden del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón de 12 de mayo de 2006 (Disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer período impositivo, de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005), arts. 1 a 13.

Decreto Legislativo 1/2001 de Aragón (TR Ley del Presidentes y del Gobierno de Aragón), arts. 32, 33 y 56.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62 y ss.

Ley Orgánica 5/2007 (Estatuto de Autonomía de Aragón), art. 53.

Ley 13/2005 de Aragón (Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios), arts. 23 y 50.

Ley 1/2005 (Régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero), art.16.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª, Grupo 151.

Constitución española, art. 149.

**PONENTE:**

*Don Eugenio Ángel Esteras Iguacel.*

Magistrados:

Don EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL

Don FERNANDO GARCIA MATA

Doña NEREA JUSTE DIEZ DE PINOS

**T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2**

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00587/2014

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 267 del año 2006-

S E N T E N C I A Nº 587 de 2014

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

Dª Nerea Juste Díez de Pinos

D. Fernando García Mata

-----

En Zaragoza, a dos de octubre de dos mil catorce.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 267 de 2006, seguido entre partes; como demandante la mercantil ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE LA INDUSTRIA ELÉCTRICA (UNESA) , representada por

el procurador D. José M<sup>a</sup>. Angulo Sainz de Varanda y asistida por el abogado D. Pascual Sala Atienza; y como Administración demandada la DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN, representada por el letrado de la Comunidad Autónoma. Es objeto de impugnación la Orden del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón de 12 de mayo de 2006 por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer período impositivo, de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, y se aprueban modelos de declaración censal, pagos fraccionados y autoliquidaciones.

Procedimiento : Ordinario.

Cuantía : Indeterminada.

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Eugenio A. Esteras Iguácel.

### **ANTECEDENTES DE HECHO:**

#### **Primero.**

La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 16 de junio de 2006, interpuso recurso contencioso administrativo contra la Orden citada en el encabezamiento de esta resolución.

#### **Segundo.**

Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, declare nula la Orden impugnada por vulneración de las disposiciones sobre elaboración de las normas de carácter reglamentario; subsidiariamente, la declaración de nulidad de la Orden impugnada en lo que se refiere al Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera (art. 1, 5, 9.2, 10 y Disposición Adicional 1<sup>a</sup> apartado 2) por ser contraria la jurisprudencia constitucional en cuanto a los tributos extrafiscales y vulnerar el art. 6.3 de la LOFCA; subsidiariamente, se anulen las disposiciones de la Orden impugnada que se refieren a las emisiones de CO<sub>2</sub>, por ser contrarios a la Ley 1/2005 por la que se regula el convenio de emisiones de efecto invernadero; por medio de Otrosí se interesaba el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, en relación con la Ley 13/2005 de las Cortes de Aragón, ante el Tribunal Constitucional.

#### **Tercero.**

La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

#### **Cuarto.**

No habiéndose solicitado el recibimiento del recurso a prueba ni formuladas conclusiones quedó el recurso pendiente de señalamiento si bien conocido el planteamiento de los recursos de inconstitucionalidad 3095 y 3701/2006 contra la Ley 13/2005 se acordó esperar a la resolución de los mismos ante el Tribunal Constitucional; recaídas sentencias en ambos se acordó oír a las partes presentando alegaciones la parte actora, con señalamiento para votación y fallo para el día 1 de octubre de 2014.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente proceso por la parte actora la Orden del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón de 12 de mayo de 2006 por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer período impositivo, de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en

materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, y se aprueban modelos de declaración censal, pagos fraccionados y autoliquidaciones.

### **Segundo.**

La primera de las pretensiones de la demanda se sustenta en la alegación de que la Orden de 12 de mayo de 2006 vulnera lo dispuesto en los artículos 32, 33 y 56 del Decreto Legislativo 1/2001, de 3 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Presidente y del Gobierno de Aragón, en tanto no se han respetado las obligaciones sobre procedimiento de aprobación de las disposiciones de carácter general.

Sobre esta cuestión esa Sección Segunda se ha pronunciado en las sentencias de 27 de diciembre de 2013, dictadas en los recursos 323/2006 y 324/2006, ya firmes, interpuestas contra la misma Orden ahora impugnada, en los términos siguientes:

« SEGUNDO . La parte recurrente con carácter previo comienza poniendo de manifiesto que recibido el expediente se advirtieron diversos defectos y carencias en cumplimiento de los trámites y requisitos previstos en los artículos 32 y 33 del Decreto legislativo 1/2001, que la propia Administración reconoce no haber cumplimentado por no haberlos considerado necesarios atendida la habilitación dada por la ley 13/2005, así como que de la Orden no deriva ningún efecto económico para los ciudadanos y que no tiene la naturaleza de disposición de carácter general a los efectos del artículo 32.2 del Decreto legislativo citado, afirmaciones de las que discrepa la parte recurrente. Posteriormente, recuerda que la ley 13/2005 ha sido reputada inconstitucional por el Gobierno del Estado y por 50 diputados del Grupo Parlamentario Popular, que han planteado los recursos de inconstitucionalidad 3701 y 3095/2006, añadiendo que la Orden traspasa las facultades deferidas por la ley en su disposición adicional cuarta, invadiendo espacios reglamentarios reservados por ley al Gobierno de Aragón, como demuestra el hecho de que a continuación se tramitara y aprobara un Decreto de desarrollo de la ley -Decreto 1/2007-, regulando la aplicación de los Impuestos Medioambientales. En dicho sentido pone de manifiesto que la Orden no se limitó a "aprobar los modelos de gestión y liquidación de los Impuestos Medioambientales y a dictar disposiciones complementarias que sean necesarias para la aplicación de los mismos", sino que regula una serie de cuestiones que sobrepasan la habilitación concedida, yendo más allá de lo que dispone el Reglamento aprobado por Decreto, como se desprende de sus disposiciones adicionales primeras, que además de incurrir en extralimitación incurre igualmente en incoherencias. Al efecto invoca y transcribe los artículos 29 a 33 del Decreto legislativo 1/2001, de 3 de julio y la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1998 .

Frente a ello la Diputación General de Aragón, tras recordar lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de la disposición adicional cuarta de la Ley 13/2005, señala que en cumplimiento del primero se aprobó el Decreto 1/2007 y, del segundo, la Orden impugnada, que no supone una determinación de derechos y obligaciones, ni desarrollo o modalización de la previsión legislativa, limitándose a llevar a sus últimas consecuencias prácticas la eficacia de la Ley sin incorporar innovaciones ni actuaciones. Posteriormente, tras invocar los artículos 62 y siguientes de la Ley 30/1992, concluye que los vicios invocados representan solo una irregularidad no invalidante, sin que la sustitución del plazo de 1 mes por 15 días, la omisión de la exposición de motivos y memoria, puedan reputarse esenciales, siendo la Orden determinación en aspectos muy concretos de la Ley.

TERCERO. A la vista de los motivos de impugnación y de los de oposición al recurso, y dejando a un lado que lo razonado en los párrafos antepenúltimo y último del fundamento de derecho IV del escrito de contestación no guardan relación con la Orden objeto de impugnación -van referidas a otras impugnaciones del ulterior Decreto de la DGA 1/2007-, son tres los motivos que se aducen para fundar la pretensión de nulidad articulada en la demanda: la falta de competencia del Consejero del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón para dictar la Orden impugnada, la existencia de defectos en el procedimiento y la inconstitucionalidad de la ley que le sirve de cobertura.

Pues bien, partiendo de que todo acto o disposición general ha de ser dictado por un funcionario o autoridad legítima, dentro de sus competencias y conforme al procedimiento legalmente establecido -el artículo 53 de la Ley 30/1992 dispone en dicho sentido que "los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido"-, lo primero que debe examinarse es si el Consejero referido era competente para dictar la Orden impugnada atendida la materia que constituye su contenido.

CUARTO. Para dar respuesta a este primer tema debe recordarse que la Constitución Española al regular en su Título IV el Gobierno y la Administración dispone en su artículo 97 que "el Gobierno dirige la política interior y exterior, la Administración civil y militar y la defensa del Estado. Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes.

En el ámbito autonómico al que se circunscribe la presente impugnación el Estatuto de Autonomía aprobado por Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, dispone en su artículo 53.1 -comprendido dentro del Capítulo III "El Gobierno de Aragón o la Diputación General de Aragón" de su Título II "Organización institucional de la

Comunidad Autónoma de Aragón"- que "el Gobierno de Aragón ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria".

Por su parte, el Decreto Legislativo 1/2001, de 3 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Presidente y del Gobierno de Aragón, a la sazón vigente -fue derogado por la Ley 2/2009, de 11 de mayo-, el cual regula el estatuto y competencias del Presidente, el Gobierno de Aragón y los Consejeros, se refiere al ejercicio de la potestad normativa por parte del Gobierno en su capítulo II, disponiendo en su artículo 29.1 que "la titularidad de la potestad reglamentaria corresponde al Gobierno de la Comunidad Autónoma. No obstante, los Consejeros podrán hacer uso de esta potestad cuando les habilite para ello una ley o un reglamento aprobado por el Gobierno".

Ciertamente, más precisa, aunque en líneas generales ratifica el Decreto legislativo 1/2001, y en cuanto aquí interesa, es la Ley 2/2009, de 11 de mayo, del Presidente y del Gobierno de Aragón -que no resulta de aplicación por razón de su fecha-, la cual en su exposición de motivos, se refiere a los Consejeros "como responsables de la definición y ejecución de la acción del Gobierno a través de un Departamento", señalando que "se amplían sus potestades, de modo que puedan ejercer la potestad reglamentaria en las materias propias de su Departamento, directamente cuando se trate de normas de orden interno o de relaciones de sujeción especial, o bien mediante habilitación de ley o del Gobierno cuando se trate de normas ejecutivas", y precisando en su artículo 10.4 que les corresponde "ejercer la potestad reglamentaria en las materias propias de su Departamento", pero señala con claridad en su artículo 11 que es el Gobierno de Aragón quien "ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con las leyes", por lo que el artículo 12 dispone que "corresponde al Gobierno: (...) 10) Ejercer la potestad reglamentaria", añadiendo el artículo 43, en su apartado 1 "la potestad reglamentaria reside en el Gobierno", si bien "sus miembros podrán ejercerla cuando los habilite para ello una ley o un reglamento aprobado por el Gobierno", aclarando, en su apartado 4, que "el Vicepresidente o los Vicepresidentes y los Consejeros tienen potestad reglamentaria de orden interno en las materias de su competencia. En los demás casos será necesaria una habilitación por ley o decreto".

De lo expuesto deriva que la competencia del Consejero en materia reglamentaria viene determinada en el Decreto legislativo 1/2001, o por una habilitación legal o por un reglamento aprobado por el Gobierno.

QUINTO. Pues bien, no viniendo amparada la competencia del Consejero para dictar la Orden impugnada en un reglamento aprobado por el Gobierno, debe examinarse si el Consejero tenía habilitación legal para dictar la Orden controvertida.

En dicho sentido es preciso partir de la disposición final cuarta de la ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón en la que se regulan las "facultades de desarrollo" y en la que se prevé en su apartado 1 que "el Gobierno de Aragón dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley", añadiendo el apartado 2 que "se faculta al titular del departamento competente en materia de Hacienda para que apruebe los modelos oficiales de declaración censal de datos y de liquidación de los impuestos medioambientales que se establecen en la presente Ley y dicte las disposiciones complementarias que sean necesarias para su efectiva aplicación.- Asimismo, el Consejero competente en materia de Hacienda fijará, mediante orden, la remuneración máxima a percibir por los peritos terceros que intervengan en procedimientos de tasación pericial contradictoria".

Del examen de dicha disposición final se desprende con claridad que la ley faculta al Gobierno de Aragón, como titular de la potestad reglamentaria -no al titular del departamento de Economía, Hacienda y Empleo-, el dictar las disposiciones de desarrollo y ejecución, limitando la intervención en la materia de dicho departamento, en cuanto aquí interesa, a aprobar "los modelos oficiales de declaración censal de datos y de liquidación de los impuestos medioambientales que se establecen en la presente Ley" y dictar "las disposiciones complementarias que sean necesarias para su efectiva aplicación".

En consecuencia, no existe habilitación legal para dictar normas de desarrollo o ejecución fuera del limitado ámbito antes referido -no deriva lo contrario del artículo 22.1 del Decreto Legislativo 1/2000, de 29 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda de Aragón, citado en el preámbulo de la Orden, pues el mismo al referirse "a las normas de desarrollo dictadas por el consejero competente en materia de Hacienda" lo hace circunscribiéndose a "las correspondientes autorizaciones que le sean concedidas"-, y la consecuencia ineludible es que cualquier incursión de la Orden en normas de desarrollo o ejecución conllevará su nulidad de pleno derecho por falta de competencia para ello -el artículo 62.2 de la Ley 30/1992 dispone que "también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales"-, nulidad que no se comunicará o transmitirá al contenido que sea conforme con la habilitación legal concedida -en dicho sentido referido a los actos administrativos el artículo 64.2 de la ley 30/1992 dispone que "la nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado"-.

A la vista de ello, procede examinar a continuación si la Orden en cuestión tiene disposiciones en su articulado que exceden el ámbito competencial de quien lo dicta, las cuales deberán ser declarados nulas por falta de habilitación legal.

SEXTO. Pasando al examen del articulado de la Orden y por lo que hace referencia al artículo 1, el mismo se refiere a los "obligados a la presentación de la declaración censal de alta" e incurre en una clara extralimitación, pues en su apartado 1, tras señalar que están obligados a presentar declaración censal los sujetos pasivos, introduce determinadas excepciones de la obligación formal de presentación de la declaración censal de alta, que corresponde a los sujetos pasivos, que excede el ámbito de la habilitación concedida -además, si examinamos su contenido podemos observar que, si bien conforme a los artículos 29 y 30 de la ley son grandes áreas de venta, que estarían obligados a presentar la declaración censal de alta, las que tengan una superficie superior a 500 m<sup>2</sup>, el precepto no se atiene a dicho límite sino que exceptúa a las que tengan una superficie inferior a 2.000 m<sup>2</sup>-, y lo mismo sucede con el apartado 2, que si bien está en consonancia con el artículo 50, apartados 1 y 3, de la Ley 13/2005, introduce diversas especificaciones -en el párrafo primero, con relación al impuesto sobre daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes, y en el párrafo segundo, con relación al causado por grandes áreas de venta, en consonancia con las excepciones del apartado 1º-, que igualmente rebasan el carácter complementador de los modelos oficiales de declaración censal de datos y de liquidación de los impuestos medioambientales que le atribuye la ley.

En cuanto al artículo 2 relativo a "plazo, efectos y forma de presentación", si bien se corresponde con el artículo 50 de la Ley, fuera de lo que es reproducción del contenido legal que nada aporta a la ley, regula, en el apartado 1, el primer período impositivo, en el apartado 2, el cómputo a efectos de autoliquidación de las nuevas altas y, en el apartado 3, aparte de indicar que el alta se ajustará al modelo censal y referirse a la identidad y capacidad del representante legal, regula las facultades de comprobación y la validación de la declaración censal. Pues bien, los apartados 1, 2 y último párrafo del 3 extralimitan la habilitación legal, de forma que solo el resto del apartado 3 se ajusta al carácter complementador de la habilitación legal.

Los artículos 3, 4, 5 y 6, en cuanto regulan el contenido de la declaración censal y la información complementaria en cada uno de los impuestos medioambientales, son disposiciones complementarias necesarias para su efectiva aplicación, en cuanto se refieren a su contenido y, en consecuencia, se encuentran dentro de la habilitación legal concedida por la disposición final cuarta apartado 2 de la Ley 13/2005.

El artículo 7 regula la "modificación de los datos censales y declaración de baja", y se corresponde con los apartados 3 y 4 del artículo 50, reproduciendo en parte el contenido de la ley e introduciendo en lo demás, la regulación de facultades de comprobación -apartado 1-, previsiones para el supuesto de modificaciones de instalaciones o superficies que afecten a la base imponible -apartado 2- y precisiones en cuanto al órgano al que deben presentarse -apartado 3-, que exceden el ámbito propio de la habilitación concedida, siendo propias del desarrollo reglamentario de la ley encomendada al Gobierno de Aragón, en la disposición final cuarta, apartado 1 de la Ley 16/2005.

En cuanto al artículo 8, relativo a los "Obligados a realizar pagos fraccionados y presentar autoliquidación", se remite al artículo 1 de la Orden que, como antes se ha señalado, es nulo por defecto de competencia, por lo que dicha nulidad se comunica a este precepto.

El artículo 9, regula los "pagos fraccionados durante el primer período impositivo", conteniendo una regulación reglamentaria que en modo alguno cabe subsumir en el complemento autorizado por la ley, a lo que debe añadirse que al regular el primer pago fraccionado en el impuesto sobre daño medioambiental causado por instalaciones de transporte por cable y por grandes áreas de venta -apartados 1.a) y 3.a)-, el pago fraccionado excede en su importe al previsto en el artículo 51.2, párrafo segundo de la Ley 13/2005. Por todo ello, dicho artículo debe ser en consecuencia declarado nulo.

En el artículo 10 se regulan los "métodos para el cálculo del importe de los pagos fraccionados", en el artículo 11, los "plazos de presentación de la autoliquidación" y en el artículo 12, los "ingresos", y todos ellos exceden igualmente de la habilitación concedida por la ley al regular, el primero, los métodos para calcular el importe de los pagos fraccionados en el impuesto sobre daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes, cuando las instalaciones no dispongan de sistemas de medición continua de emisiones previamente autorizados, y el segundo y tercero -que se corresponde básicamente con el artículo 51 de la Ley-, el lugar, forma y fechas de presentación de la solicitud, que dicho precepto legal reserva para su desarrollo reglamentario y que no se corresponde con la habilitación dada al Consejero del Departamento.

El artículo 13, por último, se refiere a los "aplazamientos y fraccionamientos" y si bien no añade novedades, salvo ante quien se presenta, sobre la normativa vigente, no se corresponde con la habilitación concedida, por lo que el mismo es igualmente nulo.

Dicha nulidad es, de forma evidente, igualmente predicable de la disposición adicional primera que establece el "concepto de unidad de explotación en los transportes con cable y de unidad técnica fija de las instalaciones emisoras de sustancias contaminantes", precisión que corresponde al Decreto y no a la Orden.

Por último, la disposición adicional segunda dispone la "aprobación de los modelos de declaración censal, pagos fraccionados, y autoliquidación de los Impuestos Medioambientales", que es el objeto central de la

habilitación concedida y, por tanto, su contenido se enmarca dentro de la competencia del Consejero autor de la Orden impugnada.

Atendido lo anterior procede declarar, por falta de competencia, la nulidad de los artículos 1, 2 apartados 1º y 2º y último párrafo del apartado 3º, 7, 8, 9 10, 11 13 y disposición adicional primera.

La extralimitación competencial aquí apreciada se desprende asimismo, prima facie, del propio título de la Orden y de su preámbulo, ya que en el título de la Orden se hace constar que por la misma "se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer período impositivo, de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón" y en el preámbulo se explica que "la norma legal necesita, al menos para asegurar su efectividad en el primer período impositivo, la cobertura de unas instrucciones temporales que regulen aquellos aspectos imprescindibles para su aplicación", y resulta evidente que la habilitación legal no se extiende ni a dictar "disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer período impositivo", ni para "asegurar su efectividad en el primer período impositivo, la cobertura de unas instrucciones temporales que regulen aquellos aspectos imprescindibles para su aplicación", y ello con independencia de que otros contenidos de la misma se ajusten a la habilitación legal.

SÉPTIMO. Queda por determinar si los preceptos que no han sido declarados nulos por defecto de competencia, son nulos o anulables por no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido, con infracción del artículo 32.2 y concordantes del Decreto legislativo 1/2001 . Dicho artículo, a la sazón vigente, disponía, en cuanto aquí interesa, en su apartado 1 que "la elaboración de los anteproyectos de disposiciones de carácter general corresponderá al Departamento a quien le esté atribuida la competencia correspondiente", añadiendo el apartado 2 que "el proyecto de disposición general de que se trate deberá ir acompañado de una exposición de motivos y de una memoria que justifique la necesidad de la promulgación de la norma, su forma de inserción en el ordenamiento jurídico y una valoración de los efectos que, a juicio del Departamento proponente, puedan seguirse de su aplicación. Cuando la ejecución del reglamento conlleve efectos económicos, la propuesta deberá ir acompañada de la memoria económica correspondiente". Por su parte el artículo 33 regula la información y audiencia públicas, señalando el apartado 1 que "cuando lo requiera la materia que sea objeto de la disposición general que se prepare, el proyecto correspondiente se someterá a información pública. Asimismo, el Departamento que hubiere elaborado aquélla deberá dirigirse específicamente a las asociaciones representativas de intereses colectivos relacionados con la materia a reglamentar cuando la existencia de estas asociaciones conste de manera indubitada para la Administración de la Comunidad Autónoma" y el apartado 3 que "los trámites de información y audiencia regulados en los apartados anteriores tendrán la duración que establezca el Consejero del correspondiente Departamento, si bien, como regla general, no será inferior a un mes. Se podrá reducir el plazo a quince días cuando razones debidamente justificadas así lo motiven".

Que no se ha dado ninguno de los trámites referidos lo puso de manifiesto la propia DGA al contestar a la solicitud de ampliación del expediente, poniendo de manifiesto que para su aprobación no se ha considerado necesario elaborar ninguna memoria justificativa, al dictarse en virtud de la habilitación de la disposición final cuarta de la ley 13/2005 , ni ninguna memoria económica, pues de la Orden no deriva ningún efecto económico, y, por consiguiente, ningún informe de la Comisión Jurídico Asesora del Gobierno de Aragón.

Pues bien, si se hubiera mantenido la Orden con el contenido con el que fue aprobada, por estimarse que el Consejero era competente para dictarla, la ausencia de los trámites denunciados determinaría la nulidad de pleno derecho de la Orden pues en la redacción aprobada incluía numerosos preceptos que son desarrollo y ejecución de la ley 13/2005, pero lo que debe examinarse a continuación es si el contenido que no ha sido declarado nulo, esto es, el artículo 2, apartado 3º, salvo el último párrafo, los artículos 3 , 4 , 5 y 6 , y la disposición adicional segunda, precisaban dichos trámites para su aprobación, cuestión que ha merecer una respuesta negativa, ya que, atendido el contenido de los mismos, que se limitan a aprobar los modelos oficiales de declaración censal de datos y de liquidación de los impuestos medioambientales y a expresar el contenido de la declaración censal y la información censal complementaria, en estricto cumplimiento del mandato legal, ha de estimarse que la justificación deriva de la propia ley que ordena su elaboración, sin que resulten exigibles los referidos trámites.

Ciertamente, el Decreto legislativo 1/2001 disponía al regular la competencia de la Comisión Jurídico Asesora, en su artículo 56 , que "1. En el ámbito de actuación de la Comunidad Autónoma de Aragón y dentro de lo preceptuado en cada caso por el ordenamiento jurídico aplicable, la Comisión Jurídica Asesora emitirá dictamen preceptivo sobre: (...) b) Los proyectos de disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de una ley, sea ésta estatal o autonómica, o de una norma comunitaria, así como sus modificaciones", y en el caso enjuiciado no se ha emitido informe por la referida Comisión, sin embargo, ello no es sino consecuencia del hecho de que no nos encontramos ante un reglamento ejecutivo al que se vincule el carácter preceptivo de dicho informe.

En dicho sentido debe recordarse que la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 18/1982, de 3 de mayo , señala que "existe en nuestro derecho una tradición jurídica que dentro de los reglamentos, como disposiciones generales de la Administración con rango inferior a una ley, y aun reconociendo que en todos ellos se actúa el ejercicio de la función ejecutiva en sentido amplio, destaca como «reglamentos ejecutivos» aquellos

que están directa y concretamente ligados a una ley, a un artículo o artículos de una ley o a un conjunto de leyes, de manera que dicha ley (o leyes) es completada, desarrollada, pormenorizada, aplicada y cumplimentada o ejecutada por el reglamento. Son reglamentos que el Consejo de Estado ha caracterizado como aquellos «cuyo cometido es desenvolver una ley preexistente o que tiene por finalidad establecer normas para el desarrollo, aplicación y ejecución de una ley»".

Es cierto que sobre la condición de Reglamento ejecutivo, a la que se vincula el carácter preceptivo del informe del Consejo de Estado -y que es perfectamente aplicable al supuesto de la competencia en la materia de la Comisión Jurídico Asesora-, se han observado algunas divergencias jurisprudenciales, pues como señala la sentencia de la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 1999, "se atiende en algunas sentencias a una concepción material, comprendiendo en el concepto los Reglamentos que de forma total o parcialmente completan, desarrollan, pormenorizan, aplican o complementan una o varias leyes, entendidas como normas con rango de ley, lo que presupone la existencia de un mínimo contenido legal regulador de la materia, y en otras sentencias, representando otra tendencia jurisprudencial, se da cabida también en una perspectiva formal, a aquellos Reglamentos que ejecuten habilitaciones legales, con independencia de cualquier desarrollo material, resultando excluidos del informe preceptivo del Consejo de Estado los proyectos informados que son objeto de alguna modificación no esencial, los Reglamentos independientes, autónomos y los Reglamentos derivados de la potestad doméstica de la Administración en su ámbito organizativo interno, así como los Reglamentos de necesidad", sin embargo, partiendo de lo expuesto la Orden controvertida quedaría excluida de dicha consideración, pues la misma, en los límites dados por la habilitación legal y que aquí se consideran dictados dentro de la competencia del Consejero del Departamento, no contiene un desarrollo de una norma legal en los términos antes referidos, dado que su único objeto válido es la aprobación de unos modelos oficiales de declaración censal de datos y de liquidación de los impuestos medioambientales y disposiciones complementarias que sean necesarias para su efectiva aplicación de dichos modelos, de forma que no puede estimarse que nos encontremos ante un reglamento ejecutivo que pueda considerarse incluido en el objeto de la finalidad fiscalizadora a la que responde el referido precepto legal.»

En consecuencia, procede también en este caso estar a la nulidad de los preceptos respectivos con estimación parcial de la primera de las pretensiones si bien, al quedar subsistentes otros artículos de la Orden procede entrar a considerar las alegaciones y pretensiones que se refieren a la inconstitucionalidad de la Ley 13/2005, en cuanto regula el impuesto respectivo.

### **Tercero.**

Se alega en la demanda que la Orden de 12 de mayo de 2006 es nula por ser inconstitucional la Ley 13/2005 de las Cortes de Aragón por las que se establece el Impuesto sobre daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera ( art. 20 a 26 y concordantes), por afectar a la competencia del Estado definida en los artículos 149.1.23 de la Constitución (Legislación básica sobre protección del Medio Ambiente), 149.1.25 (Bases del régimen energético) y 149.1.13 (Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica) y no cumplir los requisitos impuestos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para aceptar la legitimidad de la imposición extrafiscal autonómica.

En particular la demanda se refiere a la ausencia de las exigencias jurisprudenciales precisas para la legitimidad de un impuesto extrafiscal, como son la competencia material en el objeto del tributo y la capacidad de alcanzar su finalidad extrafiscal, es decir, el efecto disuasorio de las emisiones.

Para dar respuesta a esta alegación es preciso tener en cuenta la doctrina que se establece en la sentencia de Tribunal Constitucional 60/2013, de 13 de marzo, dictada en cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en relación con los artículos 1 a 15 de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, y en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2014 (Recurso de casación nº. 397/2013), dictada en relación con la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se crea el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera; sentencias recaídas en procesos iniciados por la actual demandante UNESA y a cuya fundamentación jurídica se hace remisión.

De acuerdo con lo anterior también la Comunidad Autónoma de Aragón, que ha asumido competencias en materia de régimen energético y de protección del medio ambiente ( art. 37 del Estatuto de Autonomía aprobado por Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto, vigente al tiempo de la entrada en vigor de la Ley 13/2005), no solo tiene la competencia material para dictar, en el marco de la legislación básica del Estado, normas de desarrollo legislativo y ejecución en materia de protección del medio ambiente y de régimen energético, sino que tiene también la competencia financiera para adoptar esas medidas en forma de tributos, dentro del marco y límites establecidos por la normativa del Estado y, concretamente, por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.



En el mismo sentido que la citada sentencia del Tribunal Supremo, en cuanto al requisito del efecto disuasorio no es exigible en el presente caso, en el que no se da la duplicidad prohibida por la LOFCA, de acuerdo con la propia doctrina del Tribunal Constitucional, en relación con la cuestión que se considera seguidamente.

#### **Cuarto.**

El siguiente motivo del recurso se basa en la vulneración por la Orden de 12 de mayo de 2006 de lo dispuesto en el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, al incurrir el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera en la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En síntesis se alega que el impuesto de referencia grava la emisión de gases CO<sub>2</sub>, SOX y NO X pero tales emisiones no constituyen una actividad económica o industrial "per se" o autónomas, sino una consecuencia inevitable de un proceso industrial económico, que en el presente caso es la producción de energía eléctrica de tal forma que finalmente lo que se grava con el impuesto en cuestión es un procedimiento industrial que consiste en la producción de energía eléctrica que esta sujeto a un tributo de carácter local, que es el IAE, cuya Tarifa del Grupo 151 incluye la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

También en este punto debe estarse a la doctrina expresada en las sentencias antes citadas.

En este sentido la configuración del impuesto por la Ley 13/2005 parte de daño medioambiental al causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, con consecuencia directa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón, (Óxidos de azufre (SOX), Óxidos de nitrógeno (NOX) y Dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>); a su vez la base imponible se determina atendiendo a las cantidades emitidas a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes por una misma instalación o foco emisor durante el periodo impositivo correspondiente y la base liquidable se obtiene aplicando a las unidades contaminantes de la base imponible las reducciones que la propia ley establece, por lo que conforme a aquella doctrina no se aprecia la contravención del art. 6.3 de la LOFCA.

#### **Quinto.**

En el último motivo del recurso se aduce la nulidad de la Orden de 12 de mayo de 2006, en cuanto se refiere a las emisiones de CO<sub>2</sub>, por vulneración de lo dispuesto en la Ley 1/2005, de 9 de marzo, Reguladora del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de gases de efecto invernadero.

Alega que la Ley 1/2005, que sustituye al Real Decreto-Ley 5/2004, de 27 de agosto, incorpora al Derecho español la Directiva 2003/87/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003 como uno de los instrumentos previstos en el Protocolo de Kioto en la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el cambio climático, y se dicta, según la Disposición final segunda, al amparo de las competencias exclusivas del Estado previstas en el art. 149.1.13<sup>a</sup> y 23<sup>a</sup> de la Constitución, «en materia de bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica y de legislación básica sobre protección del medio ambiente, a excepción de la disposición adicional segunda, sin perjuicio de las competencias de ejecución que ostentan las Comunidades Autónomas en materia de legislación de medio ambiente.»

Añade que según el art. 16 de la Ley 1/2005 la asignación de derechos de emisión tiene carácter gratuito lo que resulta contradictorio con la norma de la Comunidad Autónoma que establece el impuesto cuestionado.

La alegación que precede no permite encontrar fundamento suficiente para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que, al igual que en los motivos anteriores, pretende la demandante.

Debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 23 de la Ley 13/2005, cuando se refiere a los supuestos de no sujeción: «No se encuentra sujeto al impuesto el daño medioambiental causado por la emisión de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) a la atmósfera producido por:

b) la realizada desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa».

La regulación del impuesto responde a la finalidad de establecer una protección del medio ambiente mediante una norma adicional de protección, amparada por el régimen de competencias que se ha expuesto con anterioridad, que no persigue establecer una limitación al régimen de asignación de derechos de emisión sino configurar unos niveles superiores de protección medioambiental.

Así se explica la articulación del hecho imponible en el que no se trata de gravar lo que se atribuye gratuitamente por el Estado dentro del desarrollo de la norma de Derecho comunitario y, en último término, de un Tratado internacional sino que, por el contrario, se grava y configura como hecho imponible la acción de contaminar que se produce por la emisión de contaminantes y que, como supuesto de no sujeción, considera la

especial situación de las emisiones realizadas en exceso respecto a las asignadas y sobre las que se hayan adquirido los correspondientes derechos de emisión.

A idéntica solución se llega en la sentencia citada del Tribunal Supremo, de 19 de junio de 2014 , en un planteamiento sustancialmente coincidente con el que ahora se presenta por la parte actora.

**Sexto.**

De conformidad con el art. 139.1 de la LJCA no se aprecian motivos para una expresa imposición de costas.

**F A L L A M O S.**

**Primero.**

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 267 del año 2006, interpuesto por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE LA INDUSTRIA ELECTRICA (UNESA) , contra la Orden citada en el encabezamiento de la presente resolución y en su virtud mantenemos la nulidad de pleno derecho de los artículos 1, 2 apartados 1º y 2º y último párrafo del apartado 3º, 7, 8, 9 10, 11, 13 y disposición adicional primera, desestimándolo en lo demás.

**Segundo.**

No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución cabe recurso de casación.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.

PUBLICACIÓN : En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.