

MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA

Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

NUEVA YORK

126 East 56th Street
New York - NY 10022
Tel.: +1 (646) 736 3075

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (322) 231 12 20

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

LISBOA

Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

IMPUESTOS VERDES: NO TODO VALE**(SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 31 DE OCTUBRE DEL 2012)****Blanca Lozano Cutanda**

*Catedrática de Derecho Administrativo de la Universidad del País Vasco
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

Carlos Vázquez Cobos

Abogado, socio coordinador del Área de público de Gómez-Acebo & Pombo

Las comunidades autónomas desde hace años, y de forma más reciente el Estado, han descubierto que los impuestos ecológicos pueden ser una buena solución para incrementar los fondos de las depauperadas arcas públicas y hacerlo con un fin (o una excusa) difícilmente discutible: la protección y mejora del medio ambiente.

Los impuestos ecológicos son tributos con fines extrafiscales o de ordenación que se sustentan en el principio «quien contamina paga», y que la Unión Europea apoya decididamente como instrumentos incentivadores o de modificación de conductas. Especialmente importantes han sido las *reformas fiscales ecológicas* acometidas en muchos Estados europeos (Alemania, Dinamarca, Austria, Polonia y Holanda, entre otros), mediante las que se han introducido gravámenes sobre las actividades con incidencia ambiental (utilización de fuentes energéticas de combustión y consumo de energía, fundamentalmente) y se ha reducido correlativamente la cuantía de los tipos impositivos que gravan los rendimientos del trabajo o del capital. Con ello, se pretende obtener el denominado «doble dividendo»: incentivar por un lado la mejora de la conducta ambiental y favorecer al mismo tiempo la actividad económica y el incremento del empleo¹.

Pero la *etiqueta verde* puede utilizarse también con fines puramente recaudatorios, para *vestir* impuestos que no tienen ningún efecto desincentivador de conductas lesivas para el medio ambiente y que, en su auténtica configuración, pueden resultar contrarios a principios o derechos constitucionales. Ello ha llevado a la anulación de algunos de estos impuestos pretendidamente ecológicos.

Así ocurrió en el 2009 en Francia con la conocida como *contribution carbone*, la gran *medida verde* con la que el presidente Sarkozy pretendía contribuir a la lucha contra el cambio climático: el proyecto de ley fue anulado por el Consejo Constitucional francés por considerar que, si bien «el principio de igualdad no impide que se establezcan impuestos específicos que tengan por objetivo incentivar a los contribuyentes a adoptar comportamientos adecuados a objetivos de interés general», ello es así «siempre que las reglas que se fijan a estos efectos resulten justificadas en relación con dichos objetivos». En aquel caso, el Consejo Constitucional consideró que el régimen de exenciones del impuesto le hacía perder, por su importancia, su finalidad ambiental y vulneraba, por su falta de justificación, el principio de igualdad ante las cargas públicas (Decisión n.º 2009-599 DC de 29 de diciembre del 2009). Tras esta

¹ Vid., <http://ec.europa.eu/environment/enveco/mbi.htm>.

anulación, se abandonó el proyecto de introducir esta tasa sobre las emisiones de dióxido de carbono (que ya se ven constreñidas por el sistema europeo de comercio de derechos de emisión).

En España, las comunidades autónomas son las que han hecho más uso (y abuso) de los impuestos ecológicos. Ante la pasividad del Estado en el ejercicio de su competencia para implantar tributos ambientales, las comunidades autónomas llevan años legislando en la materia, creando impuestos que afectan al agua, a la emisión por las industrias y actividades de determinados gases nocivos, o a las actividades relacionadas con los residuos.

Hay, además, toda una larga serie de impuestos o tasas pretendidamente ecológicos muy pintorescos, cuya finalidad ambiental resulta más que dudosa. Pueden citarse así, entre otros, los impuestos sobre el impacto ambiental de las grandes superficies de venta de Aragón, Asturias y Cataluña; el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente del Principado de Asturias, que grava las «actividades de transporte o distribución de energía eléctrica así como de actividades de telefonía y telemática»; el denominado «canon eólico», que grava «la suma de aerogeneradores situados en un parque eólico» en las comunidades autónomas de Galicia y de Castilla-La Mancha. Y, como curiosidad, el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, con el que se gravan los teleféricos y remontes de esquí en Aragón.

Muchos de estos pretendidos gravámenes ambientales no tienen el menor componente

de incentivo ambiental y utilizan la etiqueta «verde» para cohonestar nuevas cargas tributarias. Sin embargo, para la declaración de inconstitucionalidad y la anulación de un impuesto ecológico no basta con la ausencia de una pretendida finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente: es necesario que concurra una vulneración constitucional.

La reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre del 2012 (Sentencia 196/2012, BOE de noviembre) ha declarado inconstitucional el impuesto de Castilla-La Mancha «sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente», creado por la Ley 11/2000, de 22 de julio², por estimar que infringe el sistema constitucional de distribución de competencias en materia tributaria, según fue delimitado por la Ley Orgánica 8/1980, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA). El Tribunal Constitucional lo estima así por considerar que el tributo grava en realidad «el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares» y lo hace «en la persona del titular de la actividad en función de la energía producida (kilovatio/hora) o estimada (kilovatio/potencia)». Por ello, este impuesto es coincidente con el tributo local sobre actividades económicas, en la configuración del impuesto dada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales entonces vigente.

El Tribunal Constitucional sigue la doctrina sentada por la Sentencia 289/2000, sobre el impuesto balear de las instalaciones que inciden en el medio ambiente, y *desenmascara* el tributo, poniendo en evidencia su auténtica finalidad y naturaleza. Dice así en relación con el pretendido impuesto sobre la

² Los preceptos cuestionados fueron derogados por la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, pero ello no afecta, según dice la sentencia, al objeto del proceso constitucional en cuanto procede de una cuestión de inconstitucionalidad y es susceptible, por tanto, de tener eficacia jurídica; señala asimismo el tribunal que la derogación de la norma cuestionada no ha aclarado, además, la cuestión planteada, como pone de manifiesto la cuestión de inconstitucionalidad n.º 8952-201, promovida por el mismo órgano judicial contra la nueva norma legal.

contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización de la actividad de producción termonuclear de energía eléctrica: «aun cuando la exposición de motivos de la ley cuestionada atribuya al citado tributo una finalidad extrafiscal, como es la protección y defensa del medio ambiente, lo cierto es que el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de dicho impuesto pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante sino el mero ejercicio de una actividad económica consistente en la producción termonuclear de energía eléctrica». Resulta indiferente, a este respecto, que para la determinación de la base imponible se acuda en un caso a la potencia instalada y en otro a la energía producida, o que sean distintos los parámetros utilizados para la determinación de la cuota (la potencia de los generadores en un caso, y los kilovatios/hora producidos en el otro).

A la misma conclusión llega la sentencia en relación con el impuesto castellano-manchego que grava el almacenamiento de residuos radiactivos, en el que —según dice la propia sentencia— no concurren las especialidades que llevaron al Tribunal Constitucional a considerar genuinamente ambiental, y diferenciado del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), su homólogo andaluz (ATC 456/2007). En aquel caso, la actividad gravada es la entrega o depósito de los residuos en vertederos, no la actividad económica de almacenamiento, y el obligado al pago es quien los entrega y no el titular del vertedero como en el IBI. Es interesante señalar que el Tribunal Constitucional destaca, como prueba del carácter extrafiscal del tributo andaluz, la adscripción de la recaudación obtenida a fines de protección del medio ambiente y la conservación de los recursos naturales.

Estos dos tributos castellano-manchegos vulneran, por lo expuesto, la prohibición de doble

imposición establecida en el artículo 6.3 LOFCA, en la redacción vigente al momento de aprobarse la norma cuestionada, por cuanto este precepto prohibía a las comunidades autónomas establecer tributos propios sobre las materias que la legislación de régimen local reservaba a las corporaciones locales, salvo en los supuestos en que dicha legislación las habilitase por preverlo expresamente (habilitación contenida en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales y que no alcanzaba a la materia imponible gravada por el IBI).

De haber sido aplicable la LOFCA en su redacción actual, el resultado al que hubiera llegado la sentencia habría sido probablemente distinto, pues, tras la reforma introducida en la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 16 de diciembre, la nueva redacción del artículo 6.3 ha ampliado el poder del que disponían las comunidades autónomas para establecer tributos propios al eliminar el requisito previo de que la ley reguladora del régimen local previese una habilitación expresa para que aquéllas pudieran aprobar tributos sobre materias que la legislación local reserva a las corporaciones locales (habilitación que no alcanzaba a la materia imponible gravada por el IBI).

Ello no resta importancia a la declaración contenida en esta sentencia, que viene a reiterar, en un momento de gran proliferación de impuestos pretendidamente ecológicos, lo ya dicho por el tribunal en el 2009: a lo que deber atenderse, para enjuiciar constitucionalmente un tributo, es a su configuración o diseño por la ley, con independencia de las declaraciones de motivos o las definiciones gramaticales que utilice el legislador.

Desde esta perspectiva, cuando se constate que un nuevo impuesto autonómico o estatal tiene, por su configuración, una finalidad fiscal que no responde a su pretendido carácter ecológico, el control de constitucionalidad podrá seguir llevándose a cabo con todos los posibles parámetros de control aplicables.

Así, en el caso de los impuestos autonómicos, el artículo 6.2 LOFCA prohíbe que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado, y tanto estos tributos como los estatales podrán enjuiciarse mediante los criterios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 de la Constitución y, en especial, los de igualdad y de capacidad económica.

La vulneración del principio de reserva de ley consagrado por los artículos 31.3 y 133 CE es otra infracción constitucional en la que pueden incurrir fácilmente los tributos *travestidos* de ecológicos, como ya hemos señalado con respecto al nuevo canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica incluido en el Proyecto de Ley de Medidas para la Sostenibilidad Energética que actualmente se tramita en las Cortes³. Ello es así porque la reserva de ley recogida en este precepto abarca la creación *ex novo* del tributo y la determinación de sus elementos esenciales, por lo que, en la medida en que en el diseño del impuesto

la base imponible se defina en desconexión con el hecho imponible, la delimitación legal de estos dos elementos esenciales del tributo será inconcreta y arbitraria. Por eso la ley que lo introduzca incumplirá las exigencias del principio constitucional de reserva de ley e, incluso, del principio de proscripción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la Constitución española.

En definitiva, la creación de impuestos ecológicos por el legislador estatal o autonómico está *bajo sospecha*: no todo vale, y, en especial, no vale utilizar estos instrumentos de incentivo ambiental para encubrir gravámenes netamente recaudatorios que no hacen sino incrementar la presión fiscal. Una auténtica reforma fiscal ambiental supone combinar el incremento de la aplicación de los impuestos ecológicos con la reducción de otros tributos que gravan el trabajo o el capital, con el objetivo de mejorar a la vez la protección del medio ambiente y la creación de empleo.

³ Vid. el Análisis GA&P de Carlos Vázquez y Blanca Lozano «¿Tiene un soporte constitucional el nuevo canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica?» en: <http://www.gomezacebo-pombo.com/index.php/es/conocimiento/analisis/item/415-%C2%BFtiene-un-soporte-constitucional-el-nuevo-canon-por-utilizaci%C3%B3n-de-las-aguas-continentales-para-la-producci%C3%B3n-de-energ%C3%ADa-el%C3%A9ctrica>.