

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

Referencia: NFJ062925

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN**

Sentencia 90/2016, de 24 de febrero de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 119/2014

**SUMARIO:**

**CC.AA. Aragón. Tributos propios. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.** Deben rechazarse los motivos de inconstitucionalidad alegados respecto al Decreto Legislativo 1/2007 de Aragón (TR de impuestos medioambientales de Aragón), por los mismos motivos por los cuales fueron rechazados respecto a la Ley 13/2005 de Aragón (Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios) [Vid., en el mismo sentido STS de 19 de junio de 2014, recurso n.º 397/2013, (NFJ054715) y STSJ de Aragón de 2 de octubre de 2014, recurso n.º 267/2006 (NFJ062926)]. 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 imponderables prohibida en el art. 6.3 Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA) entre el impuesto impugnado y el impuesto sobre actividades económicas. 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)]. La normativa europea en materia energética subyace un claro interés de incentivo a la implantación de instalaciones de producción eléctrica para la consecución de un sistema energético eficiente, lo que en modo alguno se justifica es que el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, haya supuesto la imposición de una carga excesiva o sea contrario a la normativa sectorial europea en materia de energía, ya que no se aportan datos concretos que permitan sostener como cierta la referida premisa, por lo que procede rechazar la referida alegación. Finalmente, tampoco procede admitir el carácter discriminatorio respecto a los generadores de energía eléctrica con otras tecnologías o con la misma tecnología dentro del territorio nacional o comunitario y con el resto de sectores económicos que sí generan efectiva contaminación en los mismos términos y, en muchos casos, con menor eficiencia ambiental.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 26.

Constitución española, arts. 1, 31, 133, 149, 156 y 157.

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

Decreto Legislativo 1/2007 de Aragón (TR de impuestos medioambientales de Aragón).

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

Ley 13/2005 de Aragón (Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios), arts. 20 a 23.

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

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 78.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 191.

Directiva 2003/87/CE (Régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero), arts. 1 y 10.

Directiva 2009/72/CE (normas comunes para el mercado interior de la electricidad), art. 3.2.

Directiva 2005/89/CE (Medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura).

**PONENTE:**

*Don Fernando García Mata.*

Magistrados:

Don EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE  
Don EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL  
Don FERNANDO GARCIA MATA

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

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00090/2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 119 del año 2014-

S E N T E N C I A Nº 90 de 2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

D. Fernando García Mata  
D. Emilio Molíns García Atance

-----  
En Zaragoza, a veinticuatro de febrero de dos mil dieciséis.

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 119 del año 2014, seguido entre partes; como demandante ENDESA GENERACIÓN, S.A., SOCIEDAD UNIPERSONAL, representada por el procurador don Alberta Javier Bozal Cortés y asistida por el abogado don Francisco Javier López de Villalta Peinado; y como Administración demandada la DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN, representada y asistida por el letrado de los servicios jurídicos de la Administración de la Comunidad Autónoma. Son objeto de impugnación las resoluciones de la Junta de Reclamaciones Económico-Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón de 12 de septiembre de 2013 y 1 de abril de 2014, por las que se desestiman las reclamaciones números 020/2012 y 001/2013 interpuestas contra las resoluciones de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón de 18 de noviembre de 2011 y 15 de noviembre de 2012, por las que se desestiman las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos formuladas en relación con las autoliquidaciones presentadas en concepto de Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, correspondientes a la Central Térmica de Teruel, años 2007 y 2008.

Cuantía : 10.027.640,00 €.

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando García Mata.

### **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 enero de 2014, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución de la Junta de Reclamaciones Económico--- Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón de 12 de septiembre de 2013.

#### **Segundo.**

Prevía 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, con estimación del recurso se anule la resolución recurrida, acordando la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, con aplicación del interés de demora del artículo 26 LGT .

#### **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.**

Solicitada y acordada la ampliación del recurso a la resolución de la Junta de Reclamaciones Económico-Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón de 1 de abril de 2014, se presentaron nuevos escritos de demanda y contestación con la solicitud, respectiva, de estimación y desestimación del recurso interpuesto.

#### **Quinto.**

Sin haber lugar al recibimiento del juicio a prueba, y tras evacuarse por las partes el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento, celebrándose la votación y fallo el día señalado, 17 de febrero de 2016.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

#### **Primero.**

Se impugnan en el presente proceso por la parte actora las resoluciones de la Junta de Reclamaciones Económico- Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón de 12 de septiembre de 2013 y 1 de abril de 2014, por las que se desestiman las reclamaciones números 020/2012 y 001/2013 interpuestas contra las resoluciones de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón de 18 de noviembre de 2011 y 15 de noviembre de 2012, por las que se desestiman las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos formuladas en relación con las autoliquidaciones presentadas en concepto de Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, correspondientes a la Central Térmica de Teruel, años 2007 y 2008.

#### **Segundo.**

La parte recurrente funda su impugnación, en primer lugar, en la, a su juicio, inconstitucionalidad del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 13 de septiembre, inconstitucionalidad que funda en los siguientes motivos: 1º) Atribución indebida por la Comunidad Autónoma de Aragón de las competencias que los artículos 149.1.13<sup>a</sup>, 149.1.23<sup>a</sup> y 139 de la Constitución reservan en exclusiva al Estado, en cuanto los mismos atribuyen al Estado la competencia sobre la "legislación básica sobre protección del medio ambiente", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica" y " mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio nacional"; 2º) Vulneración de los artículos 133.2 , 156.1 y 157.3 de la Constitución , en relación con el

artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 23 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), porque recae sobre la misma materia imponible que el IAE; porque no tiene carácter de impuesto extrafiscal, ya que los ingresos recaudados no tienen un destino específico e íntegro para la protección del medioambiente y no cuenta con un efecto disuasorio o incentivador de actuaciones protectora del mismo; y por cuanto no se han establecidos las medidas compensatorias que establece la LOFCA en su artículo 6.3 ; y 3º) por cuanto vulnera los artículos 1.1 y 31.1 de la Constitución atendido su carácter discriminatorio.

### **Tercero.**

A la vista de las anteriores alegaciones hay que indicar que esta Sala se ha pronunciado ya sobre estos mismos óbices de constitucionalidad en la sentencia de 2 de octubre de 2014 dictada en el recurso 267/2006 en la que se razonó, respecto a la infracción de los artículos 149.1, reglas 23 , 25 y 13 de la CE y el incumplimiento de los requisitos impuestos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para aceptar la legitimidad de la imposición extrafiscal autonómica que «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».

Abundando en estos argumentos debe destacarse que esta postura, al igual que la mantenida por el Tribunal Supremo en su sentencia de la Sala 3ª, sec. 2ª, de 19-6-2014, rec. 397/2013 , se fundamenta en la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 60/2013, de 13 de marzo, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso -Administrativo de Castilla-La Mancha respecto de los artículos 1 a 15 de 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 y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

En esta sentencia del Tribunal Constitucional se rechaza una argumentación similar a la ahora planteada por el recurrente, con unos razonamientos que resultan de aplicación al presente caso, como ya ha estimado esta Sala. Así, en el fundamento de derecho segundo se indica:

«...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 EDL 1980/4091 » ( 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».

Hasta aquí la cita de la STC 60/2013 .



La anterior doctrina resulta plenamente extrapolable al caso que nos ocupa. En efecto, en el preámbulo 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, se informa que «la Comunidad Autónoma de Aragón dispone de su propia potestad tributaria, reconocida constitucional y estatutariamente ( arts. 133.2 y 157.1.b) CE ; 4.1.b), 6 y 9, LOFCA; 16.I, 45, 47.1 y 58.1.a) EAA), por un lado, y de competencia compartida con el Estado para el desarrollo legislativo y ejecución en materia de protección del medio ambiente, así como de una competencia adicional dotada de plena capacidad normativa para establecer disposiciones protectoras más intensas o rigurosas (art. 37.3 EAA). Sobre el juego de ambos títulos competenciales se superpone la doctrina constitucional sobre la transversalidad de las competencias medioambientales [...]». Y asimismo que «[...] el hecho imponible de este concepto impositivo [ el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera] se refiere al daño medioambiental causado por la emisión a la atmósfera de las sustancias más contaminantes que se encuentren clasificadas como tales por la legislación sobre protección atmosférica. Los sujetos pasivos del impuesto serán los titulares de las actividades que causan el daño medioambiental, y las instalaciones en que se desarrollan estas actividades, principalmente de carácter industrial o energético, tendrán la consideración de focos emisores de sustancias contaminantes a la atmósfera.

Por su parte, la base imponible se constituye por la suma de las cantidades emitidas sistemáticamente a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes y por cada foco emisor durante todo el período impositivo. Por ello, la base imponible debe tener en cuenta magnitudes ecológicas y, concretamente, unidades de contaminación, de modo que la reducción del daño medioambiental por el sujeto pasivo redunde en una disminución de su carga tributaria. Es, por tanto, un gravamen que presenta la distinción de permitir cumplir una finalidad extrafiscal adicional. En efecto, mediante el gravamen de las actividades que contaminan la atmósfera, se está propiciando el desincentivar determinados usos o procedimientos industriales y la búsqueda de una operatoria empresarial más armónica con el medio ambiente.

Por tanto, la base imponible debe medir el daño medioambiental causado mediante la cuantificación de las sustancias degradantes emitidas que constituyen el objeto del impuesto y que aparecen recogidas en la definición del hecho imponible. Naturalmente, la configuración de la base imponible como la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor se encuentra en perfecta correspondencia con el hecho imponible que el legislador quiere gravar para atender a su finalidad medioambiental».

Y en el articulado de la Ley se señala -art. 20- que «El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera tiene por objeto gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la atmósfera, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón», indicando el art. 22 que «Constituye el hecho imponible del impuesto el daño medioambiental causado por focos contaminantes ubicados en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón mediante la emisión a la atmósfera de las siguientes sustancias contaminantes:

- a) Óxidos de azufre (SOx).
- b) Óxidos de nitrógeno (NOx).
- c) Dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>)».

Los supuestos de no sujeción se encuentran en el art. 23: « No se encuentra sujeto al impuesto el daño medioambiental causado por la emisión de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) a la atmósfera producida por:

- a) La combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible.
- 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».

El art. 24.1 establece que «Son sujetos pasivos del impuesto, en calidad de contribuyentes, quienes realicen las actividades que causan el daño medioambiental o exploten las instalaciones en las que se desarrollan aquellas actividades causantes de las emisiones contaminantes a la atmósfera gravadas por el impuesto».

La base imponible se regula en el art. 25: « 1. Constituyen la base imponible del impuesto las cantidades emitidas a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes por una misma instalación o foco emisor y durante el período impositivo correspondiente.

2. Las unidades contaminantes de medida del daño medioambiental se expresarán de la forma siguiente:

- a) Las cantidades emitidas de óxidos de azufre (SOx) se expresarán en toneladas métricas al año de dióxidos de azufre (tm/año).

b) Las cantidades emitidas de óxidos de nitrógeno (NOx) se expresarán en toneladas métricas al año de dióxidos de nitrógeno (tm/año).

c) Las cantidades emitidas de dióxido de carbono (CO2) se expresarán en kilotoneladas/año».

El art. 26 dispone respecto a la base liquidable: « La base liquidable se obtendrá aplicando a las unidades contaminantes que constituyen la base imponible las siguientes reducciones:

a) SOx: 150 toneladas/año.

b) NOx: 100 toneladas/año.

c) CO2: 100 kilotoneladas/año».

Y finalmente, el art. 27 señala que «1. Constituyen la base imponible del impuesto las cantidades emitidas a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes por una misma instalación o foco emisor y durante el período impositivo correspondiente.

2. Las unidades contaminantes de medida del daño medioambiental se expresarán de la forma siguiente:

a) Las cantidades emitidas de óxidos de azufre (SOx) se expresarán en toneladas métricas al año de dióxidos de azufre (tm/año).

b) Las cantidades emitidas de óxidos de nitrógeno (NOx) se expresarán en toneladas métricas al año de dióxidos de nitrógeno (tm/año).

c) Las cantidades emitidas de dióxido de carbono (CO2) se expresarán en kilotoneladas/año».

Pues bien, con esta regulación y dadas las previsiones del Estatuto de Autonomía de Aragón que se hallaba a la sazón vigente, hay que concluir que no se aprecia inconstitucionalidad de la Ley porque la Comunidad Autónoma de Aragón gozaba de competencia para el establecimiento del impuesto. Así, el art. 35.Uno.18 de su Estatuto -en la redacción vigente al tiempo de aprobación de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre - atribuía competencia exclusiva a la Comunidad sobre: «Instalaciones de producción, de distribución y de transportes de cualesquiera energías, incluidos los recursos y aprovechamientos hidroeléctricos, de gas natural y de gases licuados, cuando se circunscriban al territorio de la Comunidad y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma». Y asimismo, conforme al art. 37 le correspondía el desarrollo legislativo y la ejecución de la legislación básica del Estado, entre otras, en: «Dos. Régimen minero y energético.

Tres. Protección del medio ambiente; normas adicionales de protección del medio ambiente y del paisaje».

Y en cuanto a la potestad tributaria deben también citarse los siguientes preceptos del Estatuto entonces vigente, expresamente mencionados en la exposición de motivos 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:

«Artículo 45

Uno. La Comunidad Autónoma de Aragón dispondrá de Hacienda Autónoma para la adecuada financiación y desarrollo de los servicios propios de su competencia en coordinación, tanto con la Hacienda estatal como con las locales, ateniéndose especial mente a los Principios de suficiencia y de solidaridad en la redistribución intrarregional.

Dos. La autonomía financiera de la Comunidad Autónoma de Aragón estará garantizada por la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y el Estatuto de Autonomía, mediante el ejercicio de las potestades y competencias que en ellas se le reconocen.

Tres. La potestad tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón responderá en su regulación a los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga fiscal entre los ciudadanos llamados a satisfacerla».

«Artículo 47

La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón está constituida por:

1. Los ingresos por los impuestos que establezca la Comunidad Autónoma de Aragón. [...]

«Artículo 58

Corresponde a las Cortes de Aragón:

Uno. El establecimiento modificación y supresión de:

a) Los tributos propios de la Comunidad Autónoma. [...]»

En conclusión, y al igual que en los casos de Andalucía y Castilla-La Mancha, la Comunidad Autónoma de Aragón tenía competencia material y financiera para el establecimiento del impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.

En definitiva, por todo lo expuesto se debe concluir desestimando este motivo de impugnación porque no procede plantear una cuestión de inconstitucionalidad por las razones invocadas por la parte que acabamos de analizar.

#### **Cuarto.**

Se alega a continuación la vulneración de los artículos 133.2 , 156.1 y 157.3 de la CE , en relación con el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA). Expone que esta Ley Orgánica queda integrada en el bloque de constitucionalidad y contiene la regulación de las potestades tributarias autonómicas, perfilando las competencias de las Comunidades Autónomas en la materia. Y razona que el art. 6.3 de la LOFCA, en su redacción anterior a la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre , precisa que solo pueden establecerse tributos autonómicos sobre materias impondibles reservadas a las Corporaciones Locales cuando exista habilitación legal expresa. Analiza también la parte la distinción entre materia impondible y hecho impondible y concluye que examinado el IECA a la luz de la jurisprudencia constitucional, si bien su hecho impondible lo constituyen, aparentemente, las emisiones de óxidos de azufre (SOx), óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de carbono (CO2), lo cierto es que las emisiones de gases a la atmósfera no representan una actividad económica o industrial autónoma, sino una consecuencia inevitable de un proceso industrial o económico, la producción de energía eléctrica, proceso en el que dichas emisiones son inseparables. Por tanto se está gravando un procedimiento industrial, la producción de energía eléctrica, que está ya sujeto a un tributo de carácter local, el IAE cuya tarifa del Grupo 151 incluye la producción, transporte y distribución de energía eléctrica de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1.175/1990, de 28 de septiembre. Y expone, respecto a la base impondible, que las emisiones de gases a la atmósfera dependen de los kilovatios/hora producidos, y en cuanto al sujeto pasivo, en ambos casos lo será el titular de la instalación productora de electricidad y emisora de gases al mismo tiempo. A juicio de la parte se vulnera lo prescrito en el art. 6.3 de la LOFCA y se indica que se ha planteado cuestión de inconstitucionalidad por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, suscitada mediante auto de 20 de diciembre de 2010 cuya copia se aporta.

La defensa del Gobierno de Aragón opone que hay que dar por sentada la capacidad tributaria de la demandada para crear nuevos impuestos, tasas o contribuciones especiales, siempre dentro de los límites de los arts. 139.2 y 157.2 CE y sin afectar a los hechos impondibles ya previstos en la regulación estatal -art. 6.2 LOFCA- ni afectar a las materias que la legislación de régimen local reserva a las corporaciones locales -art. 6.3 LOFCA-. Y cita en apoyo de esta postura el auto del Tribunal Constitucional de 22 de noviembre de 2005 para defender que la Comunidad goza de hacienda propia, pudiendo crear los impuestos que la nutren -arts. 45 y 58.1.A del Estatuto-. Sostiene, en fin, que posee competencia material y que no se vulneran los límites territorial y material en el establecimiento de este tributo.

Sobre este motivo debemos reproducir la fundamentación de la sentencia TSJ Andalucía (Granada) Sala de lo Contencioso- Administrativo, sec. 2ª, S 1-9-2015, nº 1547/2015, rec. 850/2013 , porque analiza una alegación similar respecto a un impuesto análogo al IECA aragonés. En dicha sentencia se indica: «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 impondible 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,SOx y COx, 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 imponible 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 imponderables 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 imponderables, 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 imponderables, 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 imponderables gravados por el Estado, ya lo sea respecto de las materias imponderables 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 imponible, 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 la siguientes actividades: "actividades 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)]; "producción termonuclear de energía eléctrica" [art. 2.1 b)]; y el "almacenamiento 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 "actividades 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 imposables 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 "actividades 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 imposables 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 imposables, 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».

Hasta aquí la transcripción de la sentencia TSJ Andalucía (Granada) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 1-9-2015 , en la que se resume la postura e interpretación realizada por el Tribunal Constitucional al examinar la vulneración que se invoca del art. 6 de la LOFCA.

Pues bien, la aplicación al caso de la referida doctrina nos lleva a concluir en el mismo sentido que la expresada resolución, al no apreciarse vulneración alguna de los artículos 133.2 , 156.1 y 157.3 de la CE en relación con el art. 6.3 de la LOFCA -ni tampoco en relación con el art. 6.2-, en la regulación del impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera que establece 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, vista la justificación y configuración legal del impuesto que ha sido transcrita en el fundamento de derecho tercero y su contraste con los artículos 6.2 y 6.3 LOFCA antes examinados, al no existir una doble imposición contraria a dichos preceptos orgánicos.

#### **Quinto.**

A continuación la recurrente alega que se vulneran los artículos 1.1 y 31.1 de la CE por el carácter discriminatorio de la Ley 13/2005. Se indica que la configuración jurídica de un tributo con finalidad extrafiscal debe obedecer a dicha pretendida finalidad y respetar las exigencias y principios constitucionales en materia tributaria. Y expone que en el supuesto aquí analizado la configuración normativa del IECA desmiente su pretendido carácter extrafiscal, dado que no grava todas las instalaciones que por sus actividades inciden sobre el

medio ambiente. Así, conforme al art. 23 « No se encuentra sujeto al impuesto el daño medioambiental causado por la emisión de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) a la atmósfera producida por:

a) La combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible».

Y por otra parte, están exentos del IECA «[...] el Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón, las Corporaciones Locales o los organismos y entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones, cuando realicen directamente actividades que puedan dañar el medio ambiente, siempre que éstas se encuentren afectas a un uso o servicio público o se desarrollen en el ejercicio de funciones o finalidades públicas» -art. 37-.

La recurrente alega que esto supone una diferencia de trato injustificada y arbitraria, que implica una clara infracción del valor básico y del derecho constitucional a la igualdad.

Sin embargo, como acertadamente opone la defensa del Gobierno de Aragón, con razonamientos que esta Sala comparte, no se produce infracción alguna de los artículos 1.1 y 31.1 de la CE, ni cabe concluir discriminación por los supuestos de no sujeción y de exención que invoca la demandante. Así, la alegación de no sujeción se fundamenta y ampara en el propio objeto del tributo, de forma que en consonancia con el carácter extrafiscal del mismo, y dada la finalidad de penalizar fiscalmente a los productores de emisiones contaminantes, no se sujeta al impuesto «la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible».

Y respecto al supuesto genérico de exención subjetiva de las distintas Administraciones Públicas -Estado, Comunidad Autónoma y Corporaciones Locales o los organismos y entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones - el art. 37 de la Ley 13/2005 condiciona dicha exención al hecho de que se trate de «actividades que [...] se encuentren afectas a un uso o servicio público o se desarrollen en el ejercicio de funciones o finalidades públicas». De esta manera no se produce vulneración alguna del principio de igualdad porque el término de comparación se establece respecto a un supuesto de hecho distinto, que justifica en este caso un tratamiento diferente del que dispensa la norma a las emisiones de la sociedad mercantil "Endesa Generación, S.A. Sociedad Unipersonal".

Por lo expuesto procede desestimar este motivo del recurso.

#### **Sexto.**

Alega a continuación la recurrente la infracción de la Directiva 2009/72/CE, en relación con el artículo 3.4 de la Directiva 2005/89/CE, ya que el mismo prohíbe cualquier medida que sea discriminatoria o suponga una carga fiscal excesiva para los agentes del mercado, entre los que se encuentran los generadores de electricidad.

En desarrollo de dicha alegación señala la parte recurrente que en la normativa europea en materia energética subyace un claro principio de incentivo a la implantación de instalaciones de producción eléctrica, para la consecución de un sistema energético eficiente y, añade, que el IECA ha supuesto la imposición de una carga excesiva sobre una parte de la industria de la producción de electricidad en España que le perjudica como agente del mercado y es contraria a la normativa sectorial europea en materia de energía.

Posteriormente, tras llevar a cabo diversas menciones de la Directiva 2009/72/CE de 13 de julio y de la Directiva 2005/89/CE, señala que el IECA no prevé mecanismo jurídico alguno para su repercusión (jurídica o económica) a clientes; tiene un ámbito de actuación excesivamente localizado, discrimina dejando exento a muchas actividades igualmente contaminantes; y su base imponible se basa en parámetros directamente ligados a la actividad productiva, señalando que ello conlleva una carga excesiva según la jurisprudencia del TJUE, que incluso califica de desproporcionada, atendida la existencia de otros tributos sobre la misma actividad.

Asimismo señala que el régimen tributario del IECA choca frontalmente con los principios expuestos en las resoluciones que cita, en el contexto del mercado europeo de la energía, poniendo de manifiesto que la penalización a la producción eléctrica no se encuentra precisamente entre las medidas previstas para lograr el equilibrio entre la demanda de electricidad y la disponibilidad de capacidad de generación y, concluye, expresando que el IECA debilita la seguridad del abastecimiento, aumentando el riesgo de dependencia energética comunitaria y perjudica la competencia efectiva y la conformación de unos precios más competitivos en el ámbito de la UE.

#### **Séptimo.**

Invocadas como infringidas la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE y, más concretamente, la Directiva 2005/89/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de enero de 2006 sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad, del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura, cuyo artículo 3.4 dispone que "Los Estados miembros velarán por que ninguna medida adoptada de conformidad con la presente Directiva sea discriminatoria o suponga una carga excesiva para los agentes del mercado, incluidos los nuevos participantes en el mercado y las empresas con cuotas de mercado pequeñas. Los Estados miembros también tendrán en cuenta antes de su adopción el impacto de estas medidas en el coste de la



electricidad para los clientes finales", debe señalarse que los razonamientos aducidos por la parte actora no justifican que el impuesto controvertido suponga una carga excesiva.

En primer término, debe ponerse de manifiesto que la protección del medio ambiente es una exigencia contenida en el derecho primario de la Unión. En dicho sentido cabe recordar que el TFUE dedica su título XX al Medio ambiente, disponiendo en su artículo 191 (antiguo artículo 174 TCE ) que:

"1. La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar los siguientes objetivos:

- La conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente,
- la protección de la salud de las personas,
- la utilización prudente y racional de los recursos naturales,
- el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente. y en particular a luchar contra el cambio climático.

2. La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga".

Dicho principio exige que los costes de las medidas para tratar la contaminación, entendido como deterioro provocado por el contaminador en el entorno o los recursos naturales al deteriorar el medio ambiente, deben ser soportados por el responsable de la misma.

Este principio, como señala el letrado de la DGA, ya se encuentra en la recomendación 75/436/Euratom, CECA, CEE, del Consejo de 3 de marzo de 1974 relativa a la imputación de costes y a la intervención de los poderes públicos en materia de medio ambiente, que comienza señalando que "El principio de «quien contamina, paga» ha sido aceptado en el marco de la Declaración del Consejo de las Comunidades Europeas y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, el 22 de noviembre de 1973, relativa a un programa de acción de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiente", añadiendo que "la imputación a los causantes de la contaminación de los costes resultantes de la lucha contra ésta les incita a reducir la contaminación y a buscar productos o tecnologías menos contaminantes y permitirá de esta manera utilizar, de forma más racional, los recursos del medio ambiente; además, esta imputación responde a criterios de eficacia y equidad" y que "para aplicar el principio de «quien contamina, paga», los principales instrumentos de que disponen los poderes públicos para evitar la contaminación son las normas y los cánones".

El anterior marco es, por otra parte, el que ha inspirado las distintas disposiciones legales que en nuestro país han incidido en el ámbito fiscal medioambiental.

Así, cabe citar, por ejemplo, la exposición de motivos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, en la que se hace constar que "la presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea", añadiendo que "la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental" y que "la presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes".

Igualmente en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, se hace constar que "en el marco de las economías occidentales, y en particular de la Unión Europea, desde hace ya algunos años se viene otorgando una creciente importancia al papel de la tributación medioambiental como instrumento para favorecer la construcción de una economía sostenible que, por ende, contribuya al cumplimiento del principio de suficiencia. Añádase a esto que, en el caso de España, las medidas en materia de fiscalidad medioambiental se justifican por lo dispuesto en el artículo 45 de la Constitución Española , precepto que consagra la protección del medio ambiente. La fiscalidad medioambiental constituye, pues, un medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural".

Por su parte, en la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad se explica que "resulta, pues, evidente la intencionalidad de los llamados tributos ecológicos, categoría en la que seguramente la doctrina encuadrará estos impuestos medioambientales, en orden a la protección, conservación, restauración y, en general, mejora del medio ambiente.



En definitiva, se busca la corrección de las deseconomías externas o externalidades, puesto que los costes sociales y ambientales que los individuos o las empresas que ejercen determinadas actividades contaminantes imponen o trasladan a la sociedad en general no son internalizados por sus causantes ni por el normal funcionamiento del mercado", añadiendo que "los impuestos medioambientales responden a este principio de capacidad contributiva, y ello es así en un doble sentido: en primer lugar, porque en las conductas contaminantes hay una efectiva capacidad económica, que se refleja en los ahorros que provocan los déficits de capitalización necesaria para atenuar la producción cuando el bien público perturbado no se repone a su estado natural, con el agravante de que ese reflejo de capacidad de pago añadida no puede ser bien captado por los impuestos generales sobre la renta, que sólo apreciarán los menores costes de producción industrial o de servicios, pero no los mayores gastos necesarios para la provisión de ciertos bienes públicos que provocan las externalidades derivadas de las conductas perturbadoras del medio natural, y en segundo lugar, porque la dimensión económica del hecho imponible en estas categorías tributarias se alcanza, únicamente, mediante la combinación de postulados propios del principio de capacidad contributiva con la máxima, de inspiración y tradición eurocomunitaria, del conocido «quien contamina, paga», lo cual conduce hacia la equivalencia fiscal para someter a tributación sólo a quienes, como postula el Tribunal Constitucional, muestran capacidad de afectar como modalidad de capacidad de pago mediante conductas que lesionan el medio natural" y que "al mismo tiempo, los impuestos medioambientales gozan de una naturaleza híbrida que, además de compartir los principios constitucionales del ordenamiento tributario, tales como los de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, equidad distributiva y no confiscatoriedad, los configura como un tributo autonómico con finalidad extrafiscal y afectado al cumplimiento de los deberes públicos inherentes a toda política ambiental, caracteres que le otorgan una tipicidad diferencial no justificada en postulados fundamentalmente recaudatorios", señalando que los mismos "persiguen, por un lado, motivar conductas acordes con la protección del medio natural, estimulando la cesación o disminución de la actividad contaminante y, por otro, contemplar el obligado destino de los recursos generados por la recaudación en la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente contaminado, degradado o lesionado".

Expuesto lo anterior, debe señalarse que, siendo cierto que la normativa europea en materia energética subyace un claro interés de incentivo a la implantación de instalaciones de producción eléctrica para la consecución de un sistema energético eficiente, lo que en modo alguno se justifica es que el IECA, cuya implantación encontraría justificación en los principios antes expuestos, haya supuesto la imposición de una carga excesiva o sea contrario a la normativa sectorial europea en materia de energía, ya que no se aportan datos concretos que permitan sostener como cierta la referida premisa, por lo que procede rechazar la referida alegación.

#### **Octavo.**

Por último alega la recurrente el carácter discriminatorio del IECA conforme a los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, pues persigue cubrir necesidades presupuestarias sin existir atisbo alguno de finalidad ambiental, añadiendo que imponer un tributo como el IECA a los productores de electricidad con tecnología de ciclo combinado con una única finalidad recaudatoria resulta discriminatoria respecto a los generadores de energía eléctrica con otras tecnologías o con la misma tecnología dentro del territorio nacional o comunitario y con el resto de sectores económicos que sí generan efectiva contaminación en los mismos términos y, en muchos casos, con menor eficiencia ambiental.

Sin embargo, su carácter no discriminatorio ha sido ya rechazado al darse respuesta a la alegada vulneración desde el punto de vista constitucional, con lo que bastaría con remitirnos a lo antes razonado para rechazar dicha alegación. Solo añadir que el principio de igualdad ante la Ley otorga un derecho subjetivo a tener un trato igual al dado a otros ante supuestos de hecho idénticos o ante situaciones jurídicas sustancialmente iguales, pero para poder llegar a la conclusión de que se da una situación de discriminación es necesario un término de comparación válido ofrecido por quien alega la diferencia de trato, y resulta evidente que en el presente caso no se presenta dicho término de comparación, acompañado de una prueba eficaz que resultaría indispensable para poder estimar producida la referida discriminación, por lo que debe desestimarse igualmente dicho motivo de impugnación.

#### **Noveno.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 LJ, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede imponer las costas a la parte actora.

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

#### **Primero.**

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 119 del año 2014, interpuesto por ENDESA GENERACIÓN, S.A., SOCIEDAD UNIPERSONAL, contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente resolución.

**Segundo.**

Imponemos a la parte demandante las costas del juicio.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación, el cual se preparará ante esta Sala en el plazo de diez días contados desde el siguiente a la notificación, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, y ello por los motivos tasados y conforme a los requisitos de forma contemplados en la Ley Jurisdiccional y previo el depósito que prevé la Ley Orgánica 1/2009.

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.

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.