



Roj: **STSJ CV 4120/2022 - ECLI:ES:TSJCV:2022:4120**

Id Cendoj: **46250330032022100742**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **06/07/2022**

Nº de Recurso: **713/2018**

Nº de Resolución: **733/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS MANGLANO SADA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN 3
PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000713/2018
N.I.G.: 46250-33-3-2018-0001213
SENTENCIA N.º 733/22**

Il'tmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrado/a:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D^a. BELÉN CASTELLÓ CHECA.

En la Ciudad de València, a 6 de julio de dos mil veintidós.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 713/18, interpuesto por IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR, S.A., representada por el Procurador D. Onofre Marmaneu Laguía y asistida por el Letrado D. Ignacio M. Martín Fernández, contra la Consellería de Hacienda y Modelo Económico, representada y dirigida en el proceso por la Abogada de la Generalitat Valenciana.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- La representación de la Generalitat Valenciana demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

TERCERO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba, y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación y fallo para el día 25 de mayo de 2022, teniendo así lugar.

QUINTO.- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.



VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR, S.A., contra la resolución de 1-3-2018 del Conseller de Hacienda y Modelo Económico de la Generalitat Valenciana, que desestima la reclamación económico-administrativa nº RAM/EH4639/2017/3, planteada frente la resolución de 22-2-2017 del Subdirector General de Tributos de la Dirección General de Tributos y Juego de la GV, por la que se acuerda denegar la solicitud actora de fecha 4-7-2016 de rectificación de la autoliquidación correspondiente al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2014 (modelo 641), así como la cuota del ejercicio 2014 (modelo 642) del Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, en su modalidad de producción de energía eléctrica.

SEGUNDO.- Consta acreditado que la sociedad recurrente solicitó el 4-7-2016 la rectificación de las cuatro autoliquidaciones trimestrales de 2014 del Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, en su modalidad de producción de energía eléctrica (en adelante IAMA-PEE), siendo denegada dicha rectificación por la Administración de la Generalitat Valenciana el 22-2-2017 y en vía económico-administrativa en fecha 1-3-2018.

Señalar que las citadas autoliquidaciones fueron practicadas por la Administración autonómica bajo la cobertura de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana, cuyo artículo 154 regula los elementos esenciales del citado tributo.

La mercantil actora IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR, S.A., impugna la actuación administrativa reseñada a partir de dos argumentos: la Ley valenciana 10/2012, de 21 de diciembre vulnera la Constitución Española, e infringe el art. 6.2 de la LOFCA y supone un supuesto de doble imposición por solapamiento del hecho imponible del IAMA-PEE con el del IVPEE.

TERCERO.- Se opone a la demanda la Abogada de la Generalitat Valenciana, y solicita su desestimación, indicando que el IAMA-PEE es un tributo autonómico cuyos elementos esenciales vienen reconocidos en el Preámbulo y en el artículo 154 de la Ley valenciana 10/2012, de 21 de diciembre, que definen su hecho imponible, base imponible, cuota y tipos como un impuesto extrafiscal, de naturaleza medioambiental, 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.

Se invoca la aplicabilidad al presente supuesto de la sentencia de esta Sala 1032, de 21 de junio de 2019 (R. 711/2018) en un supuesto idéntico al presente, y la nº 2367, de 13-6-2014 (R. 631/2013), indicando que el criterio de la Sala se ha confirmado por las SSTs 268, de 25-2-2021, y 331, de 15-10-2020, que tratan de las mismas cuestiones y desestiman las pretensiones de la recurrente IBERDROLA.

CUARTO.- La parte actora cuestiona la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana, siendo por ello preciso hacer una exposición de la misma para analizar los vicios invocados por la demanda, determinando el concepto, naturaleza y estructura del impuesto impugnado.

Así, en el *Preámbulo* de la citada Ley se menciona el artículo 154 y se dice que " *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*".

Como prueba de ello se apunta que " *el rendimiento derivado de este impuesto queda afectado a gastos de conservación y mejora del medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de presupuestos de la Generalitat*".

El Preámbulo configura el hecho imponible del IAMA-PEE como 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".

Dicha exposición de motivos señala, además, que " 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", y se apuntan las actividades que se encuentran exentas del IAMA-PEE.

Se dice también que la base imponible y los tipos de gravamen se configuran, 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. Así, en primer lugar, en el caso de la producción de energía eléctrica, la base imponible se establece en función de la producción bruta anual del periodo impositivo, por lo que se tiene en cuenta el mayor riesgo asociado a las instalaciones en pleno funcionamiento, con independencia de su potencia instalada".

Expuestos los motivos del IAMA-PEE, su regulación viene establecida en el CAPÍTULO XXIII de la Ley 10/2012, Impuestos medioambientales de la Comunitat Valenciana, cuyo artículo 154 dispone el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, que supone " un nuevo impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente".

El apartado Uno fija la naturaleza, objeto, ámbito de aplicación y afectación del impuesto.

" 1. El impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente es un tributo propio de la Generalitat 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. 2. Los ingresos procedentes de este impuesto se encuentran afectados a gastos de la Generalitat en el ámbito de la conservación y mejora del medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de presupuestos de la Generalitat".

El apartado Dos regula el hecho imponible:

"1. Constituyen el hecho imponible del impuesto los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la realización en el territorio de la Comunitat Valenciana, mediante las instalaciones y demás elementos **patrimoniales** a los que se refiere el apartado uno.1, de cualquiera de las actividades siguientes:

a) La producción de energía eléctrica...".

En el apartado Tres constan las exenciones:

"Está exenta del impuesto la incidencia en el medio ambiente ocasionada por: 1) Las siguientes actividades: a) La producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria la energía solar o eólica, o en centrales que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás, salvo que alteren de modo grave y evidente el medio ambiente cuando así se establezca en la correspondiente declaración de impacto ambiental. b) La producción de energía eléctrica incluida en el régimen especial regulado en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Régimen Especial, salvo que alteren de modo grave y evidente el medio ambiente cuando así se establezca en la correspondiente declaración de impacto ambiental. c) La producción de energía eléctrica para el autoconsumo, salvo que alteren de modo grave y evidente el medio ambiente cuando así se establezca en la correspondiente declaración de impacto ambiental. 2) Las actividades a las que se refiere el apartado dos.1, cuando se realicen por el Estado, la Generalitat y las corporaciones locales, así como por sus organismos autónomos. 3) Las actividades que se lleven a cabo mediante instalaciones destinadas exclusivamente a la potabilización de aguas".

En el apartado Cuatro se regulan los sujetos pasivos:

" 1. Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas, físicas o jurídicas, y los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley general tributaria , que realicen cualquiera de las actividades a las que se refiere el apartado dos.1".



La *base imponible* del IAMA-PEE viene establecida en el apartado Cinco, que dice:

" 1) *En el caso de las actividades a las que se refiere la letra a del apartado dos.1, por la producción bruta de electricidad en el periodo impositivo, expresada en kilovatios hora*".

El apartado Ocho del supuesto específico que nos ocupa dispone la *cuota íntegra y tipos de gravamen*:

" 1. *La cuota tributaria íntegra, que se obtendrá por cada modalidad del hecho imponible a las que se refiere el apartado dos.1, será el resultado de multiplicar la base liquidable respectiva por los siguientes tipos impositivos:*
a) *En el caso de las actividades a las que se refiere la letra a del apartado dos.1. a.1) En el caso de la energía de origen termonuclear: 0,0018 euros por kilovatio hora. a.2) En el caso de energía cuyo origen no sea termonuclear ni hidroeléctrico: 0,0008 euros por kilovatio hora. a.3) En el caso de energía de origen hidroeléctrico: 0,0004 euros por kilovatio hora...*".

Estamos, pues, ante un denominado impuesto ambiental, que la Unión Europea considera que es un impuesto destinado a mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los recursos, facilitando un uso más eficiente de la energía y unos sistemas energéticos y de transporte más limpios.

La definición técnica que dan varios organismos internacionales, EUROSTAT, la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), es la siguiente " *los impuestos ambientales son aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente*".

Aunque la Constitución Española no contenga ninguna referencia expresa al respecto, el Tribunal Constitucional, en la misma línea de la doctrina constitucional alemana e italiana, se ha encargado de afirmar la función extrafiscal de los tributos, disponiendo, sin perjuicio de otros pronunciamientos anteriores, en su Sentencia 37/87, de 26 de marzo que " *la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en lo que se establecen principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*".

Como último estadio de esta evolución debe tenerse en cuenta que la LGT, ley 58/2003, consagra esa función no estrictamente recaudatoria en su artículo 2.1, párrafo segundo al afirmar que " *los tributos, además de ser medio para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumentos de la política económica general y a atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*".

Debemos señalar que el hecho de que el artículo 45 de la CE incluya la protección del medio ambiente dentro de los principios rectores de la política social y económica, se erige en base legal suficiente para la utilización de los tributos con finalidades extrafiscales orientadas a dicho objetivo.

Este tipo de tributos se fundamentan en la concurrencia de dos principios: capacidad económica y "quien contamina paga". Como se señala frecuentemente, detrás de la tributación con finalidad de protección medioambiental se sitúa el principio "quien contamina paga", formulado doctrinalmente como expresión de la necesidad de internalizar los costes derivados de las actividades contaminantes, recogido en el ordenamiento comunitario (art. 192 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Sin embargo, en la medida en que se utilicen instrumentos tributarios para estas acciones de protección medioambiental, será imprescindible que tales medidas tengan detrás alguna manifestación de capacidad económica, sea potencial o real como ha señalado nuestro TC. La posibilidad de utilizar los tributos con finalidades extrafiscales no le libera en absoluto de su vínculo constitucional con la capacidad económica.

QUINTO.- Debemos afrontar los motivos de inconstitucionalidad planteados por la actora, pues resulta evidente que únicamente en el caso de que esta Sala considerara que las normas legales invocadas son contrarias a la Constitución podría, en todo caso, plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad ante el único órgano competente para, si procediera, anularla: el Tribunal Constitucional (art. 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional) .

Ahora bien, como ya señaló la STS de 8 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4092/2009), FD Décimo, siendo la inconstitucionalidad el defecto más grave que puede predicarse de una ley, gozando las normas con rango de ley de presunción de constitucionalidad por resultar emanada de un legislador democrático (entre las últimas, SSTC 331/2005, de 15 de diciembre, FJ 5; 112/2006, de 5 de abril, FJ 19; 248/2007, de 13 de diciembre, FJ 1; 49/2008, de 9 de abril, FJ 4; y 101/2008, de 24 de julio, FJ 9), y, en fin, provocando el planteamiento de la cuestión la inmediata paralización del proceso, por razones de prudencia, esta Sala sólo debe acudir a la vía prevista



en los arts. 163 CE y 35 a 37 de la LOTC en aquellos supuestos en los que, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional, la contradicción de la norma con la Constitución se muestre de forma evidente y palmaria.

Y, desde luego, estando en juego la depuración del ordenamiento jurídico, es carga de la sociedad recurrente desvirtuar la presunción de constitucionalidad de la Ley mediante la explicación plausible de las razones de sus alegaciones de inconstitucionalidad, la acreditación de la vulneración de los principios, derechos o deberes consagrados en la Constitución española y la prueba de todo ello.

Se alega por la entidad actora la vulneración de los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), por la inexistencia de finalidad extrafiscal en el IAMA-PEE.

Estamos ante un impuesto, un tributo propio de la Generalitat Valenciana, que grava las actividades de producción de energía eléctrica que inciden en el medio ambiente y que suponen una 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.

Debe señalarse que la función extrafiscal de los tributos se ha examinado por el Tribunal Constitucional fundamentalmente en el ámbito de los tributos propios de las Comunidades Autónomas y en el contexto de la prohibición de doble imposición del artículo 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). En concreto, para valorar la coincidencia entre hechos impositivos, que es lo vedado por dicho artículo 6 de la LOFCA, tanto en su apartado segundo como en el tercero, y ha considerado muy relevante la posible finalidad extrafiscal de los tributos litigiosos, siempre que la misma encuentre reflejo en la estructura del tributo.

A tal efecto, el Tribunal Constitucional califica 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)].

Por ello, 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.

Ya desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, se dijo que "constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter" [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]. El tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, de modo que el legislador puede "configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4).

Partiendo de esta doctrina, otro de los criterios que podría ser útil para distinguir los hechos impositivos de dos impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal, pues a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal "la intención legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación. Ahora bien, ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos impositivos, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B)]".

La reciente, y especialmente aplicable al supuesto de autos, sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional nº 22/2019, de 14 de febrero, en el que el órgano judicial promotor de la cuestión considera que los apartados 2, 6 y 7 del artículo 6, que regulan los elementos esenciales del impuesto autonómico ambiental murciano, similar al que nos ocupa, podrían vulnerar los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3



de la LOFCA, señala que debe tenerse en cuenta también la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos centrales (STC 210/2012, FJ 4) y, en materia medioambiental reconoce 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)].*

Por ello, examinando la regulación legal del IAMA-PEE, y teniendo en cuenta su naturaleza, estructura, objeto y hecho imponible, podemos determinar que estamos ante un impuesto de finalidad extrafiscal, que busca sujetar a tributación actividades que inciden, alteran o suponen un riesgo de deterioro sobre el medio ambiente, sujetando a gravamen por un lado un amplio espectro de actividades con incidencia medioambiental, como es la producción de energía eléctrica de fuente nuclear y, por otro, sin sujetar o declarando exentas determinadas actividades que atañen a fuentes consideradas renovables o más limpias, o con menores daños y riesgos para el entorno natural.

Por otra parte, no se aprecia en el impuesto litigioso una estricta finalidad recaudatoria, pues los ingresos procedentes de este impuesto se encuentran afectados a gastos de la Administración autonómica en el ámbito de la conservación y mejora del medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de presupuestos de la Generalitat. Como apunta la actora en sus conclusiones, es cierto que en el ejercicio presupuestario de 2015 la Generalitat Valenciana tan solo destinó a supuestos fines ambientales derivados de la recaudación del IAMA-PEE la suma de 787.450 euros, en gran parte a la prevención de incendios, tal como se evidencia del informe de 22-2-2019 de la Directora General de Presupuestos, lo que significa el esencial incumplimiento del artículo 154.Uno.2 de la Ley 10/2012 por parte de la Administración de la Generalitat Valenciana, pero la deficiente ejecución de una norma legal por una Administración no modifica su naturaleza ni la finalidad ambiental de la misma que, para esta Sala, constituye una pieza relevante de la estructura extrafiscal del IAMA-PEE.

La normativa analizada, pues, pretende una disuasión económica ("quien contamina paga"), y un estímulo para las energías renovables, responde a políticas sectoriales distintas de las puramente recaudatorias. Se configura en consideraciones medioambientales, pues a diferencia de los tributos con finalidad fiscal o recaudatoria, en el IAMA-PEE su finalidad de conjunto no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, no parece perseguir gravar una manifestación de riqueza o de capacidad económica, sino disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, con la intención de estimular o incentivar una determinada actividad, en este caso, la producción de energía eléctrica de fuentes renovables.

A esta finalidad extrafiscal se añade una estructura impositiva con vocación ambiental evidente, que tiene en cuenta la mayor o menor incidencia o carga ambiental: 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.

También resultan relevantes las exenciones en el Impuesto: las actividades de producción de energía eléctrica solar o eólica, o en centrales que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás, las incluidas en el régimen especial regulado en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, inscritas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Régimen Especial y las actividades de producción de energía eléctrica para el autoconsumo, salvo que, en esos casos, alteren de modo grave y evidente el medio ambiente, lo que excluye la finalidad recaudatoria respecto a otros muchos supuestos de actividades de producción de energía eléctrica.

Finalmente, no debe olvidarse la vinculación del Estado español y sus Comunidades Autónomas al marco normativo de la Unión Europea, que resulta de obligado cumplimiento, debiendo señalar por ello la necesaria aplicación al supuesto de autos de la *Directiva 2009/28/CE*, de 23 de abril de 2009, que tiene por objeto establecer un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables, que da plena cobertura a la normativa legal analizada, desde el momento que fomenta energías renovables y grava actividades de producción de energía eléctrica en función de su incidencia y riesgo ambiental, de conformidad al sistema comunitario de apoyo previsto en dicha Directiva.



En conclusión, esta Sala considera que el IAMA-PEE tiene una finalidad esencialmente extrafiscal, sin apreciar los vicios de inconstitucionalidad denunciados por la recurrente, por lo que debe desestimarse en este aspecto la demanda.

SEXTO.- El siguiente motivo impugnatorio de la demanda viene referido a la alegación de que IAMA-PEE coincide su hecho imponible con el del tributo estatal IVPEE, con explícitas menciones a otros impuestos autonómicos (extremeño y balear, principalmente) ya anulados por el Tribunal Constitucional.

Se dice por la demanda que sobre estas cuestiones ya se ha venido pronunciando en los últimos años el Tribunal Constitucional, sentando una abundante y reiterada doctrina que afecta a las competencias y capacidades tributarias de las Comunidades Autónomas, a la diferenciación entre materia imponible, hechos imponibles y doble imposición, la concurrencia con competencias tributarias de las Corporaciones Locales, el respeto a las previsiones de la LOFCA y la subordinación de los tributos al principio de capacidad económica prevista en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

El punto de referencia al que alude la demanda es la vulneración por el IAMA-PEE de lo dispuesto en el artículo 6.Tres de la LOFCA, en la redacción dada por el artículo único 3 de la LO 3/2009, de 18 de diciembre, que establece:

" Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles 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...".

Esta reforma legal cambió los límites de la creación de tributos autonómicos, tal como refleja la STC 122/2012, de 5 de junio, y se ha reiterado en las SSTC 120/2018, 4/2019 y 22/2019, indicando todas ellas que esta modificación incide en las reglas de incompatibilidad que 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"*.

Así pues, como afirma la STC 120/2018, FJ 3, la finalidad de la modificación del artículo 6.3 LOFCA fue *" 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"*.

La consecuencia de lo expuesto fue una evolución del TC al enjuiciar los tributos autonómicos a la luz de la citada reforma del artículo 6.3 LOFCA, con diversos pronunciamientos favorables a su constitucionalidad, tal como se pone de manifiesto en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, sobre el impuesto extremeño sobre depósitos en entidades de crédito de Extremadura; las SSTC 122/2012, de 5 de junio, 96/2013, de 23 de abril y 200/2013, de 5 de diciembre, y 53/2014, de 10 de abril, sobre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de distintas Comunidades Autónomas; los AATC 183/2016 y 185/2016, de 15 de noviembre, en relación con el canon eólico de Castilla-La Mancha; la STC 120/2018, de 31 de octubre, en relación con el impuesto extremeño sobre las instalaciones que inciden sobre el medio ambiente; en la STC 4/2019, de 17 de enero, del impuesto catalán sobre las viviendas vacías y en la sentencia del Pleno del TC 22/2019, de 14 de febrero de 2019, referida a determinadas normas legales de la Región de Murcia, reguladoras de un impuesto autonómico de carácter ambiental.

En todas las referidas sentencias del TC no se apreció vicio de inconstitucionalidad de los tributos autonómicos impugnados por duplicidad de hechos imponibles respecto al IBI o el IAE.

La conclusión que extrae la sentencia del Pleno del TC 120/2018 es que *" 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 coherenciarse con el reconocimiento constitucional a las Comunidades Autónomas de la potestad de establecer tributos [arts. 133.2 y 157.1 b) CE]"*,

En tal sentido la STC 120/2018 nos recuerda 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)]"*.

También debe tomarse en consideración el necesario respeto a la capacidad económica como principio rector de la tributación, que se encuentra resumida en la reciente STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, que, en lo que respecta al supuesto que examinamos recuerda 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", recalcando 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)]..., 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)".

Incluso en supuestos de doble imposición, 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, pues no todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociéndose por el TC que hay casos de doble imposición permitida(STC 60/2013, FJ 4).

La consecuencia de lo expuesto nos debe llevar a examinar los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, con el 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, tal como nos recuerdan la STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4, y el ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4.

Resulta, pues, necesario atender en cada caso a la fuente de riqueza gravada por el tributo local y, lo que es más, a su naturaleza, estructura y finalidad, y a los mismos conceptos en el gravamen autonómico, 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 y tipos de gravamen y la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada en la propia estructura del impuesto, a fin de poder determinar si éste duplica o no al tributo local, esto es, si entra, solapándolo, o no, dentro del ámbito del tributo local correspondiente.

Para comenzar, la demanda no discute que el IAMA-PEE recaiga sobre una manifestación de capacidad económica y las mismas conclusiones que alcanzamos en la sentencia de esta Sala nº 1032, de 21-6-2019 (R. 711/18) sobre la compatibilidad del IAMA-PEE respecto al IBI y al IAE las proyectamos respecto al Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), que es un impuesto estatal sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, y está configurado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, como un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

Pues bien, el hecho de ser el IVPEE un tributo estatal ya lo excluye del ámbito de aplicación del artículo 6.3 de la LOFCA, que regula tan solo la proscripción de que los tributos de las Comunidades Autónomas puedan recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales, sin resultar aplicable por ello a un impuesto de competencia estatal que, además, guarda respecto al IAMA-PEE evidentes diferencias en hecho imponible, finalidad, estructura y cuantificación, y sobre el cual tiene planteada esta Sala una cuestión prejudicial ante el TJUE.

Por todo ello, atendiendo a la fuente de riqueza gravada por el IAMA-PEE, a su naturaleza, estructura y finalidad extrafiscal, no se alcanza la existencia de vulneración alguna del marco competencial tributario de las Corporaciones Locales o de la Administración del Estado, no se aprecia vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA ni vulneración de la doctrina del TC o del principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española, lo que permite descartar la necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad al respecto, con desestimación de la pretensión actora.

Este criterio se ha visto confirmado recientemente por las sentencias del TS nº 268, de 25-2-2021 (R. 4459/2018), y por la nº 331, de 15-10-2020 (R. 2040/2019), que vienen a desestimar los motivos impugnatorios que ahora plantea la sociedad recurrente.

Por todo ello, procede desestimar la demanda.

SÉPTIMO.-La desestimación del recurso contencioso-administrativo determina, en aplicación del artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la imposición a la sociedad recurrente de las costas procesales que, en uso de la facultad que confiere el apartado 3 del precitado art. 139 LJ, quedan cifradas en la cantidad máxima de 3.000 € por todos los conceptos, teniendo en cuenta la complejidad del presente proceso.

FALLAMOS



Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR, S.A., contra la resolución de 1-3-2018 del Conseller de Hacienda y Modelo Económico de la Generalitat Valenciana, que desestima la reclamación económico-administrativa nº RAM/EH4639/2017/3, con expresa imposición de las costas procesales a la sociedad recurrente.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de **TREINTA** días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como LAJ de la misma. València, en la fecha arriba indicada.