

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ060938

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)

Sentencia 1547/2015, de 1 de septiembre de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 850/2013

SUMARIO:

CC.AA. Andalucía. Tributos propios. Impuestos ecológicos. *Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.* La Comunidad Autónoma de Andalucía, que ha asumido competencias en materia de régimen energético y de protección del medio ambiente -art. 15 del Estatuto de Autonomía-, no sólo 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 (fiscales o extrafiscales), dentro del marco y límites establecidos por la normativa del Estado y, concretamente, por la LOFCA. Compatibilidad del hecho imponible del impuesto con el del IAE. [Vid., STS, de 19 de junio de 2014, recurso n.º 397/2013 (NFJ054715)]. La Ley 18/2003 de Andalucía (Medidas fiscales y administrativas), regula el Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera, siendo su hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NOX) u óxidos de azufre (SOX), que se realice desde las instalaciones situadas en Andalucía con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad, por tanto, tampoco se persigue establecer una limitación al régimen de asignación de derechos de emisión, no pretende interferir en lo que se atribuye gratuitamente por el Estado en desarrollo de la norma de Derecho comunitario, sino que, por el contrario, se grava la acción de contaminar que produce la emisión de contaminantes, estableciendo como supuesto de no sujeción las emisiones realizadas en exceso respecto a las asignadas y sobre las que se hayan adquirido los correspondientes derechos de emisión. En definitiva, están no sujetas aquellas emisiones por las que los titulares de las instalaciones hayan incurrido en un coste económico debiendo las empresas adquirir en el mercado los derechos que excedían, incentivándose la inversión en tecnologías más eficientes o la utilización de fuentes con menos emisiones de carbono configurándose unos niveles superiores de protección medioambiental. Por todo ello debe confirmarse la sentencia de instancia.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), art. 6.

Ley 18/2003 de Andalucía (Medidas fiscales y administrativas), art. 15, 21 a 38 y 56 a 64.

RDLeg 2/2004 (TR LHL), art. 78.

Constitución española, arts. 133, 149, 156 y 157.

Ley 58/2003 (LGT), art. 35.

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª, Epígrafe 143.3.

RDLeY 5/2004 (Régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero), art. 16.

PONENTE:*Don Manuel Pérez Lara.*

Magistrados:

Don FEDERICO LAZARO GUIL

Don JOSE ANTONIO SANTANDREU MONTERO

Don MANUEL PEREZ LARA

Don MARIA ROGELIA TORRES DONAIRE

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE GRANADA

SECCIÓN SEGUNDA

ROLLO APELACIÓN NÚMERO 850/2013

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NUM. TRES DE ALMERÍA

SENTENCIA NÚM. 1.547 DE 2015

Ilmo. Sr. Presidente:

D. Rafael Toledano Cantero

Ilmos. Sres. Magistrados

D. José Antonio Santandreu Montero

D. Federico Lázaro Guil

D^a . María Torres Donaire

D. Manuel Pérez Lara

En la Ciudad de Granada, a uno de septiembre de dos mil quince.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso de apelación número 850/2013 dimanante del Procedimiento Ordinario número 10/2012, seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número Tres de Almería, siendo parte apelante ENDESA GENERACIÓN SAU, representado por la Procurador de Tribunales D^a Irene Ollero Robles y parte apelada Consejería de Hacienda y Administración Pública, y asistida por la Letrada de la Junta de Andalucía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el mencionado procedimiento, tramitado ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo citado, se dictó sentencia en fecha de 2 de abril de 2013, -núm.168/2013-, que desestimó el recurso jurisdiccional declarando conforme a Derecho la Resolución de la Junta Superior de Hacienda de Andalucía, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, de fecha 10 de octubre de 2011, que desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución de la Junta Provincial de Hacienda de Almería de la citada Consejería, de fecha 30 de octubre de 2011, que desestima la reclamación económico-administrativa formulada por ENDESA Generación, S.U. contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Emisión de Gases a la Atmósfera, y contra las tres resoluciones de la Junta Superior de Hacienda de la Junta de Andalucía de 2 de diciembre de 2011, en virtud de las cuales se desestimaban los recursos de alzada interpuestos contra las resoluciones de la Junta Provincial, interpuestas contra las desestimaciones de las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos formuladas por la actora en relación con las declaraciones-liquidaciones anuales presentadas en concepto de Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera, correspondientes a la Central Térmica Litoral de Almería y a los ejercicios 2004, 2005 y 2006, por ser dichos actos conformes a derecho y con expresa condena en costas de la parte recurrente.

Segundo.

Interpuesto frente a dicha sentencia recurso de apelación el 25 de junio de 2013, dentro de plazo, tras ser admitido por el Juzgado, se dio traslado a las demás partes personadas para que en el plazo de 15 días formularan su oposición al mismo, presentándose por la parte apelada escrito de impugnación de dicho recurso.

Tercero.

Elevadas las actuaciones a esta Sala, se formó el oportuno rollo, se registró, se designó Ponente al Ilmo. Sr. D. Manuel Pérez Lara y al no haberse solicitado practica de prueba, ni vista o conclusiones, se declararon conclusas las actuaciones para dictar la resolución procedente.

Cuarto.

Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El apelante se opone al discrepar de las consideraciones vertidas en la sentencia de primera instancia sobre los dos motivos de oposición que se esgrimieron, de un lado, sobre la inconstitucionalidad de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas y, de otro, sobre la vulneración de los dispuesto en el Real Decreto Ley 5/2004, de 27 de agosto, por el que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Se alega una nueva cuestión, en el escrito del recurso de apelación, referente a la nulidad radical de la resolución de la Coordinación Territorial en Almería de la Agencia Tributaria de Andalucía de 11 de enero de 2011, relativa a la solicitud de rectificación de la declaración liquidación presentada por la apelante en concepto de Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera correspondiente a la Central Térmica Litoral de Almería del año 2006. Frente a dicha resolución se interpuso reclamación económico-administrativa, desestimada por resolución de la Junta Provincial de Hacienda de Almería de 22 de septiembre de 2011, frente a la que interpuso recurso de alzada, desestimado por Resolución de la Junta Superior de Hacienda de la Junta de Andalucía de 2 de diciembre de 2011. Fundamentándose el nuevo motivo en las declaraciones judiciales de nulidad de pleno derecho de los actos dictados al amparo del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprobó el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía y, al haberse planteado cuestión de inconstitucionalidad en relación con el Decreto Ley 2/2013, de 12 de marzo, por el que se confirman determinados actos de la Agencia Tributaria de Andalucía, por posible vulneración del art.9.3 de la Constitución en cuanto que consagra la irretroactividad de disposiciones restrictivas de derechos individuales en relación con el principio de seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

En el escrito de oposición al recurso de apelación se pone de manifiesto que la Resolución de 11 de enero de 2011 no es un acto nulo de pleno de derecho sino, en su caso, anulable, no pudiendo predicarse respecto de la misma la posibilidad de ser apreciado de oficio un supuesto vicio no alegado en primera instancia sobre el que no ha podido pronunciarse la sentencia de primera instancia que se revisa, cuando además el Decreto Ley 2/2013 a pesar de la cuestión de inconstitucionalidad planteada sigue estando en vigor y es de aplicación su contenido, por el cual se considera plenamente válidos y eficaces los actos administrativos dictados durante la vigencia del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el cual se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía. Respecto de las otras dos cuestiones ya planteadas en el escrito presentado ante el Juzgado, para el apelado, la sentencia impugnada no solo da respuesta a la pretensiones de la actora, sino que lo argumenta desde la doctrina manifestada por el Tribunal Constitucional, por lo que el recurso de apelación debe ser desestimado, no solo por lo anterior, sino además, por ser una reproducción de las alegaciones vertidas en la demanda.

Segundo.

Sin advertir ninguna causa por la que la sentencia apelada haya incurrido en incongruencia o la existencia de vicio alguno en la misma determinante de su nulidad, la entidad recurrente interpone este recurso de apelación para reiterar los argumentos que ya fueron expuestos ante el Juzgado de instancia y que han quedado resumidos más arriba, siendo constante la doctrina de esta Sala -dictada de conformidad con la expuesta por el Tribunal Supremo que, por conocida, se omite su expresa referencia- en el sentido de que el recurso de apelación ha de instarse por las partes interesadas en él cuando se aprecie falta de congruencia o vicio insalvable en la resolución apelada, sin que baste para deducirlo una mera reiteración de los argumentos expuestos en la primera instancia con ocasión de deducir el recurso contencioso-administrativo con los que no se muestra conforme la parte apelante, pero sin llegar a establecer los motivos de su discrepancia con la sentencia apelada en razón de incongruencia en su pronunciamiento o de vicio que pudiera afectar a su validez. Dicho en otros términos, el recurso de apelación no es un recurso para la revisión de los argumentos que ya han sido enjuiciados en la primera instancia jurisdiccional, sino un recurso a través del que se debe poner de relieve la falta de congruencia en el razonamiento jurídico seguido por aquél juzgador susceptible de provocar un fallo o pronunciamiento inconsistente o alejado del Derecho.

Tercero.

Así las cosas, es claro que la cuestión sobre la que gravita la presente litis es sobre el contenido de la sentencia apelada, con la introducción en el escrito del recurso de apelación de un nuevo argumento o nueva alegación que no fue puesta de manifiesto en el escrito de demanda originaria, expuesto en el fundamento jurídico

anterior y, en segundo lugar, sobre la discrepancia referente a la valoración que la sentencia apelada realiza sobre los argumentos vertidos en el escrito de la demanda.

Cuarto.

En relación la primera cuestión, merece un pronunciamiento desestimatorio, tanto por la forma, como por el fondo. La nueva cuestión incorporada en el recurso de apelación y no como tal pretensión formulada en el escrito de demanda, supone una alteración material de la cuestión controvertida que, por motivos obvios, no pudo pronunciarse el Juez de primera instancia. En este caso no se trata de adicionar o cambiar los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercida sino que se trata de una nueva pretensión, la nulidad radical de la resolución de la Coordinación Territorial en Almería de la Agencia Tributaria de Andalucía de 11 de enero de 2011 como consecuencia de haberse declarado nulo el Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprobó el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía.

A pesar de lo anterior, aunque se quiera ver como un nuevo motivo o como un nuevo argumento jurídico que apoya de manera indirecta la pretensión ejercida en primera instancia, es necesario poner de manifiesto que el Pleno del Tribunal Constitucional en el Auto núm.243/2013, de 22 de octubre de 2013 declara la inadmisión a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 3207-2013, planteada por la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en relación con el Decreto-Ley 2/2013, de 12 de marzo, por el que se confirman determinados actos de la Agencia Tributaria de Andalucía que acordó convalidar todos los actos administrativos de la Agencia Tributaria de Andalucía (BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2013), tras la aprobación de los Estatutos de esta entidad, disponiendo en su Artículo Único que: « Todos los actos administrativos dictados en materia tributaria o de ingresos de derecho público por la Agencia Tributaria de Andalucía, durante la vigencia del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, así como los que sean consecuencia o ejecución de aquellos, quedan confirmados, en cuanto adolezcan de cualquier vicio administrativo dimanante de nulidad de dicha norma, debiendo considerarse planamente válidos y eficaces.

En ningún caso se extenderá dicha confirmación a los actos que hayan sido anulados por sentencia judicial o resolución administrativa, ni a los actos administrativos sancionadores, respecto a los cuales deberá estarse a lo establecido en el art. 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa »

Dicha norma se dictó como consecuencia que la Sentencia de 25 de febrero de 2011, de la sección tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm.278/2010, interpuesto por el Sindicato Andaluz de Funcionarios de la Junta de Andalucía contra el Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, fallando « estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, en consecuencia, declarar nulo de pleno derecho el Decreto 324/2009 objeto de estas actuaciones » y que la Sentencia del Tribunal Supremo 4703/2012, de 31 de mayo de 2012, en recurso de casación núm.2367/2011, por el que falla que « no ha lugar a Recurso de Casación núm.2367/2011, interpuesto por la letrada de la Junta de Andalucía contra la Sentencia de 25 de febrero de 2011 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que estimaba el recurso contencioso-administrativo núm. 278/2010 ».

De acuerdo con los anteriores pronunciamientos jurisprudenciales, y que la Resolución de la Coordinación Territorial en Almería de la Agencia Tributaria de Andalucía de 11 de enero de 2011, relativa a la solicitud de rectificación de la declaración liquidación presentada por la apelante en concepto de Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera correspondiente a la Central Térmica Litoral de Almería del año 2006 entra dentro del ámbito de aplicación del referido Decreto-Ley al haberse adoptado por la Agencia Tributaria de Andalucía durante la vigencia del Decreto 324/2009 (de 15 de septiembre de 2009 y hasta 26 de enero de 2012, a partir del día 27 de enero entró en vigor el Decreto 4/2012, de 17 de enero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, derogando expresamente el Decreto 324/2009), se ha de entender convalidado en virtud de la mencionada disposición legal y, cuando además, el Auto del Pleno del Tribunal Constitucional de 22 de octubre de 2013 inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad antes referenciada.

Quinto.

Sobre la segunda cuestión referente a las pretensiones deducidas en el recurso de casación coincidentes con las alegadas en primera instancia y la argumentación ofrecida en la sentencia, merece un pronunciamiento desestimatorio toda vez que la sola lectura de aquélla y el contraste con el contenido de la demanda revelan la falta de consistencia de una posible incongruencia.

Se afirma que la sentencia apelada no realiza « valoración alguna de los argumentos concretos presentados en nuestro escrito de demanda respecto a este motivo de oposición », pues bien, « según reiterada

jurisprudencia la congruencia exigida por los preceptos cuya vulneración se denuncia no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de la sentencia. Basta con que ésta se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (SSTS de 11 de abril de 1991, 3 de julio de 1991, 27 de septiembre de 1991, 25 de junio de 1996 y 13 de octubre de 2000, entre otras muchas). El principio de congruencia no se vulnera por el hecho de que los Tribunales basen sus fallos en fundamentos jurídicos distintos de los aducidos por las partes (SSTS de 13 de junio de 1991, 18 de octubre de 1991 y 25 de junio de 1996)» STS 4703/2012, de 31 de mayo de 2012 .

Sexto.

En relación con lo anterior, en el escrito del recurso de apelación, se esgrime la alegación sobre " infracción de los artículos 149.1.23^a, 149.1.25^a y 149.1.13^a de la Constitución, así como los requisitos impuestos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para aceptar la legitimidad de la imposición extrafiscal autonómica " reprochando que la sentencia objeto de impugnación se limitará en su Fundamento de Derecho Tercero a citar y reproducir parte del Auto 456/2007, de 12 de diciembre de 2007, del Tribunal Constitucional, sin efectuar una valoración sobre los argumentos concretos presentado en la demanda. Ante esta cuestión, entendemos que el juzgador ha dado respuesta aunque no sea de manera individualizada de cada uno de los argumentos expuestos, pero contestados con la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional, cuando además, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de la norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para avalar la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente reproducir una mera reproducción del escrito de demanda, siendo necesaria una crítica de la sentencia impugnada con la que se fundamente la pretensión revocatoria que integra el proceso de apelación, de suerte que, si esa crítica se omite, se priva al Tribunal ad quem del necesario conocimiento de los motivos por los que dicha parte considera a la decisión judicial jurídicamente vulnerable, doctrina vertida en la Sentencia del TS de 14 de junio de 1991, entre otras, como la sentencia de 19 de febrero de 1997 y de 17 de abril de 1998 .

El Fundamento Tercero de la sentencia apelada expone que:

« Tercero- Pues bien, desestimado el motivo de inadmisibilidad planteado por la demandada, permite adentrarse en el fondo de la cuestión planteada, aunque como se ha indicado ya existe pronunciamiento de éste Juzgado referidas a las mismas alegaciones y fundamentaciones jurídicas, aunque atinentes a la liquidación provisional del IEGA para el año 2005.

En su consecuencia, siendo los mismos motivos de impugnación, no procede sino reproducir los pronunciamientos contenidos en la sentencia 352/2010, declarada firme por diligencia de ordenación de fecha 20 de diciembre de 2010.

En efecto, el primer motivo del recurso lo articula la entidad mercantil actora sobre la posible inconstitucionalidad de la Ley 18/2003 del Parlamento de Andalucía, y descansa, en síntesis, en que se vulneran los artículos 149.1.23^a, 149.1.25^a y 149.1.3^a de la Constitución española y se incumplen los requisitos impuestos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Considera la actora que la competencia material en relación con el IEGA se residencia en el Estado y no en la Comunidad Autónoma, concluyendo que, al no concurrir en el presente supuesto las exigencias jurisprudenciales establecidas para la legitimidad de un impuesto extrafiscal (por un lado, la competencia material en el objeto del tributo, y, por otro, la capacidad de alcanzar su finalidad extrafiscal, esto es, el defecto disuasorio de las emisiones), la citada Ley 18/2003 es inconstitucional por afectar a la competencia del Estado en el artículo 149.1.23^a CE ("Legislación básica sobre protección del medio ambiente"), artículo 149.1.25^a ("Bases del régimen energético") y artículo 149.1.13^a ("Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica"), y por no cumplir las exigencias impuestas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para aceptar la legitimidad de los tributos extrafiscales.

El motivo, con vista de lo resuelto por el Pleno del Tribunal Constitucional en el auto 456/2007, de 12 de diciembre de 2007 (cuestión de inconstitucionalidad 6895/2007), que inadmitió el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en el relación con el Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos, sucumbe por los mismos fundamentos, siendo improcedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad postulada por la parte actora. En efecto, en el fundamento jurídico séptimo de la indicada resolución, el Tribunal Constitucional señala:

"7. A la vista de la doctrina anterior, debemos dilucidar si el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos, regulado en los arts. 56 a 64 de la Ley de Andalucía 18/2003, grava, como denuncia el Auto de planteamiento de la cuestión, una materia imponible reservada a las Corporaciones locales y, más concretamente, la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el impuesto sobre actividades económicas o, por el contrario, tiene un objeto distinto al someter a tributación una diferente manifestación de capacidad económica.

Para realizar esta indagación es preciso partir del análisis del tributo local con el que se compara el gravamen autonómico cuestionado, con el fin de determinar cuál es la verdadera fuente de riqueza gravada por el mismo.

De acuerdo con el art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales "el impuesto sobre actividades económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto". Sujetos pasivos del tributo son las personas naturales o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible, fijándose en el art. 84 la cuota tributaria que vienen obligados a abonar. Asimismo, de acuerdo con el art. 85 de la misma norma "las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno", y en este sentido el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre indica en su epígrafe 143.3, como actividad sometida al impuesto la de "Almacenamiento de residuos radioactivos". De la regulación anterior se desprende que el impuesto sobre actividades económicas es un tributo con una finalidad fiscal, como es la de allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto.

Por su parte, el objeto del tributo andaluz es, según el artículo 57 de la Ley de Andalucía 18/2003, gravar las operaciones de depósito de residuos radiactivos con la finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural, considerándose a estos efectos depósito de residuos radiactivos la operación de entrega de los mismos en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía para su inmovilización. Constituye la base imponible el volumen de los residuos radiactivos depositados (artículo 60); la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 7.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo (artículo 61). Según el artículo 59 son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere la Ley general tributaria que entreguen los residuos radiactivos en un vertedero para su depósito; tendrán la consideración de sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere la Ley general tributaria que sean titulares de la explotación de los vertederos de residuos radiactivos. El artículo 62 establece, para el sustituto del contribuyente, la obligación de repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente, quedando éste obligado a soportarlo. La exposición de motivos de la Ley en cuestión señala como justificación y fundamento del nuevo tributo que, como medios complementarios para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, las medidas en materia de fiscalidad ecológica incluyen un abanico de figuras impositivas con la finalidad de estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural. Tales medidas en materia de fiscalidad ecológica se dictan "al amparo de lo dispuesto en los artículos 133, 156 y 157 de la Constitución y 13.7 y 15.1.7ª del Estatuto de Autonomía para Andalucía, en los que se fundamenta la potestad de la Comunidad Autónoma de Andalucía para establecer y exigir tributos propios y para adoptar medidas en materia de protección del medio ambiente. Entre dichas medidas se encuentra la utilización de los tributos con fines extrafiscales, tal y como contempla la Ley General Tributaria".

De lo expuesto podemos colegir que el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos no es un tributo que tenga una finalidad potencialmente recaudatoria, esto es, no ha sido configurado por el legislador autonómico como un medio para la obtención de recursos dirigidos al sostenimiento de los gastos públicos (fin fiscal). Su finalidad no es el mero gravamen de la capacidad económica exteriorizada por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas por parte del sujeto pasivo del tributo sino establecer una carga fiscal sobre la entrega de residuos radioactivos en razón de los perniciosos efectos que sobre el medio ambiente tienen este tipo de residuos. Prueba del carácter extrafiscal del tributo cuestionado es su ligazón con una determinada política pública sectorial insertable en las competencias propias de la Comunidad Autónoma, puesto que la recaudación fruto de la tributación establecida se encuentra vinculada, por expreso mandato legal, a la financiación de las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales (art. 15.1 de la Ley 18/2003), para lo cual, de acuerdo con el mismo precepto citado, la Consejería de Economía y Hacienda ha de incluir en el anteproyecto del presupuesto de la Comunidad Autónoma créditos para gastos que financien tales actuaciones por importe equivalente a los ingresos efectivamente recaudados, deducidos los costes de gestión y el denominado fondo de reserva, consistente en una dotación anual equivalente al cinco por ciento de los ingresos efectivamente recaudados a fin de atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes medioambientales.

En cuanto al objeto del gravamen autonómico, el mismo no resulta ser el ejercicio de la actividad de almacenamiento de residuos radioactivos sino su mera entrega, actividad que, de por sí, presenta una afección negativa para el medio ambiente. Por otro lado, también son distintos los sujetos obligados al pago, puesto que en el caso del gravamen autonómico son quienes entreguen los residuos para su almacenamiento, sin que el hecho de que, por razones de gestión del impuesto, el titular de la actividad de almacenamiento asuma la posición del

sustituto del contribuyente con obligación de repercusión íntegra sobre éste último pueda llevar a apreciar una inexistente identidad entre el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas con respecto al del impuesto sobre depósito de residuos radiactivos. Todo ello ha de llevarnos a apreciar que la materia imponible u objeto del tributo local, "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) no coincide con la del tributo autonómico, ni desde el punto de vista de la actividad gravada, la entrega para su depósito en el caso del impuesto sobre depósito de residuos radiactivos y la actividad económica de explotación de vertederos dedicados al almacenamiento de éste tipo de residuos en el impuesto sobre actividades económicas, ni desde la óptica del sujeto obligado al pago, el que entrega el residuo en el caso del tributo andaluz y el titular del vertedero que realiza una actividad económica concreta en el supuesto del impuesto sobre actividades económicas.

Sin embargo, que el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos tenga relación con la actividad económica consistente en el almacenamiento de residuos radioactivos específicamente gravada en el impuesto sobre actividades económicas no hace coincidir su verdadero objeto o materia imponible con éste último, de forma que el carácter finalista del tributo se materializa en unos términos que pueden entenderse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6.3 LOFCA, en cuanto que el tributo autonómico grava las actividades de entrega de residuos en vertederos en razón de la peligrosidad real o potencial que para el medio ambiente presenta la citada entrega en vertederos a fin de que se proceda a su eliminación o almacenamiento. Se trata de la utilización del recurso a instrumentos fiscales por parte de la Comunidad Autónoma para reforzar la eficacia de su actuación en materia medioambiental, en particular gravando las actividades contaminantes con la intención de desincentivarlas mediante el mecanismo de hacerlas más onerosas. Además, no ha de obviarse que el gravamen cuestionado se establece con un carácter marcadamente parafiscal, en cuanto que, al tener como premisa la desincentivación de conductas perjudiciales para el entorno, se presenta como un medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente a través de la aportación de recursos específicamente destinados a la prosecución de dicha finalidad puesto que la recaudación que proporciona el tributo va a contribuir a sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia.

En conclusión, el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que, por el contrario, prima su vertiente retributiva, pues su exacción depende del riesgo que encierra el depósito de éste tipo particular de residuo en razón de su peligrosidad para el medio ambiente. La anterior conclusión se refuerza a la vista de las modificaciones que la Ley de Andalucía 12/2006 ha introducido en el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos, a las que ya se ha hecho referencia anteriormente. Por ello, en el presente caso no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes cuanto por la afectación de su recaudación a la realización de políticas medioambientales así como al establecimiento de un fondo de seguridad.

Por todo lo expuesto, debemos considerar que no se ha producido la vulneración de la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6.3 LOFCA".

Esta doctrina ha sido reiterada en los autos 51, 52, 53/2008, en los que se afirma que la cuestión ya fue resuelta en el auto 456/2007 ».

Se aduce que la sentencia impugnada se limita a señalar la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de octubre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, como marco normativo al que han de ajustar sus potestades tributarias las mismas, para a continuación citar el Auto 456/2007, de 12 de diciembre de 2007, del Tribunal Constitucional (que inadmitió el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos), en la que se valora la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en el ámbito tributario y medioambiental y que la Sala de instancia extrapola en su aplicación sin valoración alguna de los argumentos presentados en la demanda respecto del motivo de oposición presentado.

Continúa afirmando la recurrente que entiende que el Impuesto sobre Emisión de Gases en la Atmósfera de la Comunidad Autónoma de Andalucía no cumple con los dos requisitos fundamentales que se han venido estableciendo por el Tribunal Constitucional en relación con los impuestos de naturaleza extrafiscal:

En primer lugar, «existencia de competencia sobre la materia en cuestión y respecto a los límites derivados de la Constitución». A partir de considerar que la emisión de gases « no es un hecho independiente o autónomo»..., «sino que se encuentra indisolublemente unido a la producción de energía eléctrica, de modo que no es posible producir la energía eléctrica necesaria para abastecer el sistema eléctrico nacional, sin producir emisiones de gases en la atmósfera », se afirma que « el gravamen sobre las emisiones es un gravamen sobre la producción, cuyo régimen jurídico se integra en la competencia exclusiva del Estado sobre las "bases de régimen energético" y las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", cuya plasmación

legal está constituida por la Ley del Sector Eléctrico, Ley 54/1997, de 27 de noviembre, que tiene carácter básico, de acuerdo con el artículo 149.1.13ª y 25ª de la Constitución y con las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica ». Y tras añadir que dicha Ley ha sido desarrollada por el Real Decreto 2019/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza el mercado de producción de energía eléctrica, también dictado bajo el mismo título competencial y que dicho mercado es único en todo el territorio nacional, basado en un sistema de compra y venta de energía entre los distintos agentes que participan, con la particularidad de que están obligados -no facultados- a realizar ofertas de energía, se sostiene que las ofertas presentadas por los productores gravados por el impuesto andaluz sufrirán una discriminación en relación a las formuladas por los demás operadores, al estar obligados a internalizar el coste del impuesto en sus precios de oferta, limitación que no sufrirán los productores de energía de otras Comunidades Autónomas, afectándose así al principio de "unidad de mercado".

Por ello, entiende que « debe prevalecer la competencia del Estado, tanto por el principio de "unidad de mercado", en el ámbito de la producción de energía eléctrica (artículos 149.1.13ª y 25ª de la Constitución), como por los efectos transfronterizos y no limitados al ámbito autonómico, de las emisiones de gases (competencia del Estado sobre la legislación básica sobre protección del medio ambiente, de conformidad con el artículo 149.1.23ª de la Constitución)».

En segundo lugar, se hace referencia a la ausencia de efectos disuasorios, señalándose que carece de sentido el establecimiento del gravamen sobre una instalación que se ha autorizado.

Se concluye el motivo afirmando que « al no concurrir en el presente supuesto las exigencias jurisprudenciales arriba descritas para la legitimidad de un impuesto extrafiscal (la competencia material en el objeto del tributo, por un lado, y por otro, la capacidad de alcanzar su finalidad extrafiscal, esto es, el efecto disuasorio de las emisiones) la citada Ley 18/2003, es inconstitucional por afectar a la competencia del Estado definida en el artículo 149.1.23ª de la Constitución ("Legislación básica sobre protección del medio ambiente"), artículo 149.1.25ª ("Bases del régimen energético") y artículo 19.1.13ª ("Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica") y por no cumplir las condiciones impuestas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para aceptar la legitimidad de los tributos extrafiscales ».

En relación con lo anterior, y como fundamento para desestimar dicho motivo se reproduce parte de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm.60/2013, de 13 de marzo de 2013, que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Castilla-La Mancha -en recurso contencioso-administrativo, precisamente deducido por UNESA contra la Orden de 15 de marzo de 2006, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprobaban los modelos 701 y 702 de autoliquidación del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente-, respecto de los artículos 1 a 15 de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, reguladora del citado impuesto. La Sala de lo Contencioso- Administrativo de Castilla-La Mancha imputaba al Impuesto autonómico, en primer lugar, la vulneración de las competencias del Estado previstas en los apartados 13 (bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica), 23 (legislación básica sobre protección del medio ambiente) y 25 (bases del régimen energético) del art. 149.1 CE, por considerar que no cumplía con las condiciones impuestas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para aceptar la legitimidad de los tributos extrafiscales, pues aun cuando el impuesto autonómico incidiera sobre el título competencial de la Comunidad Autónoma relativo al «medio ambiente» (art. 15 del Estatuto de Autonomía), debía prevalecer la competencia estatal que garantice la unidad de mercado en el ámbito de la producción de energía eléctrica (art. 149.1.13, 23 y 25 CE), tanto más cuando el impuesto autonómico no tenía una verdadera finalidad extrafiscal, sino meramente recaudatoria.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm.60/2013, de 13 de marzo de 2013, en su Fundamento Jurídico 2 rechaza dicha argumentación, en términos que son aplicables igualmente al presente caso:

« ...la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas "autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias" (art. 156.1 CE), competencias "que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos" (art. 1.1 LOFCA). Y para garantizar esa "autonomía financiera" la Norma Fundamental les asigna una serie de recursos financieros que están constituidos, entre otros, por sus "propios impuestos, tasas y contribuciones especiales " [art. 157.1 b) CE], y les habilita para "establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes" (art. 133.2 CE). Por su parte, el art. 44 de la Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (en lo sucesivo, EACM), dispone que la hacienda de la Comunidad se constituye con "[l]os rendimientos de sus propios impuestos" (apartado 1).

Lo anterior supone que las Comunidades Autónomas, en virtud de su autonomía financiera constitucionalmente garantizada (art. 156.1 CE), son titulares de determinadas competencias financieras (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7), entre las que se encuentra la potestad de establecer tributos, bien como una fuente de ingresos, esto es, como una manera de allegarles medios económicos para satisfacer sus necesidades financieras, fin fiscal; bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, fin extrafiscal (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 ; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6 ;

186/1993, de 7 de junio, FJ 4 ; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7 ; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4 ; 179/2006, de 13 de junio, FJ 3 ; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 4). Competencias financieras que no sólo deben ser ejercidas dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria ex arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE [SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7 ; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130 ; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6 ; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7], sino también "dentro del marco de competencias asumidas" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 ; 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4 ; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3)».

En el mismo F.J. se indica a continuación:

«Cuando la Constitución precisa que el Estado tiene competencia exclusiva para la legislación básica sobre protección del medio ambiente "sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección", con ello no está excluyendo "la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan desarrollar también, mediante normas legales o reglamentarias, la legislación estatal, cuando específicamente sus Estatutos les hayan atribuido esta competencia" (STC 149/1991, de 4 de julio, FJ 1). Por otra parte, el hecho de que la protección del medio ambiente sea una materia de titularidad estatal no significa que todas las competencias que se ejerzan sobre esa materia hayan de corresponder también al Estado y, en particular, cuando de lo que se trata es de regular su régimen económico-financiero, en cuyo caso "resulta decisivo atender a lo que establecen las normas reguladoras de la financiación autonómica" (STC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 28, en relación con el dominio público hidráulico).

A lo anterior hay que añadir con relación al régimen enérgico -pero sin que ello impida que pueda extenderse al régimen de protección adicional de medio ambiente- que la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico (norma básica), no ha establecido prohibición o limitación alguna al establecimiento de tributos autonómicos que tomen como materia imponible la protección del medio ambiente o el régimen energético. Antes al contrario, la citada norma legal prevé su eventual existencia como sucede con los arts. 17.4 y 18.5 (tanto en la redacción dada por la Ley 17/2007, de 4 de julio, como en la modificación operada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio), que recogen expresamente la posibilidad de establecer suplementos territoriales para el caso de las actividades o instalaciones eléctricas fueran gravadas "con tributos de carácter autonómico o local". A este respecto hay que subrayar que, como hemos señalado en la STC 168/2004, de 6 de octubre (en recurso de inconstitucionalidad sobre la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña), el examen de los anteriores preceptos "pone de manifiesto que el legislador básico estatal asume con absoluta normalidad la existencia de tributos locales y autonómicos que, siempre desde el respeto a los principios proclamados en los arts. 6.2 y 3 LOFCA, recaigan sobre las energías eléctrica y gasista" (FJ 11). Y como hemos tenido la oportunidad de señalar en la STC 148/2011, de 28 de septiembre (en recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Castilla-La Mancha 6/1999, de 15 de abril, de protección de la calidad del suministro eléctrico), con relación al régimen económico del sector eléctrico y, concretamente, respecto de la posibilidad de incluir un suplemento territorial en el peaje de acceso a las redes para el caso de que "las actividades eléctricas fueran gravadas con tributos de carácter autonómico o local", no se puede desconocer "la realidad de un Estado descentralizado territorialmente en el que, por imperativo de lo dispuesto en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía, las Comunidades Autónomas han asumido competencias en esta materia", de manera que, puesto "que nos hallamos aquí en un ámbito de competencia compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas", ello implica "que ha de existir un margen para el desarrollo por éstas de actuaciones y políticas propias en materia de calidad del suministro eléctrico, margen propio que viene, además, expresamente reconocido en la Ley del sector eléctrico" (FJ 5).

Resulta, entonces, que de las normas que integran el bloque de la constitucionalidad se aprecia que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha no sólo 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 (fiscales o extrafiscales), dentro del marco y límites establecidos por la normativa del Estado y, concretamente, por la LOFCA. Por tanto, si la Constitución atribuye a las Comunidades Autónomas la posibilidad de establecer tributos propios [arts. 133.2 y 157.1 b) CE y 44 EACM], «desde el respeto a los principios proclamados en los arts. 6.2 y 3 LOFCA» (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 11) y dentro del marco de sus competencias (arts. 156.1 CE y 1.1 LOFCA), y resulta que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha ha asumido, en virtud de su norma estatutaria, competencias en materia de protección del medio ambiente y de régimen energético (art. 32.7 y 8 EACM), el establecimiento de un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente no puede declararse contrario al orden constitucional de competencias. Debe rechazarse, en consecuencia, esta primera duda de inconstitucionalidad planteada por el órgano judicial » .

Por tanto, también la Comunidad Autónoma de Andalucía, que ha asumido competencias en materia de régimen energético y de protección del medio ambiente (artículo 15 del Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley

Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre), no sólo 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 (fiscales o extrafiscales), dentro del marco y límites establecidos por la normativa del Estado y, concretamente, por la LOFCA.

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, tal como se señala posteriormente, al transcribir la doctrina del Tribunal Constitucional.

Por todo lo anterior, el motivo debe ser desestimado, al igual que ocurrió en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2014, dictada en el recurso de casación núm.397/2013, interpuesto por UNESA contra la sentencia de la Sala Contencioso- Administrativo de Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 29 de junio de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1852/2004, seguido contra la Orden de la Consejería y Hacienda y Medio Ambiente de la Junta de Andalucía, de 22 de octubre de 2004, por la que se aprueban los modelos de pago fraccionado a cuenta y de declaración- liquidación anual del Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera y se determina el lugar de pago. En esta sentencia del Tribunal Supremo se analizan los mismos motivos alegados en el presente recurso de apelación referentes al Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera.

Séptimo.

Otra de las alegaciones, la referente a la " infracción del artículo 6.3 LOFCA, al recaer el IEGA sobre la materia imponible el Impuesto sobre Actividades Económicas ", en el escrito del recurso de apelación prácticamente vuelve a copiar los mismos argumentos expresados en el escrito de demanda, sin hacer crítica o mencionar su discrepancia con la sentencia apelada, la cual da respuesta a dichos argumentos al fundamentarse en una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 15 de noviembre de 2006, que daba respuesta a dicha cuestión, pero en este caso en relación con un impuesto similar, el impuesto sobre la contaminación atmosférica.

La Sentencia apelada, recoge en su Fundamento Jurídico Cuarto que:

« Cuarto- En lo que atañe al motivo sustentado en la vulneración del artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que, a juicio de la actora se produciría por el IEGA recae sobre la misma "materia imponible" que el Impuesto sobre Actividades Económicas, que grava la producción de electricidad, sigue la misma suerte desestimatoria, bastando para ello la mera remisión a lo declarado en el auto del Tribunal Constitucional de 12 de diciembre de 2007 parcialmente transcrito en el precedente fundamento jurídico, que niega la existencia de doble imposición, lo que ya había sido puesto de manifiesto por varias sentencias de la Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, siendo exponente de esa doctrina la de su Sección Tercera de fecha 15 de noviembre de 2006 (recurso 7848/2004 ; Ref. EDJ 2006/457339), en cuyo fundamento jurídico cuarto dice:

"Como ya se dijo anteriormente, el propio Tribunal Constitucional confirmó la constitucionalidad de gravámenes autonómicos con exclusiva finalidad medioambiental, aceptando la función extrafiscal de determinados tributos. Así resulta del tenor de sentencias de dicho Tribunal, tales como: 49/1984 de 5 de abril, 37/1987, de 26 de marzo, 87/1987, de 12 de junio, y 186/1993, de 7 de junio, viniendo a establecerse que para el desarrollo y ejecución de sus competencias, pueden las CC. AA. utilizar el instrumento fiscal en la ejecución y desarrollo de todas las competencias asumidas en sus Estatutos, entre las que se cuentan, caso de Galicia, la de dictar normas adicionales sobre protección del medio ambiente.

Como se tiene dicho en otras ocasiones, es posible que una misma realidad jurídica pueda estar gravada por distintos impuestos, sin que ello suponga necesariamente solapamiento o doble imposición, lo que, sin duda, ocurre con el ICA y el IAE, pues si bien ambos impuestos toman en consideración la capacidad económica resultante del proceso de producción de determinadas empresas, no obstante, el hecho imponible es diferente, siendo de advertir, como bien indica el Letrado de la Xunta de Galicia, que el concepto de materia imponible es más amplio que el de hecho imponible.

En efecto, mientras el IAE viene a gravar la fuente de riqueza resultante del ejercicio de una determinada actividad económica, el ICA contempla como hecho imponible el hecho de contaminar. Así resulta de los términos de la sentencia del Tribunal Constitucional a la que continuamente apela la demandante de 30 de noviembre de 2000, en referencia al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (IBIAMA) y su posible solapamiento con el IBI, al expresar: "Ciertamente, si el IBIAMA gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones distorsionadoras del medio ambiente, ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 LOFCA en relación con el IBI". Pues bien, dicha apreciación es claramente extensible

a las relaciones ICA e IAE, si como ya advertimos, el ICA lo que grava es la actividad contaminante con el referido efecto preventivo y disuasorio.

En la sentencia de esta Sala, dictada en el recurso contencioso-administrativo 7546/2000, en el que la demandante y otra empresa impugnaron el Decreto 29/2000, de 20 de enero, dictado en desarrollo de la precitada Ley autonómica, aludiendo a las consideraciones realizadas en aquella sentencia del Tribunal Constitucional, se dijo que las consideraciones allí realizadas no eran aplicables al caso del ICA, pues este impuesto grava el foco de contaminación, y no el producto final como podía ocurrir con la gasolina, automóvil, etc., constituyendo en consecuencia el hecho imponible la emisión de las referidas sustancias contaminantes, y su base imponible la cantidad de los mismos o volumen de emisión, obedeciendo, en consecuencia, a una filosofía impositiva que nada tenía que ver con la que grava el IBI o el IAE, por lo que no era de apreciar el solapamiento o doble fiscalidad que allí se denunciaba, lo que lleva como consecuencia a concluir que la Comunidad Autónoma, al disciplinar el ICA, no gravó materia imponible reservada a las Corporaciones Locales.

Por otra parte, como acertadamente señala el Letrado de la Xunta de Galicia, lo que llevó al TC a declarar la inconstitucionalidad del IBIAMA fue que éste impuesto no tiene ningún aspecto de regulación que obedezca al principio de "quien contamina paga", ya que aunque los sujetos pasivos quisieran disminuir la posición fiscal mediante medidas anticontaminantes, no podrían hacerlo por tributar en razón de la titularidad de bienes, mientras que en el caso del ICA el objetivo de implantación del mismo es primordialmente, la disminución de cierta contaminación entendida como especialmente nociva en nuestra Comunidad, pudiendo los sujetos pasivos disminuir las cuotas tributarias intensificando las medidas anticontaminantes, señalándose por dicha representación que la recaudación de año en año va disminuyendo, en función de las medidas anticontaminantes que paulatinamente van adoptado las distintas empresas.

Procede, en consecuencia, la desestimación del recurso "».

Se alega en el recurso de apelación, infracción del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, del 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, al incurrir el Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera en la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas. Tras exponer que la sentencia impugnada señala que el Impuesto sobre Actividades Económicas grava la realización de actividades económicas, como la producción y distribución de energía eléctrica y el Impuesto andaluz grava la emisión de gases, para afirmar luego que las emisiones de gases a la atmósfera se producen "como consecuencia del ejercicio de dicha actividad", se aduce que aunque se señale que el Impuesto sobre emisión de gases grava las emisiones de CO₂, SO_x y CO_x, tales emisiones « no constituyen una actividad económica industrial "per se", sino una consecuencia inevitable de un proceso industrial o económico, (en el caso que nos afecta, la producción de energía eléctrica) proceso del que dichas emisiones son inseparables », de tal forma, « se está gravando un procedimiento industrial, la producción de energía eléctrica en una central térmica, hecho que está ya sujeto a un tributo de carácter local: el Impuesto sobre Actividades Económicas, 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 ».

Sobre esta cuestión se puede mencionar a la en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm.60/2013, de 13 de marzo de 2013 que ante la consideración de que el impuesto que grava las emisiones de gases, previsto en letra a) del art. 2.1 de la Ley autonómica de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, que lo que verdaderamente estaba sometiendo a tributación es la producción de energía eléctrica, incurriendo, bien, en una duplicidad de hechos imposables con el impuesto sobre la electricidad contraria al art. 6.2 LOFCA, bien, en el gravamen de la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas con violación del art. 6.3 LOFCA.

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional rechazó el planteamiento de la cuestión en este punto, para lo cual, primeramente, indica en el F.J. 3 la forma de proceder para averiguar si existe infracción del artículo 6 de la LOFCA:

« Una vez descartado que el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente contradiga el orden constitucional de competencias, corresponde entrar a analizar si, como señala el órgano judicial, incide en algunas de las prohibiciones previstas en el art. 6 LOFCA. A tal fin, conviene subrayar que la Constitución, al establecer el sistema de recursos al que pueden acceder las Comunidades Autónomas cita, entre otros, «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» [art. 157.1 b) CE, debiendo regularse mediante ley orgánica el ejercicio de esas competencias financieras (art. 157.3 CE). Fruto de esta habilitación, la LOFCA, en su art. 6, en la redacción vigente al momento de aprobarse la norma cuestionada, ha condicionado el ejercicio de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en materia de tributos propios a dos límites ineludibles, los cuales inciden de forma importante en su capacidad para establecer un sistema de tributos propio como consecuencia de la ocupación de la riqueza gravable tanto por los tributos estatales como por los locales (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 ; y 196/2012, de 31 de octubre, FJ 2). Concretamente, los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la competencia que, en materia tributaria, deriva del

juego de los arts. 133.2 y 157.1 CE, no podrán ni «recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado» (art. 6.2 LOFCA), ni «establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserv[ase] a las corporaciones locales», salvo «en los supuestos» en que dicha legislación lo previese y «en los términos» que la misma estableciera (art. 6.3 LOFCA).

De acuerdo con lo que antecede, hemos de recordar 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» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14 ; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 ; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 ; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3). Por el contrario, la expresión «materia reservada» la hemos interpretado como sinónimo de "materia imponible u objeto del tributo" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14, 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 ; y 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6), debiendo entenderse como toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de manera que en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y en el mismo sentido, SSTC 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6 ; 179/2006, de 13 de junio [RTC 2006, 179], FJ 4 ; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3).

Pues bien, el límite previsto en el art. 6.2 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» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14], de manera que «la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 179/1996, de 13 de junio, FJ 4; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; y 197/2012, de 6 de noviembre, prohibiendo «la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14 ; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4.c); 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 ; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4 ; y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4].

Por el contrario, el límite previsto en el art. 6.3 LOFCA «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» (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 ; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4 ; 122/2012, de 5 de junio [RTC 2012, 122], FJ 3 ; y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7), 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» (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 ; 164/2004, de 6 de octubre, FJ 6 ; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 4).

Ahora bien, para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria los límites que le impone el art. 6 LOFCA y, por tanto, para determinar si ha incurrido en una doble imposición contraria a dicho precepto orgánico, ya lo sea con relación a los hechos imponibles gravados por el Estado, ya lo sea respecto de las materias imponibles reservadas a las corporaciones locales, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponibles, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4 ; y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4)».

Tras ello, y aplicando el método indicado, el Tribunal Constitucional, en el F.J. 4, llega a la conclusión de que en el caso enjuiciado no existe duplicidad impositiva, argumentando:

« Hechas las precisiones que anteceden, ya estamos en disposición de señalar que la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, según señala su exposición de motivos, establece y regula un impuesto con el que se pretende "por una parte, introducir un elemento disuasorio con el que contribuir a frenar el deterioro del medio ambiente al hacer más onerosa la práctica de actividades contaminantes, y por otra, obtener los recursos necesarios para compensar a los ciudadanos de una parte de los costes que soportan como consecuencia de dichas actividades" (párrafo segundo). Para ello configura como objeto y finalidad del tributo el gravamen de "la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soportar y a frenar el deterioro del entorno natural" (art. 1.1), afectando el rendimiento derivado del mismo "a gastos de conservación y mejora del medio ambiente en la forma que establezca la Ley de Presupuestos Generales " (art. 1.2). De esta manera, el hecho imponible del impuesto lo constituye "la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente" ocasiona la realización de cualquiera de las siguientes actividades: "[a]ctividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de

nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno" [art. 2.1 a)]; "[p]roducción termonuclear de energía eléctrica" [art. 2.1 b)]; y el "[a]lmacenamiento de residuos radiactivos" [art. 2.1 c)].

Considera a este respecto la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha que la primera modalidad, a saber, la regulada en la letra a) del art. 2.1 de la Ley 16/2005 relativa al gravamen de las "[a]ctividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno", lejos de gravar las emisiones de determinados gases producidas en centrales térmicas lo que verdaderamente está sometiendo a tributación es la producción de energía eléctrica, incurriendo, bien en una duplicidad de hechos impositivos con el impuesto sobre la electricidad contraria al art. 6.2 LOFC, bien en el gravamen de la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas con violación del art. 6.3 LOFCA. No comparten esta opinión el Abogado del Estado, ni el Fiscal General del Estado, ni, en fin, el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, para quienes el tributo autonómico grava la realización de actividades que contaminan mediante la emisión de gases, vinculándose el rendimiento obtenido a gastos de conservación y mejora del medio ambiente (art. 1.2 de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre), pero sin colisionar ni con impuesto sobre la electricidad, que somete a tributación la producción de energía eléctrica (art. 64 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre), ni con el impuesto sobre actividades económicas, que grava el mero ejercicio de actividades empresariales, en función de su beneficio medio presunto (art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo).

El impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, en su modalidad de gravamen sobre las "[a] ctividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno" [art. 2.1 a)], somete a tributación el número de toneladas de "compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno" emitidos a la atmósfera [art. 5 a)], en la persona que realiza la actividad emisora (art. 4.1), a razón de un tipo por tonelada [art. 8 a)], cuyo resultado es luego minorado entre un 2 y un 7 por 100 en función del rendimiento de los analizadores automáticos (art. 9). Por su parte, el impuesto especial sobre la electricidad, regulado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, se califica como un impuesto especial de fabricación (art. 2.4), que tiene por hecho imponible tanto "la fabricación e importación " (art. 5.1) como la "adquisición intracomunitaria " (art. 64.Sexies) del producto objeto de dicho impuesto, a saber, «la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716» (art. 64).

La comparación de una y otra modalidad impositiva permite afirmar que estamos en presencia de tributos con hechos impositivos diferentes, sin el que el hecho de concurrir a gravar determinadas circunstancias de una misma actividad les haga incidir en la prohibición prevista en el art. 6.2 LOFCA, pues si el primero grava la emisión a la atmósfera de gases contaminantes, ajustando la tributación al volumen de esa emisión, el segundo somete a tributación la producción, adquisición intracomunitaria o importación de energía eléctrica, y lo hace en función de la energía suministrada. De esta manera, si el presupuesto adoptado como hecho imponible en un impuesto es la «fabricación, adquisición intracomunitaria o importación» de energía eléctrica, en el otro es la «emisión» de gases a la atmósfera como consecuencia del ejercicio de determinadas actividades, aunque entre éstas se encuentren las de fabricación de energía eléctrica. Y no desdice esta conclusión el hecho de que la emisión de gases sometida a tributación se produzca principalmente como consecuencia de las actividades de producción de energía eléctrica, pues ello no implica en modo alguno una concurrencia en el hecho imponible u objeto del tributo sino, única y exclusivamente, el gravamen de una misma actividad desde perspectivas diferentes en función de los diferentes hechos o circunstancias concurrentes, o de las distintas consecuencias que de su ejercicio derivan. No hay que olvidar que «en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14 ; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 ; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4 ; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3). Por tanto, sin necesidad de entrar a analizar si se trata o no de un impuesto verdaderamente extrafiscal, estimulando conductas protectoras del medio ambiente o desincentivando las nocivas del mismo, debe rechazarse que la modalidad impositiva cuestionada incurra en la prohibición prevista en el apartado 2 del art. 6 LOFCA.

Tampoco en su contraste con el impuesto sobre actividades económicas se puede apreciar solapamiento alguno, pues el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, en la modalidad analizada, somete a tributación, como se ha dicho, el número de toneladas de gases (dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno) emitidos a la atmósfera. Sin embargo, el impuesto sobre actividades económicas grava el mero de ejercicio de actividades económicas [art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (en adelante, LHL)], sin que exista en el anexo del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas e instrucciones del citado impuesto, gravamen alguno de la emisión de gases a la atmósfera. No obstante, imputa el órgano judicial la duplicidad prohibida al hecho de que la actividad de emisión de gases no tiene entidad propia sino que está vinculada a la actividad de producción de energía eléctrica en centrales térmicas, de modo que no existe producción de energía en centrales térmicas sin emisión de gases, ni emisión de gases sin producción de energía en centrales térmicas. Este argumento no puede prosperar pues, como ya hemos señalado, una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a

tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. En consecuencia, con independencia de que la actividad que tenga mayor potencialidad generadora de gases de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno, pueda ser, en algunos supuestos, la de producción de energía eléctrica, el hecho de que el impuesto local grave la actividad de fabricación de energía eléctrica y el impuesto autonómico la emisión de gases a la atmósfera, no les hace coincidir, en modo alguno, en el gravamen de la misma «materia imponible». Antes al contrario, se aprecia con claridad que las materias que constituyen el objeto de tributo son totalmente diferentes: de un lado, el mero hecho de desarrollar una actividad económica de fabricación de energía eléctrica concretándose el gravamen en función del beneficio medio presunto de la actividad; de otro, el volumen de gases contaminantes emitidos a la atmósfera con el ejercicio de esa -u otras- actividades concretándose el gravamen en función del número de toneladas emitidas. Debe rechazarse también, por tanto, que la modalidad impositiva cuestionada incurra en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA, sin necesidad, como se ha dicho antes, de entrar a analizar si se trata o no de un impuesto verdaderamente extrafiscal ».

Pues bien, el Impuesto sobre Emisión de Gases en la Atmósfera es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de carácter directo, regulado en los artículos 21 a 38 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA núm.251, de 31 de diciembre de 2003, BOE núm.26, de 30 de enero de 2004), en el que se establece en su artículo 22 que:

« 1. El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad y « 2. A efectos de este impuesto, se entenderá por:

a) Emisión: La expulsión directa o indirecta de sustancias a la atmósfera procedentes de fuentes puntuales de una instalación.

b) Instalación: Cualquier unidad técnica fija en donde se desarrollen una o más de las actividades industriales enumeradas en el anejo 1 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, así como cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con aquellas que guarden relación de índole técnica con las actividades llevadas a cabo en dicho lugar y puedan tener repercusión sobre las emisiones ».

En consonancia con tal configuración, el hecho imponible (artículo 23) es:

«La emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x), que se realice desde las instalaciones a las que se refiere el artículo 22 de la presente Ley»

En cuanto a la base imponible, se dispone -(artículo 27, de la Ley 18/2003, la letra a) del número 2 del artículo 27 redactada por el número 2 del artículo 11 de la Ley 3/2004, 28 diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, siendo de aplicación a los hechos imponibles realizados a partir de 1 de enero de 2005):-

«1. Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el período impositivo.

2. La cuantía de la carga contaminante mencionada en el apartado anterior viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial.

Las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el período impositivo, expresada en toneladas/ año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia.

Los valores de referencia de cada una de las sustancias son los siguientes:

- a) CO₂ 200. 000 toneladas al año.
- b) NO_x 100 toneladas al año.
- c) SO_x 150 toneladas al año.

El número total de unidades contaminantes resultante se expresará, en su caso, con sus tres primeros decimales».

La determinación de la base imponible se podrá efectuar por el régimen de estimación directa (art.28), o estimación objetiva (art.29) o estimación indirecta (art.30) y, tras su determinación «los sujetos pasivos podrán aplicar una reducción sobre la base imponible de tres unidades contaminantes, en concepto de mínimo exento» (art.31), obteniéndose la base liquidable.

Estableciendo el art.32 que : «la cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente tarifa progresiva por tramos:

Base liquidable Euros por unidad contaminante
Hasta 10 unidades contaminantes 5.000
Entre 10,001 y 20 unidades contaminantes 8.000
Entre 20,001 y 30 unidades contaminantes 10.000
Entre 30,001 y 50 unidades contaminantes 12.000
Más de 50 unidades contaminantes 14.000»

Regulándose la posibilidad de que los sujetos pasivos se aplican « una deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica...» (art.33)

Por tanto, que se grava también "la emisión de gases" y que la base se ajusta al volumen de emisión, por lo que resulta de aplicación la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013 que acabamos de transcribir y a tenor de la cual, el presente motivo, tal como se anunció, debe ser desestimado, como también ocurrió en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2014, dictada en el recurso de casación núm.397/2013, interpuesto por UNESA contra la sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo de Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 29 de junio de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1852/2004, ante similar alegación.

Octavo.

. En cuanto a la « infracción del Real Decreto-Ley 5/2004, de 27 de agosto, por el que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero », a sentencia apelada razona en su fundamento jurídico quinto, lo siguiente:

« Quinto- se alega por último por la parte actora la vulneración por la Ley 18/2003 que modifica la Ley del Parlamento de Andalucía 3/2004, del Real Decreto-Ley 5/2004, de 27 de agosto, por el que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

El motivo debe ser desestimado, pues como se ha expuesto no existe vulneración de los art.149.1.º3ª y 23ª de la Constitución . Tampoco es cierto que se grave el exceso, sino que precisamente quedan gravadas por el impuesto las emisiones que realice conforme a sus asignaciones individuales, las asignadas a cada instalación por el Plan Nacional de asignación aprobado por el RD 1886/2004.

En efecto, el art.27 de la Ley 18/2003, establece que "1. Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el periodo impositivo. 2. La cuantía de la carga contaminante mencionada en el apartado anterior viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial. Las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el periodo impositivo expresada en toneladas/año, entre las cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia.

Los valores de referencia de cada una de las sustancias son los siguientes: a) CO2 200.000 toneladas al año. B) NOx 100 toneladas al año. C) SOx 150 toneladas al año.

El número total de unidades contaminantes resultante se expresará, en su caso, en con sus tres primeros decimales". Y es que como replica la Administración demandada, no existe en la norma ninguna referencia a las unidades asignadas en el Plan Nacional y si a sustancia emitida en el periodo impositivo.

Razones, todas las cuales, culminan en la desestimación del recurso ».

Se aduce, en relación con el fundamento anterior de la sentencia apelada, que según el artículo 16 del Real Decreto Ley la asignación de derechos de emisión se realiza de forma gratuita, por lo que resulta contradictorio que resulten gravados por el Impuesto sobre Emisión de Gases en la Atmósfera

El motivo debe desestimarse, porque, ahora sí, ninguna crítica se contiene en el mismo a la respuesta dada por la Sala de instancia, distinguiendo entre "emisión" y "derechos de emisión" ante la alegación formulada en el escrito de demanda. Como se ha expuesto, la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, regula, en sus artículos 21 a 38, el Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera, siendo su hecho imponible « la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO2), óxidos de nitrógeno (NOX) u óxidos de azufre (SOX), que se realice desde las instalaciones » (art.23) « situadas en

Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad » (art.21.1). « No estarán sujetas al impuesto las emisiones siguientes:.. b) Las de CO₂, procedentes de la combustión de biomasa, biocombustible o biocombustible (en su redacción originaria), así como las realizadas 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 » (incorporada esta última parte de la letra b) del artículo 24 por el número 1 del artículo 11 de la Ley 3/2004, 28 diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, siendo de aplicación a los hechos imposables realizados a partir de 1 de enero de 2005).

Como se recoge en el BOPA núm.104, de 10 de diciembre, pág.6.363 con esta modificación se pretende adecuar el impuesto « como consecuencia del establecimiento del mercado de emisiones, mediante la transposición de la Directiva 2003/87/CE realizada por el Real Decreto-Ley 5/2004, de 27 de agosto, por el que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Teniendo en cuenta que el artículo 16 del citado Real Decreto -Ley establece que será gratuita la asignación de derechos de emisión para el período de tres años que se inicia el 1 de enero de 2005, se contemplan, entre los supuestos de no sujeción al impuesto, las emisiones de dióxido de carbono (CO₂) siempre que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales realizadas por aplicación del Plan nacional de asignación ». Así, en este sentido, no se persigue establecer una limitación al régimen de asignación de derechos de emisión, no pretende interferir en lo que se atribuye gratuitamente por el Estado en desarrollo de la norma de Derecho comunitario, sino que, por el contrario, se grava la acción de contaminar que produce la emisión de contaminantes, estableciendo como supuesto de no sujeción las emisiones realizadas en exceso respecto a las asignadas y sobre las que se hayan adquirido los correspondientes derechos de emisión. En definitiva, están no sujetas aquellas emisiones por las que los titulares de las instalaciones hayan incurrido en un coste económico debiendo las empresas adquirir en el mercado los derechos que excedían, incentivándose la inversión en tecnologías más eficientes o la utilización de fuentes con menos emisiones de carbono configurándose unos niveles superiores de protección medioambiental.

Noveno.

. Al no prosperar ninguno de los motivos formulados, el recurso ha de ser desestimado, con expresa condena en las costas de la presente instancia a la parte apelante de conformidad con el artículo 139 de la LJCA .

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

1- Desestima el presente recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de ENDESA GENERACIÓN SAU, contra la sentencia dictada en fecha 2 de abril de 2013, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número tres de Almería en el Procedimiento Ordinario número 10/2012, resolución que confirmamos por ser conforme a derecho.

2- Desestima la petición para que se proceda a plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

3- Con expresa condena en las costas de la presente instancia a la parte apelante.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y devuélvanse las actuaciones, con certificación de la misma, al Juzgado de procedencia, interesándole acuse recibo.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber que contra ella no cabe recurso alguno, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.