

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079331

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1331/2020, de 15 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2040/2019

**SUMARIO:**

**CC.AA. Comunidad Valenciana. Tributos propios. Impuesto sobre Actividades que incidan en el Medio Ambiente (IAMA). Finalidad ambiental. Coincidencia con el IVPEE y el IAE.** La compatibilidad del IAE con diferentes impuestos autonómicos ha sido objeto de controversia en muchas ocasiones, particularmente, esa cuestión se ha suscitado con respecto a distintos impuestos que inciden sobre el medio ambiente y que afectan al gravamen de la electricidad. [Vid., STC 22/2019 de 14 de febrero de 2019 (NCJ063875)], jurisprudencia conforme a la cual procede afirmar que son ajustadas a derecho las consideraciones específicas que la sentencia impugnada realiza por remisión a la STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de junio de 2017, recurso n.º 600/2013 (NFJ069832) en la que la Sala apreció no haber motivos de inconstitucionalidad por doble imposición. En cuanto a la coincidencia con el IVPEE, la Sala considera que estamos ante actividades que pueden ser susceptibles de ser sometidas a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes, sin que ello suponga una doble imposición prohibida por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. De los distintos elementos del IAIMA se desprende que tiene carácter medioambiental, y que su regulación no infringe la doctrina constitucional en materia de tributos extra fiscales. [Vid., ATC 69/2018, de 20 de junio de 2018 (NCJ063372)]. El Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente no es contrario a los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica. El IAMA grava un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica; dos, es admisible, constitucionalmente hablando, que una misma actividad económica sea 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. No nos hallamos, esta vez, ante una figura impositiva que quiebre los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica consagrados en el art. 31 CE. Sobre la conformidad a Derecho de la UE de algunos tributos de nuestros sistema fiscal, esta Sala ha planteado cuestiones prejudiciales ante el TJUE en relación con los impuestos sobre la producción y almacenamiento de residuos nucleares previstos en la Ley 15/2012, así como respecto del canon hidráulico, entre otros, cuestiones que se están debatiendo actualmente ante el citado órgano jurisdiccional europeo. De las dos STJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 (NFJ075363) y C-105/18 a 113/18 (NFJ075362), se desprende que el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente valenciano no es contrario tampoco a la Directiva 2009/72/CE (Normas comunes para el mercado interior de la electricidad). [Vid., ATS de 3 de octubre de 2019, recurso n.º 2040/2019 (NFJ075123) que plantea recurso de casación que se desestima contra la STSJ de la Comunidad Valenciana, recurso n.º 517/2016 (NFJ073524) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), art. 6.

Constitución Española, art. 31.

Directiva 2009/72/CE (Normas comunes para el mercado interior de la electricidad), art. 3.

Ley 10/2012, de la Comunidad Valenciana (Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financieras y de Organización de la Generalitat), art. 154.

Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética).

**PONENTE:**

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don ISAAC MERINO JARA  
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.331/2020

Fecha de sentencia: 15/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2040/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2040/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1331/2020

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 2040/2019 interpuesto por IBERDROLA RENOVABLES ENERGÍA, S.A., representada por el procurador don José Luis Martín Jaureguibeitia, contra la sentencia número 418/2018, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Cuarta, de 30 de octubre de 2018, en el procedimiento Ordinario 517/2016, relativo al pago fraccionado del cuarto trimestre del ejercicio 2013 del Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente (IAIMA).

Comparece como parte recurrida la Comunidad Valenciana, representada por la letrada de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 30 de octubre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (no aclarada por auto de 26 de diciembre de 2018), desestimatoria del recurso 517/2016, interpuesto por IBERDROLA RENOVABLES ENERGÍA, S.A. (en adelante IBERDROLA) contra los actos de liquidación correspondientes al ejercicio 2013, pago fraccionado del cuarto trimestre, del Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente, en su modalidad de producción de energía eléctrica, creado por Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat por un importe de 65.325 euros.

### **Segundo.** *El procedimiento de instancia. Cuestiones controvertidas.*

1. La Sentencia número 418/2018, dictada el día 30 de octubre, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana desestimó el recurso contencioso número 517/2016 interpuesto contra la resolución del Conseller de Hacienda y Modelo Económico de la Generalitat (por delegación, el Director General de Tributos y Juego) de fecha 23 de mayo de 2016, por la que se desestima la reclamación económico- administrativa con RUE RAM/ EH4639/2015/006 interpuesta contra la resolución del Subdirector General de Tributos de 23 de mayo de 2015 denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2013, pago fraccionado del cuarto trimestre, del impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, en su modalidad de producción de energía eléctrica.

En el proceso seguido en la instancia, las cuestiones suscitadas en torno a las cuales giró la controversia fueron dos, ambas de naturaleza esencialmente jurídica: (i) Ser la resolución impugnada, contraria a derecho por inconstitucionalidad del tributo examinado, previa elevación de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad respecto al artículo 154 de la ley 10/2012, reconociendo el carácter indebido de los importes ingresados en virtud de las autoliquidaciones practicadas y (ii) Ser también contraria a Derecho la resolución impugnada, por infracción del Derecho de la Unión Europea, previa elevación, en su caso, de la correspondiente cuestión prejudicial.

2. En relación con la primera de las cuestiones mencionada en el apartado precedente, tras recordar la doctrina del Tribunal constitucional en materia del planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad, haciendo referencia a tal efecto a la STC 35/2002, de 11 de febrero (ES:TC:2002:35), la sentencia (FD 4º) declara la improcedencia de elevar cuestión de inconstitucionalidad, señalando que así se manifiesta además en la sentencia dictada con posterioridad a la presentación de la demanda iniciadora del procedimiento de instancia pero con anterioridad a la presentación de los escritos de conclusiones, por la Sección Tercera de la Sala de lo contencioso administrativo del mismo TSJCV, de 21 de junio de 2017, en relación con el mismo precepto, artículo 154 de la ley autonómica valenciana 10/2012 de 21 de diciembre, e igualmente en el mismo sentido, menciona la sentencia de la misma Sala y Sección, de 29 de noviembre de 2017.

A propósito de la alegada doble imposición, se remite el tribunal a quo nuevamente a la sentencia dictada por la sección tercera del mismo tribunal, con fecha 21 de junio de 2017, que razona que, para determinar si se ha producido esa duplicidad de hechos imponible prohibida, será necesario partir de la redacción que los legisladores autonómico y estatal han dado al hecho imponible de los impuestos, junto con 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 y tipos de gravamen y la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal, reflejada en la propia estructura del impuesto. Y tras su ponderación, concluye (FD 3º) que:

«[El IAIMA] no vulnera los arts. 133.2, 156.1 y 157.3 CE y el art. 6.3 de la LOFCA al no concurrir con el IAE. Reconociendo que difícilmente se dan impuestos extrafiscales puros ( STC 53/2014), no estamos aquí ante un impuesto autonómico en el que prime el carácter contributivo dado que se configura de modo que puede apreciarse en él "una verdadera finalidad extrafiscal o intento legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente" ( SSTC 196/2012, FJ 3; y 60/2013, FJ 5). Así resulta teniendo en cuenta la exención tributaria más arriba transcrita; la previsión de que los ingresos obtenidos por el IIMA se van a destinar a gastos y mejoras medioambientales; y -muy especialmente- el sistema de determinación de su cuota íntegra mediante el cual se priman sistemas de producción de energía eléctrica de menor impacto sobre el medio ambiente. Por ello entendemos que la finalidad perseguida por el establecimiento del IIMA valenciano no es meramente recaudadora, sino de desincentivación de determinadas actividades de producción de energía eléctrica que inciden desfavorablemente en el medio ambiente».

3. Respecto de la segunda de las cuestiones suscitadas, considera contraria a derecho la resolución recurrida por estimar que la ley autonómica en que se apoya es contraria a la normativa europea en relación con los principios de política medioambiental de la Unión Europea y por no responder a una finalidad específica ni respetar los principios de imposición indirecta. La Sala a quo rechaza la procedencia del planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE remitiéndose a la sentencia de 5 de febrero de 2018 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, que tras plantear cuestión prejudicial ante el TJUE, que fue resuelta por la sentencia de 20 de septiembre de 2017, fundamenta que: «En la indicada sentencia la razón decisiva que se ofrece para no considerar infringida la Directiva 2009/28/CE es la siguiente: "Sin embargo, aun admitiendo que este canon, a pesar de su alcance regional y del hecho de que afecta a una sola fuente de energía renovable, pueda hacer que el Estado miembro en cuestión no respete el objetivo global nacional obligatorio fijado en el anexo I, parte A, de la Directiva 2009/28, de ello resultaría, como mucho, un incumplimiento por parte de ese Estado de las obligaciones previstas en esa Directiva, sin que la creación de dicho canon pueda considerarse en si misma contraria a la citada Directiva, ya que los Estados miembros disponen, como se ha mencionado en el apartado 32, de la presente sentencia, de un margen de apreciación para alcanzar dicho objetivo, siempre que respeten las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE". También se añadía lo siguiente: "Sin embargo, debe señalarse que ninguna de esas disposiciones prohíbe que los Estados miembros establezcan un canon, como el controvertido en los litigios principales, que grave los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica».

### **Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.**

El procurador don Onofre Marmaneu Laguía en representación de la entidad IBERDROLA RENOVABLES ENERGÍA, S.A., presentó el 12 de febrero de 2019 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 30 de octubre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 517/2016, relativo a autoliquidación IAIMA.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, en primer lugar, identifica como infringidas las siguientes normas del ordenamiento jurídico estatal: los artículos 1.1, 14, 31.1, 133.2 y 157.3 de la Constitución española CE, además del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE del 1 de octubre de 1980) [«LOFCA»] y del artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE del 5 de octubre de 1979) [«LOTCC»], todo ello por carecer el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente [«IAIMA»] de la Comunidad Valenciana de una auténtica finalidad extrafiscal conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional [«TC»] y, por ello, vulnerar el principio de capacidad económica, resultar discriminatorio y no haberse planteado por Tribunal a quo cuestión de inconstitucionalidad.

En segundo lugar, en relación con el Derecho de la Unión Europea [«UE»], explicita que «la Sentencia impugnada infringe también la normativa europea delimitadora de la política energética de la Unión Europea», y [«p»]articularmente, el artículo 3 de 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 (...), al establecer una carga discriminatoria para los productores de energía eléctrica contraria a los principios de unidad de mercado».

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de febrero de 2019, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 3 de octubre de 2019, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los artículos 88.2.c y 88.3.a de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

«Determinar si el Impuesto sobre actividades que inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana, creado por el artículo 154 de la Ley autonómica 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y de Organización de la Generalidad Valenciana, respeta o no los límites que establecen los apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA; si afecta o no a las competencias atribuidas al Estado en la Constitución; si infringe los principios constitucionales que rigen la imposición; y si vulnera el artículo 3 de 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 1.1, 14, 31, 133.2, 156.1 y 157.3 de la Constitución española; 6, apartados 2 y 3, de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y 3 de 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.».

### **Cuarto. Interposición del recurso de casación.**

Don José Luis Martín Jaureguibeitia, procurador de IBERDROLA interpuso el recurso de casación mediante escrito de 25 de noviembre de 2019, que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, concreta sus pretensiones en la conclusión que aquí reproducimos: «[...] que se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte en los términos solicitados en el escrito de demanda, se dicte Sentencia por la que acuerde declarar contraria a Derecho la Resolución impugnada, anulándola como consecuencia de la inconstitucionalidad del IAIMA del que trae causa, todo ello previa elevación de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional».

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 9 de enero de 2020 la Letrada de la Comunidad Valenciana presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que el impuesto sobre el que se debate, respeta los límites generales establecidos en la Constitución Española, rechazando así la pretendida inconstitucionalidad del mismo y descartando la necesidad del planteamiento de recurso de inconstitucionalidad, tal como solicitaba la parte recurrente. También se opone a las alegaciones del recurrente que señalan que el tributo autonómico se solapa con el IAE y con el IVPEE y que tiene carácter recaudatorio y no extrafiscal o medioambiental.

Finaliza su escrito solicitando que se dicte sentencia por la cual se desestime el recurso de casación interpuesto y se declare conforme a derecho la sentencia recurrida.

**Quinto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 15 de septiembre de 2020.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero. Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.**

Mediante el presente recurso se impugna la sentencia dictada el 30 de octubre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso 517/2016, interpuesto por IBERDROLA contra los actos de liquidación correspondientes al ejercicio 2013, pago fraccionado del cuarto, del IAIMA, en su modalidad de producción de energía eléctrica, creado por Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat. Ante esta Sala del Tribunal Supremo, con el escrito de interposición se ha reiterado el razonamiento seguido en el proceso de instancia, siendo tres las cuestiones suscitadas en torno a las cuales giró la controversia, referidas tanto a la posible inconstitucionalidad del tributo concernido como a la vulneración del derecho comunitario. En consonancia con ello el Auto de admisión consideró que tenía interés casacional «determinar si el Impuesto sobre actividades que inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana, creado por el artículo 154 de la Ley autonómica 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y de Organización de la Generalidad Valenciana, respeta o no los límites que establecen los apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA; si afecta o no a las competencias atribuidas al Estado en la Constitución; si infringe los principios constitucionales que rigen la imposición; y si vulnera el artículo 3 de 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».

**Segundo. Consideraciones generales sobre los límites del poder tributario de la Comunidades Autónomas. Remisión a la STC 22/2019, de 14 de febrero .**

Es oportuno comenzar recordando la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites del poder tributario de las Comunidades Autónomas, sintetizada por la mencionada sentencia en su fundamento jurídico 3, que dice así:

«a) El canon de constitucionalidad aplicable a las normas tributarias de las Comunidades Autónomas parte del texto constitucional ( arts. 133.2, 156.1 y 157.3 CE), del contenido en los respectivos Estatutos de Autonomía [en lo que aquí interesa, los arts. 40, 42 b), 43.1 a) y 45 de la Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio, del Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia], y de las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (por todas, STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4). Entre esas leyes delimitadoras de las competencias destaca la LOFCA [entre otras, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 a)].

El vigente artículo 6.3 LOFCA -cuya vulneración se invoca en este proceso- dispone que "[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales".

La redacción vigente del precepto transcrito trae causa de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (art. único 3). Para ilustrar sobre la finalidad de la reforma, este Tribunal, en relación con el canon interpretativo del nuevo artículo 6.3 LOFCA, declaró en la STC 122/2012, de 5 de junio, y ha reiterado recientemente en las SSTC 120/2018 y 4/2019, que con ella se "ha pretendido clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas y para ello, y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al 'hecho imponible' y no a la 'materia imponible', con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales" (FJ 3). A continuación, las mencionadas Sentencias siguen destacando que "este precepto fue aprobado sin debate ni enmiendas, dado que el proyecto de la Ley Orgánica respetó los términos en los que se había pronunciado el Consejo de política fiscal y financiera, en cuyo seno se adoptó el punto 4.4.9 del acuerdo 6-2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, cuyo contenido fue el siguiente: 'Aunque los tributos propios no forman parte del sistema de financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las entidades locales, se propone revisar los límites actualmente existentes en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas para la creación de los tributos propios por las Comunidades Autónomas lo que también podría ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas'.

Así pues, la finalidad de la modificación del artículo 6.3 LOFCA es ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas respecto de los tributos locales, sustituyendo el límite basado en la "materia imponible" por el referido al "hecho imponible", a semejanza de lo que venía haciendo, sin cambio desde su redacción original, el artículo 6.2 LOFCA en relación con los tributos estatales ( STC 120/2018, FJ 3).

Esta modificación de los límites a la creación de tributos propios debe interpretarse a la luz de la reiterada doctrina constitucional, que arranca de la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se indicaba que debía descartarse "una identificación entre los conceptos de 'materia imponible' y 'hecho imponible' que conduce a una interpretación extensiva del artículo 6.2 LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene" (FJ 14). La citada Sentencia continúa puntualizando que "por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico", en tanto que "el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso 'para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria' según reza el artículo 28 de la Ley general tributaria [hoy artículo 20]. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez, de figuras tributarias diferentes" (FJ 14).

Este Tribunal ha reiterado las anteriores precisiones conceptuales siempre que ha tenido que examinar la adecuación al artículo 6.2 LOFCA de las figuras tributarias creadas por las Comunidades Autónomas, por su posible duplicidad con tributos estatales (entre otras, SSTC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2).

b) Por otra parte, en la primera sentencia en la que este Tribunal abordó el canon del artículo 6.3 LOFCA, tras su modificación por la Ley Orgánica 3/2009 (la ya citada STC 122/2012) pudo constatar que dicho precepto contiene ahora un límite similar al previsto por el precedente apartado segundo de este artículo 6 LOFCA, que lo tenía desde su redacción original, por lo que la doctrina constitucional acerca de dicho apartado debía extenderse (así lo hizo la señalada STC 122/2012, FJ 3), a las controversias que hubieran de dirimirse en relación con los tributos locales.

De tal forma ha procedido este Tribunal al enjuiciar otros tributos autonómicos a la luz del "nuevo" artículo 6.3 LOFCA, que han culminado con un pronunciamiento favorable a su constitucionalidad. Así: i) en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, referida al impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Extremadura; ii) en las SSTC 122/2012, de 5 de junio; 96/2013, de 23 de abril; 200/2013, de 5 de diciembre, y 53/2014, de 10 de abril, todas referidas al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de distintas Comunidades Autónomas; iii) en los AATC 183/2016 y 185/2016, de 15 de noviembre, en relación con el canon eólico de

Castilla-La Mancha; iv) en la STC 120/2018, de 31 de octubre, en relación con el impuesto extremeño sobre las instalaciones que inciden sobre el medio ambiente; y v) en la STC 4/2019, de 17 de enero, del impuesto catalán sobre las viviendas vacías. En todos estos supuestos, las precitadas resoluciones de este Tribunal han declarado la constitucionalidad de los tributos autonómicos impugnados, porque en ningún caso apreciaron la duplicidad de hechos imposables de aquellos con el IBI o con el IAE, según los casos.

c) El propósito de los límites del artículo 6 LOFCA no es tanto evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de "un sistema" en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [ SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]; objetivo que debe cohererarse con el reconocimiento constitucional a las Comunidades Autónomas de la potestad de establecer tributos [ arts. 133.2 y 157.1 b) CE], y que la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia tiene asumida en los artículos 40, 42 y 43 de su Estatuto de Autonomía, de forma que "ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria" [entre otras, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4].

Conviene recordar igualmente que la potestad tributaria reconocida a las Comunidades Autónomas entronca con la autonomía financiera que proclama el artículo 156.1 CE y con la corresponsabilidad fiscal que deriva de ella; en concreto, con la capacidad para generar un sistema propio de recursos (por todas STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8); lo que este Tribunal también ha conectado con "las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria" [ STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].

d) Así las cosas, para apreciar la coincidencia entre hechos imposables, que es lo vedado por el artículo 6 LOFCA, en sus apartados segundo y tercero, este último después de su modificación por la Ley Orgánica 3/2009, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la "manera" en que la correspondiente fuente de capacidad económica sea sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación ( STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4, y ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4).

Entre los elementos a comparar se encuentra también la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos centrales ( STC 210/2012, FJ 4). En concreto, en materia medioambiental ha reconocido este Tribunal que los tributos pueden ser expresión del principio "quien contamina paga" (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5). Asimismo ha puntualizado que la finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo. De hecho, en los sistemas tributarios modernos, en los que coexisten diversas figuras tributarias, es frecuente que, además de la recaudatoria, se persigan otras finalidades [ STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. De lo cual se deduce que la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos "puros" [ STC 120/2018, FJ 3 d)]».

El IAIMA es un impuesto similar a los impuestos establecidos en otras Comunidades Autónomas sobre la misma materia, tales como las de Castilla-La Mancha, Extremadura y Murcia, sobre los cuales se ha pronunciado el Tribunal Constitucional (Sentencias 120/2018, de 31 de octubre y 22/2019, de 14 de febrero).

La doctrina contenida en ellos es trasladable al impuesto que nos ocupa.

**Tercero.** *La compatibilidad entre el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana y el Impuesto local sobre Actividades Económicas. Remisión a la STC 22/2019, de 14 de febrero .*

La compatibilidad del Impuesto sobre Actividades Económicas con diferentes impuestos autonómicos ha sido objeto de controversia en muchas ocasiones, particularmente, esa cuestión se ha suscitado con respecto a distintos impuestos que inciden sobre el medio ambiente y que afectan al gravamen de la electricidad.

Traemos a colación la STC 22/2019, de 14 de febrero, que lleva a cabo el análisis de constitucionalidad de esa materia en base al artículo 6.3 LOFCA, posterior a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de



Financiación de las Comunidades Autónomas, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

La comparativa está realizada entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia y el IAE, pero sus conclusiones finales son perfectamente extrapolables a la comparación entre el impuesto valenciano que nos ocupa y el IAE, de ahí que reproduzcamos sus fundamentos 4 y 5, que dicen así:

« 4. Partiendo del canon expuesto en el fundamento anterior, procede examinar el fondo de la controversia, mediante el contraste entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia y el IAE, sin olvidar que, como tuvimos ya ocasión de señalar en la STC 120/2018, FJ 4, debemos descartar que la duda planteada pueda resolverse, como postula el órgano promotor, con base en las SSTC 179/2006, de 13 de junio y 22/2015, de 16 de febrero, ni tampoco con las SSTC 196/2012, de 31 de octubre, y 60/2013, de 13 de marzo; y ello, porque el análisis de constitucionalidad se hacía en todas ellas con base en la redacción del artículo 6.3 LOFCA anterior a la Ley Orgánica 3/2009, es decir, con un parámetro diferente que el aplicable en este proceso. Tal circunstancia determina que hayamos de proceder ahora al enjuiciamiento constitucional del precepto cuestionado conforme al nuevo texto del tantas veces aludido artículo 6.3 LOFCA.

a) Partiendo de lo anterior, y comenzando el examen de fondo por el análisis del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia, su hecho imponible lo constituye "la realización por el sujeto pasivo...de cualquiera de las actividades de producción de energía eléctrica" (art. 6.2). A tenor de lo señalado en el artículo 6.1.1, lo que el tributo grava es "la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Murcia ocasiona la realización de las actividades de producción de energía eléctrica".

Para su correcta comprensión, el hecho imponible descrito debe completarse con el supuesto de no sujeción del artículo 6.3 de la norma murciana, que dispone: "No estarán sujetas al impuesto actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de los productos destinados al autoconsumo, ni la producción de las energías solar o eólica. Asimismo, no estarán sujetas al impuesto las actividades de producción de energía eléctrica mediante cogeneración, desarrolladas por instalaciones acogidas a la normativa estatal reguladora de la generación eléctrica en régimen especial".

Otro elemento esencial de cualquier tributo es el sujeto pasivo sobre el que aquel recaiga. Así lo dispone el artículo 6.5.1 de la norma murciana, al referirse a las personas físicas o jurídicas y a las entidades del artículo 35.4 de la Ley general tributaria, que desarrollen la actividad de producción de energía eléctrica. Al respecto, la Ley murciana prohíbe expresamente la repercusión del impuesto a los consumidores, sin que esta prohibición pueda ser alterada mediante pactos o acuerdos en contrario entre las partes (art. 6.5.2).

En cuanto a los elementos de cuantificación, la base imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia "estará constituida por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en Kw/h" (art. 6.6), mientras que la cuota tributaria será el resultado de multiplicar la base imponible por 0,0027 euros (art. 6.7).

Importa asimismo subrayar que, conforme establece el artículo 6.9, "los ingresos obtenidos procedentes de este tributo se destinarán a las medidas y programas que reduzcan la contaminación y favorezcan el medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia".

Por último, respecto de sus elementos temporales, es preciso señalar que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia tiene carácter anual y se devenga el 31 de diciembre de cada año, salvo que se produjera el cese de la actividad que da origen a la exacción, en cuyo caso el devengo será el último día de la actividad (art. 6.8).

b) En lo que se refiere al IAE, nos remitimos con carácter general al examen que con carácter exhaustivo se efectúa de este tributo local en el fundamento jurídico 4 b) de la STC 120/2018, sin que resulte necesaria pues la reproducción literal de lo allí señalado.

5. El examen comparado del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia y del IAE, y la analogía que el presente impuesto autonómico guarda, con el que fue objeto de

pronunciamiento en la ya reiterada STC 120/2018, FJ 5 permiten también ahora afirmar que "ambos impuestos, autonómico y local, recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada... Sin embargo, aplicando el nuevo parámetro del artículo 6.3 LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la "manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen".

a) En primer lugar, difiere el ámbito objetivo de cada impuesto, pues el IAE recae sobre cualquier forma de generación de electricidad, en atención a su finalidad censal y de gravamen de toda renta potencial derivada del ejercicio de una actividad económica. Prueba de lo cual es que las tarifas prevén como residual el "epígrafe 151.1 -producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores-, para que no quede excluida ninguna forma de producción" [ STC 120/2018, FJ 5 a)].

El impuesto sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia se revela en realidad como un impuesto sobre la generación de electricidad que emplea tecnologías que podríamos denominar como convencionales (fundamentalmente, nuclear, térmica e hidroeléctrica) frente a las denominadas nuevas tecnologías (solar, eólica y de cogeneración en régimen especial), que se declaran no sujetas al impuesto, con el fin de "frenar el deterioro del entorno natural, configurándose como un instrumento para el fomento de energías renovables o limpias" (art. 6.3 en conexión con 6.1.1).

b) La forma de cuantificación de uno y otro tributo confirma la distinta ratio que los inspira. El IAE grava la renta presunta o potencial derivada del "mero" ejercicio de la actividad; en este caso, la capacidad teórica de generación de electricidad, con independencia de que se produzca efectivamente o no, esto es, sin atender al resultado real y efectivo de la actividad.

En cambio, y en idénticos términos a los del impuesto extremeño examinado en la STC 120/2018, FJ 5 b), el impuesto murciano grava la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad, no de forma presunta sino real.

El IAE se calcula a partir de una unidad de capacidad, como es el Kw de potencia de los generadores, a diferencia del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia, que determina su base imponible mediante una unidad de producción como es el Kw/h; es decir, la cantidad necesaria para mantener funcionando un aparato de un kilovatio (potencia) durante una hora de tiempo. Como no se quiere gravar lo mismo, se escogen pues diferentes unidades de medida.

Dado que IAE grava una renta presunta, la cuota es positiva, tanto si la central eléctrica está en funcionamiento como si no lo está, pues es su capacidad teórica de producción lo que tributa. Por esto mismo, las cuotas que arrojan las tarifas del impuesto local serán las mismas año tras año, mientras no cambie la potencia instalada de la central y el sujeto pasivo siga dado de alta en la matrícula del impuesto (produzca más, menos o nada).

En contraste con ello, las cantidades a satisfacer por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia varían cada año, pues dependen de que haya producción y del volumen de ésta (tomando una media móvil de los Kw/h generados en los tres últimos años).

Esta diferencia entronca con el propósito de cada figura, pues, para un gravamen que recae sobre una renta presunta como el IAE, la producción real es indiferente; en cambio, no puede serlo para el impuesto autonómico murciano, en línea con su propósito de gravar "la incidencia, alteración o riesgo de deterioro" sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma, que cabe vincular con el funcionamiento efectivo de la central eléctrica.

c) El distinto enfoque entre ambos impuestos se corrobora también desde el examen de las cuotas previstas para cada uno de ellos. En el IAE tributan todas las formas de producción de energía eléctrica y tributan más las formas de producción más rentables (hidroeléctrica, nuclear y térmica, por este orden), como es propio de un impuesto sobre la renta presunta; en tanto que en el impuesto ahora analizado, se excluyen las fuentes preferibles desde la óptica medioambiental y de eficiencia (solar y eólica, y cogeneración en régimen especial).

d) La recaudación del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede con el IAE. Pese a que éste "no es más que uno de los varios indicios -y no precisamente el más importante- a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo" (por todas, SSTC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8); en este caso es por tanto un rasgo que abunda sobre los ya indicados.

A diferencia del supuesto examinado en la STC 120/2018, es verdad que no aparecen definidas en el propio texto de la Ley 7/2011, las medidas y programas de carácter medioambiental que serán financiados con los ingresos que se recauden por el tributo, pero se establece expresamente dicha afectación (art. 6.9), si bien se defiere su concreción "en la forma que establezca la Ley de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia".

e) Por último, en lo atinente al elemento temporal, también hay diferencias entre ambos impuestos, pues si bien los dos tienen como período impositivo el del año natural, el devengo del IAE se produce al comienzo de éste, prorrateándose por trimestres si la actividad se inicia o cesa a lo largo del año. Este prorrateo pretende acomodar la cuota al período de "mero" ejercicio de la actividad dado que, a menor tiempo de actividad, debe determinarse una renta presunta más reducida. Sin embargo, en el impuesto murciano no hay necesidad de hacer dicho ajuste proporcional, toda vez que este impuesto grava la producción real, que es lo relevante, y no el tiempo de alta en la actividad».

A la luz de la doctrina jurisprudencial expuesta, su traslación al caso que nos ocupa nos lleva a confirmar que son ajustadas a derecho las consideraciones específicas que la sentencia impugnada realiza en su fundamento jurídico quinto, por remisión a la sentencia de la misma Sala, sección tercera, de 21 de junio de 2017 (PO 600/2013).

**Cuarto.** *La compatibilidad entre el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.*

El artículo 6.2 de la LOFCA dispone que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Este precepto, según la recurrente, se incumple, dado que el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana recae sobre un hecho imponible gravado por el Estado, cual es del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, aprobado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) es un impuesto de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico español. Grava la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultado de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. Repasemos los elementos estructurales que nos interesan ahora, tal como se plasman en la citada Ley 15/2012, de 27 de diciembre.

La definición del hecho imponible se encuentra en su artículo 4, siendo la siguiente:

«1. Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extra peninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

2. La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

3. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal».

La base imponible está definida en su artículo 6 de esta manera:

«1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo. A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley».

Finalmente, su artículo 8 establece que el tipo de gravamen es el 7 por 100.

El hecho imponible, la base imponible y el tipo de gravamen tienen un contenido muy diferente a la regulación de estos elementos en artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat por lo que no se aprecia el denunciado solapamiento entre los dos impuestos.

El hecho imponible de IAIMA está constituido por los daños, impactos, afecciones y los riesgos para el medio ambiente derivados de la realización, en el territorio de la Comunitat Valenciana, de las actividades de: producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas en función de los riesgos inherentes por accidentes graves; y las que supongan la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera.

La base imponible se configura, en las distintas modalidades del hecho imponible, en función de elementos y criterios relacionados directamente con la incidencia, alteración o riesgo para el medio ambiente (producción bruta de electricidad, cantidad medida de sustancias presentes en la instalación, cantidad emitida durante el período impositivo, expresada en toneladas métricas).

Los tipos de gravamen varían en función de las distintas bases imponibles previstas para cada modalidad del hecho imponible, y, para su fijación, se tiene en cuenta el objetivo de gravar más cuanto mayor es el daño o riesgo para el medio ambiente de la respectiva actividad.

La conclusión es que estamos ante actividades que pueden ser susceptibles de ser sometidas a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes, sin que ello suponga una doble imposición prohibida por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad.

**Quinto.** *El carácter medioambiental del impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana.*

Como señala el Auto del Tribunal Constitucional 69/2018, de 20 de junio, se han calificado como extrafiscales aquellos tributos «que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo» [ STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. Así las cosas, la naturaleza extrafiscal de un tributo es una cuestión de grado, sin que existan casos puros, por lo que en cada situación se debe ponderar si los elementos extrafiscales predominan o no sobre la finalidad recaudatoria».

El artículo 154 regula el impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que, sobre el medio ambiente, ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunitat Valenciana, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.

Los ingresos derivados de este impuesto quedan afectados a gastos de conservación y mejora del medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de presupuestos de la Generalitat.

Como ya hemos dicho, el hecho imponible está constituido por los daños, impactos, afecciones y los riesgos para el medio ambiente derivados de la realización, en el territorio de la Comunitat Valenciana, de las

actividades de: producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas en función de los riesgos inherentes por accidentes graves; y las que supongan la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera.

Como indica el Preámbulo de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, se trata de un impuesto de carácter retributivo, no contributivo, establecido en función de los daños efectivos o riesgos potenciales para el medio ambiente derivados de determinadas actividades, razón por la cual, por un lado, queda sujeto a gravamen un amplio espectro de actividades con incidencia medioambiental, y, por otro, no quedan sujetas o se encuentren exentas determinadas actividades consideradas más limpias, o con menores daños y riesgos para el entorno, como: la producción de energía eléctrica a partir de energía eólica, solar u otras energías renovables, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente; o la emisión de determinados gases con menos efectos contaminantes agregados.

Como sigue diciendo dicho Preámbulo, otros elementos de la estructura del tributo acreditan su vocación medioambiental, como: las distintas unidades en que se mide la base imponible en cada una de las modalidades del hecho imponible, establecidas en función de la incidencia o riesgo para el medio ambiente de la actividad respectiva; la graduación de tipos de gravamen entre las distintas formas de producción de energía eléctrica, en función de los daños efectivos y riesgos potenciales para el medio ambiente; o la reducción en la base de un determinado volumen de gases contaminantes sujetos a gravamen, en función de los umbrales de emisión establecidos como referencia por la normativa sectorial aplicable, una vez homogeneizados, y la progresividad de los tipos de gravamen aplicables en función de los volúmenes de gases emitidos.

Ese Preámbulo describe perfectamente la regulación que se concreta en los distintos apartados del artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre. En definitiva, de los distintos elementos del IAIMA se desprende que tiene carácter medioambiental, y que su regulación no infringe la doctrina constitucional en materia de tributos extra fiscales.

**Sexto.** *El Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente no es contrario a los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica.*

La recurrente considera que el IAIMA no es conforme con la Constitución por quebrar los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica consagrados en el artículo 31.1 CE. No compartimos ese criterio.

No es contrario a los principios de igualdad y generalidad que la actividad de producción de energía eléctrica sea sometida a gravamen por un impuesto como el que no ocupa. En ese sentido, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional presta atención, en el momento de enjuiciar este tipo de cuestiones, a si la conducta de los poderes públicos es arbitraria o si, por el contrario, es razonable. No debe olvidarse que el legislador cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo. La regulación del IAIMA no rebasa la libertad de configuración del legislador, al que nada le impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector ( STC 7/2010, de 27 de abril), esto es, con fines de ordenación o extrafiscales ( STC 53/2014, de 10 de abril). En el presente caso, nos hallamos ante un tributo que discrimina fiscalmente la producción de determinadas energías contaminantes o que pueden suponer un riesgo para el medio ambiente, al tiempo que potencia y beneficia a las energías renovables o a las actividades de una menor incidencia para el entorno natural y, por ello, no apreciamos vulneración alguna del principio constitucional de igualdad ni conculcación del principio de generalidad tributaria, pues la Comunidad Valenciana no ha rebasado la libertad de configuración del legislador autonómico, al que nada impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector, en este caso sobre la preservación ambiental. Las situaciones no son iguales y, por tanto, el trato ha de ser desigual.

El principio de generalidad se entiende referido a la vinculación entre los conceptos de capacidad contributiva, proporcionalidad y presión tributaria, de modo que igualdad y generalidad se vulneran cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31 CE ( STC 134/1996, de 22 de julio).

Desde luego, el principio de generalidad, entendido en los expresados términos, no puede concebirse como una regla de igualdad de que todos paguen lo mismo. En este ámbito deber regir la regla general de que el principio de igualdad exige un término idóneo de comparación, en el sentido de que las situaciones que se consideren asimilables a efectos de tributación sean efectivamente iguales en cuanto hace, específicamente, a los

motivos, los fundamentos y los objetivos de la obligación tributaria controvertida. La Constitución prohíbe la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la igualdad de trato en supuestos diferentes, ni ampara la falta de distinción entre supuestos diferentes. Los argumentos de la parte demandante no son convincentes de cara a fundamentar que el IAMA sea arbitrario o falto de justificación, que no persiga una finalidad extrafiscal o la discrimine con un trato distinto en algún supuesto similar. No resulta procedente la aplicación del principio de generalidad a supuestos que son desiguales. No se aprecia, en suma, discriminación normativa contraria al artículo 31.1 de la Constitución Española.

Por otro lado, en relación con el principio de capacidad, conviene recordar, de la mano del ATC 69/2018, de 20 de junio, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre dicho principio:

«a) En primer lugar, nuestra doctrina sobre la capacidad económica como principio rector de la tributación se encuentra resumida en la reciente STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2. En dicho pronunciamiento, en lo que aquí interesa, hemos recordado que "en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)]" toda vez que "el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [ SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que 'tiene que constituir una manifestación de riqueza' ( SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica ( SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)".

b) Por lo que se refiere a la doble imposición a que alude el Auto, la STC 60/2013, FJ 4, enjuiciando el impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, afirmó que "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". Lo anterior pone de manifiesto que no todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociendo el Tribunal que hay casos de doble imposición "permitida".

En este sentido, la STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6, citada por el Fiscal General del Estado, referida a dos tasas autonómicas sobre la autorización para realizar obras y para utilizar dominio público, aclara:

"Es más, incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas ( LOFCA) y 'garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible' [ SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 76 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c), y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE".

Por tanto, en nuestro ordenamiento solo está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales. El resto de casos, entre ellos el que se plantea entre el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (estatal) y el IAE (local), deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad».

A la vista de ello, queremos señalar dos cosas: una, el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente grava un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica; dos, es admisible,

constitucionalmente hablando, que una misma actividad económica sea 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.

No nos hallamos, esta vez, ante una figura impositiva que quiebre los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica consagrados en el artículo 31 CE.

**Séptimo.** *El Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente no infringe el artículo 3 de 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.*

De las dos sentencias del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), de 7 de noviembre de 2019, UNESA, asuntos acumulados, C-80/18 a C-83/18 y UNESA, asuntos acumulados C-105/18 a 113/18, se desprende que el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente valenciano no es contrario a dicha Directiva.

En dichas sentencias se declara que los Estados miembros, de conformidad con su organización institucional y cumpliendo el principio de subsidiariedad, velarán por que las empresas eléctricas operen con arreglo a los principios de dicha Directiva, con miras a la consecución de un mercado de electricidad competitivo, seguro y sostenible desde el punto de vista medioambiental, y no ejercerán discriminación entre aquellas en cuanto a derechos y obligaciones. El artículo 3, apartado 1, consagra, en el ámbito del mercado interior de la electricidad, el principio general de no discriminación, que forma parte integrante de los principios generales del Derecho de la Unión. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha juzgado que dicho principio vincula a los Estados miembros cuando la situación nacional sobre la que versa el litigio principal está incluida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. El objetivo de la Directiva 2009/72 es la creación de un mercado interior de la electricidad, el legislador de la Unión recurrió al procedimiento legislativo ordinario previsto en el artículo 95 CE, apartado 1 (actualmente artículo 114 TFUE, apartado 1) para la adopción de medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros para el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. No obstante, con arreglo al artículo 95 CE, apartado 2 (actualmente artículo 114 TFUE, apartado 2), el artículo 95, apartado 1 (actualmente artículo 114 TFUE, apartado 1) no se aplica a las disposiciones fiscales. En la medida en que la Directiva 2009/72 no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, debe considerarse que el principio de no discriminación establecido en su artículo 3, apartado 1, no se aplica a las figuras tributarias (los impuestos sobre la energía nuclear y el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, objeto de los litigios principales en los que se plantearon las cuestiones prejudiciales) que dieron lugar a dichas sentencias.

Por extensión, decimos nosotros ahora, tampoco se aplica al Impuesto valenciano sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente.

**Octavo.** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

A la vista de los razonamientos precedentes, el criterio de la Sala sobre la cuestión con interés casacional es el siguiente: el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Valenciana, creado por el artículo 154 de la Ley autonómica 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y de Organización de la Generalidad Valenciana, respeta los límites que establecen los apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA; no afecta a las competencias atribuidas al Estado en la Constitución; no infringe los principios constitucionales que rigen la imposición; y no vulnera el artículo 3 de 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.

**Noveno.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación*

Por todas las razones expuestas en los fundamentos precedentes, declaramos no haber lugar al presente recurso de casación, lo cual conduce a confirmar que la sentencia recurrida es conforme a derecho y, por tanto, también lo son los actos administrativos recurridos.

**Décimo. Costas procesales.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) No haber lugar al recurso de casación número 2040/2019 interpuesto por IBERDROLA RENOVABLES ENERGÍA, S.A., representada por el procurador don José Luis Martín Jaureguibeitia, contra la sentencia número 418/2018, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Cuarta, de 30 de octubre de 2018, en el procedimiento Ordinario 517/2016, relativo impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente [«IAIMA»].

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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.