



Asociación Española de Ciencia Regional

Asociación Castellano-Leonesa de Ciencia Regional

**XXXIII Reunión de Estudios Regionales**

**COMPETITIVIDAD, COHESIÓN Y DESARROLLO REGIONAL SOSTENIBLE**

**León, 15 y 16 de noviembre de 2007**

## **EL TRIBUTO AMBIENTAL COMO IMPROPIO ELEMENTO DE SUPERACIÓN DE LOS INDEBIDOS LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO PROPIO AUTONÓMICO**

**CRISTÓBAL JOSÉ BORRERO MORO  
DEPARTAMENTO Dº. TRIBUTARIO  
UNIVERSIDAD DE VALENCIA**

### **AREA TEMÁTICA: 6. FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL**

*Sumario: I. La trascendencia de doctrina constitucional acerca del 6.3 LOFCA. II. La STC 179/2006 como expresión de la doctrina constitucional que interpreta el artículo 6.3 LOFCA en los términos de materia imponible. III. Crítica de la doctrina constitucional. IV. Propuesta de solución al conflicto constitucional planteado: la interpretación del artículo 6.3 LOFCA en los términos de hecho imponible.*

#### **I. La trascendencia de doctrina constitucional acerca del 6.3 LOFCA.**

La correcta aplicación del conjunto de principios que presiden las relaciones entre la Constitución española (en adelante CE), Ley y Tribunal Constitucional (en adelante TC), determina la consecución de la idea de justicia que nuestra sociedad aspira a alcanzar, tal como ésta se plasma en la CE. En dicha labor, la función del TC es central. Éste se ha constituido como “supremo garante de la Constitución”<sup>1</sup>. La legitimidad de su función constitucional sólo puede fundarse en el desarrollo de su labor con base en argumentos jurídicos<sup>2</sup>, deducidos de la propia CE y alejados de toda razón de Estado<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>ARAGON REYES, M.: “Tribunal Constitucional”, en *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Tomo III, Civitas, Madrid, pág. 27.

<sup>2</sup>SSTC 11/81, FJ 7º; 75/83, FJ 7º; 88/93, FJ 5º. Asimismo, *vid.* TOMAS y VALIENTE, F.: “Los jueces y la Constitución”, en *Escritos sobre y desde el Tribunal Constitucional*, Centro de Estudios

Así, la “autonomía y la autosuficiencia de la razón jurídica no deben permitir decisiones estatales tomadas por ninguno de los órganos, fuera de la Constitución, al margen o contra ella”<sup>4</sup>. En este sentido, no se puede olvidar el hecho de que el TC no es un poder constituyente, sino constituido<sup>5</sup> por la propia CE, lo que determina que en el desarrollo de su función actúa sometido a la misma<sup>6</sup> -art. 1 LOTC-.

El TC ha tenido la oportunidad de abordar en diferentes ocasiones la interpretación del artículo 6.3 LOFCA: SSTC 37/1987/14º; 186/1993/4º c); 14/1998/11º C; 233/1999/23º; 289/2000/4º; 168/2004/6º; 242/2004/6º; AATC 417/2005; 434/2005; manteniendo sobre el tema posiciones dispares y contradictorias. Así, el TC, por un lado, sostiene la interpretación del artículo 6.3 LOFCA, de un modo más o menos directo, en los términos de hecho imponible -SSTC 14/1998/11 C; 233/1999/23º y 242/2004/6º-, con base en la cual defiende que la prohibición de doble imposición en materia tributaria se refiere únicamente al hecho imponible, en tanto que garantía de que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible; y, por el otro, interpreta dicho artículo en los términos de materia imponible –SSTC 289/2000/4º; 168/2004/6º; AATC 417/2005; 434/2005-.

En este sentido, el artículo 6.3 LOFCA nos dice que “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”. La clave de bóveda de la interpretación del contenido de este artículo se encuentra en la expresión “materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones”<sup>7</sup>, ya que respecto de dichas “materias” las CCAA exclusivamente podrán establecer tributos propios cuando dicha legislación así lo prevea. Ciertamente, la trascendencia de dicho artículo es muy distinta, si la

---

Constitucionales, Madrid, 1993, pág. 94; GARCIA DE ENTERRIA, E.: “Justicia Constitucional” en *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Tomo III, Civitas, Madrid, pág. 25.

<sup>3</sup>TOMAS y VALIENTE, F.: “Los jueces y la Constitución”, ob. cit., pág. 92; como afirma este autor “*la única razón de Estado es la Constitución*”, pág. 93.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup>ARAGON REYES, M.: “Tribunal Constitucional”, ob. cit., pág. 27.

<sup>6</sup>Vid. DE OTTO, I.: *Derecho Constitucional...*, ob. cit., pág. 86; SANCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho financiero...*, ob. cit., pág. 517.

<sup>7</sup>“Debemos, pues, precisar el contenido y alcance del concepto “materia reservada” al que se refiere el art. 6.3 LOFCA, aunque sólo en la medida en que sea necesario para resolver el recurso aquí planteado”, STC 289/00, FJ 4º-.

expresión “materias” se interpreta como materia imponible o como hecho imponible; al dar lugar, en el primer caso, a una interpretación extensiva del límite impuesto en dicho artículo al poder tributario autonómico y a una interpretación restrictiva del mismo, en el segundo.

Esta doctrina constitucional contradictoria, en torno a la interpretación del artículo 6.3 LOFCA, exige una reflexión, ya que nos encontramos ante un precepto que, formando parte del bloque de la constitucionalidad, regula el ejercicio de las competencias autonómicas en materia financiera –arts. 157.1 y 3 CE- con base en las cuales se configura la autonomía financiera –art. 156 CE-. Lo cual pone de manifiesto la existencia de una doctrina constitucional abierta sobre las posibilidades de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) de establecer tributos propios; y, en general, de ejercitar una competencia constitucional –art. 157.1.b) CE-, que afecta a la concepción de la configuración constitucional de la autonomía financiera –arts. 133.2; 157.1.b) y 157.3 CE- y, por extensión, del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –31.1 CE-, que afecta a la propia configuración constitucional de ambos institutos jurídicos en tanto que expresiones de la idea de justicia constitucional. El artículo 6.3 LOFCA regula el ejercicio de la competencia de las CCAA para establecer tributos propios, limitando el poder financiero autonómico. De ahí que su interpretación sea relevante en orden a regular el ejercicio de la autonomía financiera autonómica, tal como ésta se configura mediante el reconocimiento de competencias tributarias a las CCAA –arts. 157.1.b) y 156 CE-. Esta directa relación entre el artículo 6.3 LOFCA y la autonomía financiera exige que la interpretación de aquél se acomode a la configuración constitucional de la autonomía financiera<sup>8</sup>.

Ahora bien, delimitar el preciso contenido de la autonomía financiera presenta aristas vidriosas. Su configuración constitucional abierta y flexible provoca problemas a la hora de concretar el ejercicio de las competencias que la CE reconoce a los titulares de poder financiero, en aras de coordinarlos; lo cual explica la conflictividad constitucional en

---

<sup>8</sup>Para el TC la cuestión relativa a los límites que el artículo 6.3 LOFCA imponen a la potestad tributaria autonómica se enmarca “en el contexto del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas” -STC 168/2004/4º-.

esta materia<sup>9</sup>. Dicha concreción no puede en ningún caso restringir indebidamente aspectos esenciales de la autonomía financiera reconocida a las CCAA; ni la interpretación, de acuerdo con el criterio hermenéutico desarrollado por el TC, de ninguno de los límites constitucionales que condicionan la potestad tributaria de las CCAA, como manifestación más importante de la autonomía financiera, puede realizarse de tal modo que la haga inviable (STC 150/1990/5°).

Además, el artículo 6.3 LOFCA, en tanto que regulador del ejercicio de las competencias financieras autonómicas en materia de tributos propios, no sólo debe ordenarse e interpretarse de acuerdo con las exigencias de la configuración constitucional de la autonomía financiera, sino que, además, debe tener en cuenta las exigencias del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno mediante un sistema tributario justo –art. 31.1 CE-. A cuyo fin también responde el artículo 6.3 LOFCA, en tanto que instrumento de coordinación de los distintos subsistemas tributarios –estatal, autonómico y local-, frutos del ejercicio del poder financiero por parte de sus distintos titulares – Estado/Administración Central; CCAA, Entes Locales-, en aras de permitir la configuración de un sistema tributario acorde con las exigencias del principio de capacidad económica, que debe presidir el deber de contribuir. De ahí que parezca razonable añadir al anterior criterio hermenéutico otro; en el sentido de exigir que la interpretación de los límites al poder financiero, en nuestro caso autonómico, deban garantizar en todo caso la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno mediante un sistema tributario justo – art. 31.1 CE-. Por ello, la interpretación de dicho artículo debe coadyuvar, igualmente, a establecer las bases jurídicas que permitan ejercicio del poder financiero autonómico acorde con la configuración constitucional del deber de contribuir. De ahí que la interpretación del artículo 6.3 LOFCA tiene interés desde la perspectiva tanto de la

---

<sup>9</sup> Para el TC, “La importancia y complejidad que, en un Estado de estructura plural o compuesta, alcanzan las relaciones financieras entre la Administración central y las Administraciones autonómicas, junto a la imprecisa e insuficiente articulación que de ellas se hace en las normas que componen el bloque de la constitucionalidad, explican la proliferación de procesos de constitucionalidad relativos a la distribución de competencias financieras o, lo que es igual, al reparto y a la organización del poder entre los diferentes niveles territoriales de la Hacienda Pública.”, STC 132/1992/2°.

configuración constitucional de la autonomía financiera<sup>10</sup>, como desde la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

La STC 179/2006, de 13 de junio, supone un nuevo aldabonazo a la doctrina que interpreta el artículo 6.3 LOFCA en los términos de materia imponible. De ahí nuestro interés en profundizar en los argumentos que la avalan, ya que aspiramos a aportar algunas reflexiones jurídicas en torno a esta doctrina constitucional sobre la que se asienta, al menos parcialmente, tanto el ejercicio de la potestad tributaria autonómica, y, por extensión de la autonomía financiera, como el deber de contribuir, con base en la configuración constitucional de ambos institutos jurídicos<sup>11</sup>. En el sentido de que, en primer lugar, “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario [propio] puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria” –STC 150/1990-. De hecho, uno de los criterios que guían el procedimiento de constitucionalidad articulado en relación con el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas es el de realizar una interpretación del artículo 6.2 LOFCA que permita la existencia de tributos autonómicos –STC 37/87/14<sup>o</sup>-12; y, en segundo lugar, y a la luz del deber de contribuir –art. 31.1 CE-, tampoco ninguno de los límites constitucionales que condiciona dicho poder tributario propio debería poder ser interpretado de modo tal que cuestione la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno en el seno del sistema tributario, en tanto que criterio hermenéutico aplicable.

Así, cabe plantearse si la doctrina constitucional acerca del artículo 6.3 LOFCA, sentada en esta línea jurisprudencial, vulnera, por un lado, la configuración constitucional de la

---

<sup>10</sup> El Prof. CHECA GONZALEZ se plantea igualmente la búsqueda de fórmulas flexibles de interpretación del artículo 6.3 LOFCA, ante los “muy poco razonables” límites impuestos a la potestad normativa de las CCAA para establecer tributos propios, *Los impuestos propios...*, ob. cit., pág. 16.

<sup>11</sup> En relación con la trascendencia de la doctrina del TC para la eficacia del principio de capacidad económica, *vid.* CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El concepto constitucional de la capacidad económica”, *REDF*, núm. 34/1982, pág. 235.

<sup>12</sup> *Vid.* LAGO MONTERO, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, ob. cit., pág. 50. Se muestra contraria a la utilización de este criterio interpretativo en relación con el tema, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan sobre el Medio Ambiente”, *QF*, núm. 11/2001, para la que “si el límite existe hay que aceptarlo”, pág. 43.

autonomía financiera como consecuencia de vaciar de hecho el contenido de la competencia autonómica para establecer tributos propios –art. 157.1.b) CE-, al implicar una significativa restricción, so pena de inconstitucionalidad, de las materias imponibles que pueden ser afectadas por los tributos autonómicos<sup>13</sup> y, por el otro, las exigencias del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno mediante un sistema tributario justo.

Para ello, comenzaremos por analizar la doctrina constitucional, sentada en la Sentencia 179/2006, acerca de la interpretación del artículo 6.3 LOFCA en los términos de materia imponible.

## **II. La STC 179/2006 como expresión de la doctrina constitucional que interpreta el artículo 6.3 LOFCA en los términos de materia imponible.**

El reconocimiento constitucional de autonomía financiera a las CCAA –art. 156 CE- se asienta sobre la atribución constitucional a éstas de determinadas competencias financieras, entre las que cabe citar, en lo que aquí interesa, la capacidad de establecer y exigir “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales” –art. 157.1 CE-. Ahora bien, conviene recordar que “el poder tributario propio, reconocido por la Constitución a las Comunidades Autónomas, en nuestro Ordenamiento está también constitucionalmente condicionado en su ejercicio” -STC 289/2000/3º; dicho de otro modo, “la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas” -STC 49/1995/4º-. Entre dichos límites, que inciden “de forma importante en la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer un sistema de tributos propios” -STC 289/2000/4º-, se encuentra la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6 LOFCA, precepto que somete la creación por las Comunidades Autónomas de tributos propios a dos límites infranqueables: de un lado dichos tributos “no podrán recaer sobre hechos imponibles

---

<sup>13</sup>Todo ello, sin entrar a valorar la posible inconstitucionalidad que supone la atribución, sin fundamento constitucional, aunque sea de modo indirecto o negativo, al legislador estatal ordinario de la posibilidad de regular un aspecto esencial del poder tributario autonómico para establecer tributos propios: el ámbito imponible en el cual puede ejercerse dicha competencia financiera, mediante la delimitación a través de la LHL de las materias imponibles prohibidas a las CCAA.

gravados por el Estado” (art. 6.2 LOFCA); de otro lado, no “podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales”, salvo “en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple” (art. 6.3 LOFCA); actualmente limitada al Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y al Impuesto sobre gastos suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca –Disposición Adicional 1ª Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales- (STC 179/2006/3º).

En este contexto cabe ubicar la cuestión de constitucionalidad planteada por la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura respecto de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de normas fiscales sobre producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, que estableció el Impuesto sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente,(en adelante IEIMA), al entender que dicha norma puede vulnerar el artículo 6.3 LOFCA. Este precepto impide a las Comunidades Autónomas establecer impuestos sobre “materia imponible” reservada a las Entidades locales, al gravar la misma materia imponible que el Impuesto municipal sobre bienes inmuebles (en adelante IBI). A la luz de dicho precepto, “resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico” -STC 289/2000/4º-. Exigiendo dicho canon de constitucionalidad dilucidar si el IEIMA grava una materia imponible reservada a las corporaciones locales y, más concretamente, la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el IBI o, por el contrario, tiene un objeto distinto, al someter a tributación una diferente manifestación de capacidad económica –STC 179/2006/5º-.

La determinación de la verdadera fuente de riqueza gravada por un tributo exige tener en cuenta toda la estructura jurídica del mismo, más allá de su hecho imponible –STC 179/2006/6º-; y significadamente, su base imponible. Para dicho Tribunal, el IEIMA y el IBI coinciden tanto en el “el objetivo impositivo”, como en “la figura del sujeto pasivo y de la base imponible” –STC 179/06/1º-. En este sentido, para el TC el IBI es un tributo con un fin fiscal, que grava como materia imponible o fuente de riqueza la capacidad económica que se pone de manifiesto por la mera titularidad —como



propietario, usufructuario, superficiario o concesionario— el día uno de enero de cada ejercicio de un bien inmueble rústico o urbano –STC 179/2006/5º-. Mientras que el IEIMA es un tributo netamente fiscal o contributivo, en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante, sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones –STC 179/2006/6º-. El IEIMA no arbitra ningún instrumento que se dirija a la consecución del gravamen de la actividad contaminante –STC 179/2006/7º-.

El IEIMA “ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve. En efecto, como señalamos en la STC 289/2000, FJ 5, si lo realmente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas que pudiesen atentar contra el medio ambiente que se pretende proteger, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad, lo que tendría, al menos, dos implicaciones. De un lado, se vincularía la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, esto es, se atemperaría el gravamen a la conducta de los sujetos contaminantes. (...) Y, de otro lado, si lo efectivamente gravado fuera la actividad contaminante se someterían a gravamen aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas” –STC 179/2006/7º-.

De hecho, el IEIMA “desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante —o, dicho de otro modo, desconoce el principio en virtud del cual “quien contamina paga”— al cuantificar el gravamen tomando como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones, calculado con relación a dos parámetros diferentes que no guardan ninguna relación con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad. En efecto, para los procesos de producción de energía la base imponible se determina tomando la mayor de las dos cantidades siguientes: bien la resultante de capitalizar al 40 por 100 el promedio



de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo del impuesto, bien la derivada de convertir a pesetas la producción bruta media de los tres últimos ejercicios. Y para las actividades de transporte de energía, telefonía y telemática la base imponible se determina en función de los kilómetros de estructuras fijas y del número de postes o antenas”. Así, “la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción, o número de instalaciones de las actividades gravadas, la forma de determinación de la base imponible pone de relieve que el tributo cuestionado “no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos” (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6), y añadimos ahora, ni de la facturación ni del número de instalaciones”. En este sentido, no cabe duda de que si el IEIMA “gravara efectivamente la actividad contaminante, sometería a gravamen todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente. Sin embargo, lo cierto es que conforme al art. 1.3 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, grava única y exclusivamente a un sector muy reducido de las empresas que desarrollan actividades potencialmente contaminantes, en particular, a las empresas eléctricas y las de comunicaciones telefónicas o telemáticas” –STC 179/2006/9º-.

En definitiva, no cabe considerar que el IEIMA grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente. Para el TC, el IEIMA “grava la mera titularidad de bienes inmuebles, con independencia de su aptitud para incidir o no en el medio ambiente, incurriendo de este modo en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA, por su solapamiento con la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, reservada a las haciendas locales” –STC 179/2006/9º-. Así, el IBI “grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la titularidad de bienes inmuebles”; mientras que el IEIMA “somete a tributación exclusivamente la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de bienes inmuebles por determinadas personas o entidades” –STC 179/2006/9º-. En suma, el IEIMA “se configura como un impuesto

sobre el patrimonio inmobiliario que grava la misma materia imponible que la del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA” –STC 179/2006/10º-.

“En efecto, aunque el impuesto extremeño se configura formalmente como un tributo extrafiscal con una finalidad medioambiental, sin embargo, no existe la necesaria conexión entre la finalidad que se dice perseguir (la protección del medio ambiente) y el medio que se adopta para su consecución (el gravamen de los elementos patrimoniales), pues se hace total abstracción del modo en que cada instalación gravada incide en el medio ambiente en el que se desenvuelve (de manera que ni se estimula la realización de conductas respetuosas con el medio ambiente ni se desincentivan aquellas otras que sean nocivas para el mismo), gravando únicamente el valor de unas instalaciones calculado fundamentalmente en función a la facturación de las empresas titulares de las mismas” –STC 179/2006/9º-. Es decir, se configura materialmente como un tributo fiscal, que grava la misma manifestación de riqueza que el IBI, vulnerando el artículo 6.3 LOFCA.

Y esto es lo verdaderamente trascendente, a nuestro juicio, de esta doctrina constitucional. El TC hace recaer en el fin del tributo: fiscal o extrafiscal, la aplicación del artículo 6.3 LOFCA; de modo tal que aquellos tributos extrafiscales no vulneran dicho artículo, al no afectar a la materia imponible reservada por la legislación de Régimen local a las Entidades locales, y materializadas en tributos locales con finalidad fiscal; mientras que aquellos tributos autonómicos con finalidad fiscal o contributiva sí lo vulneran –STC 179/2006/6º-. Esta tesis parece confirmarse en la siguiente afirmación del TC: <<*negamos que la materia imponible del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas coincidiera con la del impuesto sobre bienes inmuebles porque “su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina”* (ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 6)>> -STC 179/2006/7º-14.

---

<sup>14</sup> La cursiva es nuestra.

### **III. Crítica de la doctrina constitucional.**

El artículo 6.3 LOFCA, según la propia interpretación constitucional, veda el solapamiento entre la materia imponible afectada por un nuevo tributo autonómico y la afectada por los tributos locales. Ante la importante restricción de las posibilidades de ejercicio de la competencia autonómica para establecer tributos propios que esta doctrina implica, el TC sostiene la existencia de tributos propios autonómicos compatibles con la interpretación del artículo 6.3 LOFCA; concretamente en la Sentencia 179/2006 aboga por los extrafiscales. La clave de dicha compatibilidad es la supuesta materia imponible afectada por dichos tributos, que diferiría de la afectada por los tributos locales, configurados como fiscales. De ahí la importancia de la determinación de la materia imponible afectada por dichos tributos autonómicos con aptitud para superar los límites impuestos por el artículo 6.3 LOFCA a la potestad tributaria autonómica, directamente determinante de la autonomía financiera, constitucionalmente reconocida a las CCAA.

Así, se afirma que si el IEIMA gravase efectivamente la actividad contaminante ninguna tacha habría que hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el IBI, en la medida en que ambos impuestos estarían afectando a materias imponibles distintas –STC 179/2006/6º-. Lo cual nos suscita la siguiente cuestión: ¿qué hubiese cambiado, desde la perspectiva de la materia imponible afectada por el IEIMA, si éste se hubiese configurado de modo extrafiscal? En verdad, ¿sería otra la fuente de riqueza llamada a soportar el IEIMA si éste se configurase con carácter extrafiscal; esto es, haciendo contribuir en función de la contaminación producida? A nuestro juicio, no. No obstante, trataremos de argumentar nuestra tesis, consciente de su trascendencia en orden a la cabal configuración jurídica de una competencia financiera reconocida constitucionalmente a las CCAA. Aunque la explicación no está exenta de dificultades.

En efecto, el TC formula la tesis, pero no la concreta; esto es, no especifica la materia imponible afectada por el hipotético IEIMA extrafiscal, apto para superar la prohibición de doble imposición formulada por el artículo 6.3 LOFCA. Tan sólo alude en relación con el tema al hecho de que el IEIMA “no grava realmente la actividad contaminante”; esto es, no grava “la capacidad de contaminar” –STC 179/2006/8º-. Por lo que el TC

parece identificar ésta como la materia imponible llamada a soportar el hipotético IEIMA extrafiscal, en tanto que tributo que gravaría la actividad contaminante.

La “capacidad para contaminar” se define de modo ajeno, completamente, a la cuantía de la facturación y del número de instalaciones, al identificarse con “el impacto ambiental” en que incurren los sujetos llamados contribuir; esto es, con “la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente” –STC 179/2006/8º-. Para el TC, en definitiva, el principio “quien contamina, paga” fundamentaría, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público generado por la utilización del medio, el establecimiento de tributos que sujetasen a gravamen situaciones que implicasen utilidades del medio –actividades contaminantes- y en los que se sometiesen a imposición la “capacidad para contaminar” del sujeto<sup>15</sup>. Este hipotético tributo ambiental se articularía con base en el principio “quien contamina, paga” y se acomodaría a las exigencias de esta nueva modalidad del principio de capacidad económica, al someter a imposición la “capacidad para contaminar”<sup>16</sup>.

En este marco, el acomodo de dicho tributo a las exigencias del principio de capacidad económica se produciría como consecuencia de que quien paga es el que contamina; esto es, quien tiene aptitud para contaminar; atribuyéndosele a dicho sujeto, como presupuesto de su contribución, capacidad para afectar al medio. La contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realizaría de acuerdo con la capacidad para contaminar, como modalidad del principio de capacidad económica. En la lógica del TC, si un sujeto tiene aptitud para incidir en el medio en el que se desenvuelve; esto es, capacidad para contaminar, tendría aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en tanto titular de capacidad económica. Es decir, según el TC, si no lo hemos entendido mal, quien tiene capacidad para contaminar, tiene capacidad económica para

---

<sup>15</sup>Para PEREZ DE AYALA “el concepto de coste social ofrece una fundamentación adicional para establecer obligaciones tributarias. Puede haber casos en los cuales es conveniente establecer un impuesto no en base a la existencia de una especial capacidad de pago o en un beneficio recibido del Estado, sino como medio de internalizar en las empresas gravadas los costes sociales que las mismas originan y que no computan previamente entre sus costes privados de producción”, “Introducción a una teoría económica del coste social como fundamento de responsabilidades jurídico-privadas y de obligaciones tributarias”, *RDFHP*, núm. 72/1967, pág. 1056.

<sup>16</sup>ANGULO, J.; CHICO DE LA CAMARA, P.; GARCIA BARQUERO, C.; HERRERA MOLINA, P. M.; MONREAL PALOMINO, I.: “El tratamiento fiscal de las nuevas energías”, ob cit., pág. 144.

contribuir; y, consecuentemente, quien más contamina, más debería contribuir o pagar, como consecuencia de su mayor capacidad económica.

Ahora bien, en el marco de esta construcción jurídica, ¿qué fuente de riqueza, renta o elemento de la actividad económica se erige en el substrato económico de la capacidad para contaminar, gravada por el hipotético IEIMA extrafiscal, para considerarla materia imponible apta constitucionalmente, según la propia doctrina constitucional?<sup>17</sup>. Desde otra perspectiva, ¿qué fuente de riqueza, renta o elemento de la actividad económica está presente en dicha aptitud del sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, hipotéticamente gravada por dicho tributo, para considerarla una materia imponible distinta de las reservadas a las Corporaciones Locales por la legislación de régimen local y, consecuentemente, compatible con el artículo 6.3 LOFCA?

A nuestro entender, la doctrina constitucional en este tema parece enmarcarse dentro de aquellos esfuerzos doctrinales encaminados a superar las dificultades de encaje que presenta el principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales y, en general, en el seno de los tributos con finalidad extrafiscal<sup>18</sup>.

Estos esfuerzos se han materializado, por parte de la doctrina, en el intento de individualizar nuevas manifestaciones de capacidad económica en el marco de la utilización del ambiente, con aptitud para acomodar el tributo ambiental a las exigencias del principio de capacidad económica. Todo dentro de una concepción que apuesta, explícita o implícitamente, por la profundización en las conexiones del principio de

---

<sup>17</sup>Cuestión que se ha formulado con anterioridad en relación con la capacidad económica relativa: “cabe preguntarse hasta qué punto la utilización de los bienes medioambientales supone una mayor o menor capacidad económica, que deba incidir en el pago del tributo”, PEREZ ARRAIZ, J.: “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *RHL*, núm. 78/1996, pág. 693.

<sup>18</sup>Esfuerzos que podemos encontrar ya en GRIZIOTTI, para el que el principio de capacidad contributiva “está indirectamente conectado con el principio de contraprestación”, ya que “El Estado presta unos servicios públicos que directamente garantiza las condiciones de vida de los ciudadanos y además indirectamente incrementa su capacidad contributiva, esta capacidad contributiva viene condicionada con las prestaciones del Estado”, .-“Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni”, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, Milan, 1953, pág. 352. El Profesor ESCRIBANO cita a RANELLETTI, que defiende el servicio recibido por los contribuyentes como la causa del Impuesto, como inspirador de GRIZIOTTI; *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 222. Igualmente, uno de sus discípulos, MAFFEZZONI alude la relación de integración existente entre el principio de capacidad contributiva y los principios distributivos extrafiscales, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Turín, 1970, pág. 331.

capacidad económica y del principio “quien contamina, paga”. En dichas posiciones doctrinales, con diferentes matices, podemos encontrar presente la idea de la utilización del medio como índice de capacidad económica; en el marco de una concepción que apuesta, de modo explícito o implícito, por la penetración del principio “quien contamina, paga” en la configuración del contenido del principio de capacidad económica. Estas tesis parecen revelar una suerte de equiparación del principio “quien contamina, paga” con el principio de capacidad económica en lo relativo a su fuerza legitimadora del deber de contribuir. De modo que la ordenación de un tributo de acuerdo con las exigencias del principio “quien contamina, paga” se acomodaría a las exigencias del principio de capacidad económica en tanto que revelaría la existencia de una capacidad para afectar apta para legitimar el pago del tributo.

Ciertamente, en el contexto de estas tesis, la doctrina constitucional acerca del artículo 6.3 LOFCA sí parece permitir el ejercicio por parte de las CCAA de su potestad tributaria en orden al establecimiento de tributos propios y, por extensión, respetar la configuración constitucional de la autonomía financiera reconocida constitucionalmente a las CCAA. Ahora bien, dichas tesis y, por extensión la propia doctrina constitucional ¿tienen cabida dentro de la configuración constitucional del principio de capacidad económica?

En este sentido, el objeto del tributo es “toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica” –STC 37/87/14º-, en tanto que realidad fáctica; esto es, la renta<sup>19</sup>, el patrimonio o el gasto<sup>20</sup>, considerados tanto desde una perspectiva genérica<sup>21</sup>, como específica –bien<sup>22</sup> o rendimiento concreto-<sup>23</sup>. Desde esta vertiente, la

---

<sup>19</sup>La manifestación de riqueza viene constituida por la adquisición u obtención de renta –SSTC 214/1994/7º; 296/1994/4º-. Ahora bien, la renta no monopoliza las manifestaciones de riqueza, ya que “no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta”, -STC 233/1999/23º-.

<sup>20</sup>El consumo constituye una manifestación de capacidad económica susceptible de ser materia imponible –STC 109/2004/5º-, que se materializa, por ejemplo, en la adquisición de un vehículo –STC 137/2003/7º-, en el consumo de alcohol –STC 108/2004/8º-, o en la adquisición de billetes –STC 49/1995/4º-. También en este marco cabe citar como manifestación de riqueza las transmisiones patrimoniales onerosas por actos *inter vivos* –STC 194/2000/8º-.

<sup>21</sup>*Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F.: “Estructura jurídica del sistema tributario”, ob. cit., pág. 89; MOSCHETTI, F.: “Capacità contributiva”, *Enc. Giur. Treccani*, Giuffrè, Milan, 1998, pág. 6; MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 267; FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho*

materia imponible se califica como “riqueza imponible”, en tanto que “substrato, base o exigencia de toda imposición” –STC 150/1990/9º-.

Esta configuración del objeto del tributo viene exigida tanto por la naturaleza de las cosas<sup>24</sup>, como por el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica de cada uno –art. 31.1 CE-, ya que el objeto del tributo es la manifestación de fuerza económica llamada a soportar el tributo sobre la que se fundamenta el cumplimiento del principio de capacidad económica como exigencia lógica –SSTC 27/1981/4º; 150/1990/9º-<sup>25</sup>. Desde esta perspectiva, la construcción jurídica del concepto de materia imponible responde a las exigencias del principio de capacidad económica<sup>26</sup>. En este sentido, la materia imponible debe venir constituida por manifestaciones objetivas de capacidad económica<sup>27</sup>; siendo cualquier manifestación de capacidad económica susceptible de

---

*Financiero Español*, ob. cit., pág. 356; BAENA AGUILAR, A.: “Protección impositiva del medio natural”, ob. cit., pág. 17; LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La doble imposición interna*, ob. cit., pág. 18.

<sup>22</sup>Los bienes constituyen una fuente de riqueza o renta –STC 150/1990/5º-. En este sentido, constituye una manifestación de riqueza la disposición de un local para desarrollar una actividad económica e incluso su ubicación, -STC 233/1999/27º-.

<sup>23</sup>MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 267.

<sup>24</sup>Como nos dice SAINZ DE BUJANDA el tributo “presupone siempre la existencia de una renta o de un patrimonio, sin los que el establecimiento del tributo sería irracional y su pago irrealizable”, “Estructura jurídica del sistema financiero”, ob. cit., pág. 39.

<sup>25</sup>Como nos dice CASADO OLLERO, “El principio de capacidad económica exige, pues, la conexión ineludible del tributo con manifestaciones de riqueza, como substrato de toda imposición”, “Los fines no fiscales de los tributos”, *Comentarios a la LGT*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, págs. 475-476. No debemos olvidar el componente económico del principio de capacidad contributiva, MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1995, pág. 70.

<sup>26</sup>El TC sostiene que el principio de capacidad económica se proyecta sobre la determinación de la materia imponible u objeto del tributo, de modo que éste constituye el primer soporte del acomodo del tributo al principio de capacidad económica -STC 193/2004/5º-, y, por extensión, al principio de no confiscatoriedad –STC 150/1990/9º-. En este sentido, el TC supedita el cumplimiento del principio de justicia tributaria, entre otros aspectos, a la materia imponible gravada por la figura tributaria –Sentencia 150/1990/9º-.

<sup>27</sup>El objeto del tributo consiste –generalmente- en una manifestación de capacidad económica, MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 10ª ed., 1999, págs. 288-9. Asimismo, *vid.* PEREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA”, ob. cit., pág. 387; LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La doble imposición interna*, ob. cit., pág. 14. Posición ampliamente respaldada por la doctrina constitucional: SSTC 193/2004/5º.



imposición<sup>28</sup>. En definitiva, el objeto del tributo viene representado por las manifestaciones que se dan en la vida real de la renta, el patrimonio o el gasto<sup>29</sup>.

El concepto de objeto del tributo identifica, pues, la realidad económica llamada a soportar la carga tributaria. Tiene como función aportar el elemento esencial –realidad que manifiesta fuerza económica- para determinar el acomodo del tributo, y en su caso del sistema tributario, a las exigencias del deber de contribuir de acuerdo con el principio de capacidad económica. A partir del mismo, es factible verificar si un tributo cumple las exigencias del principio de capacidad económica, al permitirnos comprobar la carga fiscal que soporta y, en su caso, puede soportar cada realidad económica sobre la que recae dicho tributo, y, consecuentemente, su aptitud para ello, teniendo en cuenta, en su caso, la incidencia sobre la misma del resto del sistema tributario<sup>30</sup>. El artículo 31.1 CE se configura como un precepto de resultados que exige que las normas tributarias configuren el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos acorde con los principios de justicia tributaria. En este sentido, la verificación del acomodo de la norma tributaria al principio de capacidad económica exige el análisis, por una parte, de la incidencia del tributo sobre la materia imponible, y, por la otra, de la aptitud de ésta para soportar, en el marco del sistema tributario, el pago del tributo, ya que el objeto del tributo es el que resulta afectado por el gravamen tributario<sup>31</sup>.

En este marco, debemos remarcar que los tributos con finalidad extrafiscal no presentan ninguna especialidad sustantiva al respecto<sup>32</sup>. El objeto del tributo con finalidad extrafiscal, generalmente, viene constituido por la actividad económica, la posesión de

---

<sup>28</sup>Como nos dice la doctrina constitucional, al vincularse la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a la capacidad económica de los sujetos –art. 31.1 CE- y al concebirse ésta “como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (STC 27/1981, fundamento jurídico 4º); 150/1990, fundamento jurídico 9º; y 221/1992, fundamento jurídico 4º)” cualquier índice de riqueza es susceptible de imposición –STC 233/1999, FJ 23º-.

<sup>29</sup>SAINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico del hecho imponible”, ob. cit., pág. 336.

<sup>30</sup>El principio de capacidad económica como cualidad subjetiva “constituye un “criterio inspirador del sistema tributario” (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC182/1997, de 28 de octubre, FJ 6)” –STC 193/2004/5º-.

<sup>31</sup>Como nos dijo CASADO OLLERO “no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva en el elemento objetivo del presupuesto de la imposición”, *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, ob. cit., pág. 30.

<sup>32</sup>Los tributos extrafiscales son tributos que no presentan ninguna particularidad en torno a su sujeción a los principios de justicia tributaria, señaladamente al principio de capacidad económica, *vid.* SSTC 37/87/13º; 186/93/4º; 194/2000/8º.

un patrimonio concreto o la realización de un gasto<sup>33</sup>. Estas manifestaciones de riqueza, al aparecer conectadas a situaciones, por ejemplo, de degradación ambiental<sup>34</sup>, son elegidas por el legislador para soportar las cargas tributarias en las que se concretan los tributos ambientales<sup>35</sup>. Tan sólo cabe remarcar como particularidad de naturaleza formal el hecho de que el objeto del tributo en los tributos ambientales no suele aparecer definido en el hecho imponible, sino que su determinación exige el análisis de la estructura del tributo<sup>36</sup>. De modo que se erigen en el soporte económico de las mismas; en el presupuesto que fundamenta el acomodo de dichos tributos al deber de contribuir.

En efecto, los tributos con finalidad extrafiscal constituyen expresiones del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tanto mediante la realización directa de los mandatos constitucionales, como indirectamente, a través de la financiación de dichos gastos con el dinero recaudado. En tanto que proyección del deber de contribuir, dichos tributos deben acomodarse a las exigencias del principio de capacidad económica –art. 31.1 CE-<sup>37</sup>, “que en todo caso, debe presidir el sometimiento de los sujetos pasivos al sistema tributario” –STC 46/2000/1º-.

En este sentido, el tributo, en tanto que prestación patrimonial pública encaminada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe edificarse, de acuerdo con una precisa configuración jurídica, sobre manifestaciones de fuerza económica<sup>38</sup>, que

---

<sup>33</sup>Y es que, por ejemplo en el caso de los tributos que responde a una finalidad ambiental, aunque los contribuyentes pagan en virtud de la contaminación provocada y no de su capacidad económica, la actividad de degradación ambiental debe conectarse con manifestaciones objetivas de fuerza económica, BORRERO MORO, C. J.: “La proyección del principio de capacidad económica...”, ob. cit., pág. 230.

<sup>34</sup>“El impuesto con fin ecológico puede recaer,..., sobre índices directos de riqueza (básicamente, la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio) que sean el resultado –la renta- o el medio necesario –el patrimonio- de la realización de una actividad contaminante”, BAENA AGUILAR, A.: “Protección impositiva del medio natural”, ob. cit., pág. 16.

<sup>35</sup>Vid. CARBAJO VASCO, D.: “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, *Impuestos*, 1993-II, pág. 270; BAENA AGUILAR, A.: “Protección impositiva del medio natural”, ob. cit., pág. 16; BORRERO MORO, C. J.: *La tributación ambiental en España*, ob. cit., pág. 118.

<sup>36</sup>BORRERO MORO, C. J.: ob. cit., pág. 118.

<sup>37</sup>Sólo cabe deber de contribuir fundado en la capacidad económica, LOZANO SERRANO, C.: “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *REDF*, núm. 97/1998, pág. 36; *Idem*: “Calificación como tributo o prestaciones públicas de los ingresos por prestaciones de servicios”, *REDF*, núm. 116/2002, pág. 648. En consecuencia, los tributos extrafiscales deben acomodarse también a las exigencias del principio de capacidad económica, vid. MAFFEZZONI, F.: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, pág. 24.

<sup>38</sup>Vid. GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, pág. 434; PALAO, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *Estudios Jurídicos en*

revelen capacidad económica de los sujetos –SSTC 233/1999/23º; 58/2004/8º-<sup>39</sup>. Es decir, el tributo debe acomodarse al principio de capacidad económica, que “tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” –SSTC 27/1981/4º; 150/1990/9º; 221/1992/4º-. Erigiéndose ésta en el criterio ordenador fundamental del tributo<sup>40</sup>. De dicha conexión depende su legitimidad, exigida tanto jurídicamente, como desde la naturaleza de las cosas. El deber de contribuir vincula a los poderes públicos –STC 76/1990/3º- a exigir la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de aquellos contribuyentes “cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación –SSTC 96/2002/7º; 255/2004/6º-.

En este marco, expresivo del propio ser del deber de contribuir, el encaje de la doctrina constitucional acerca de la materia imponible afectada por el hipotético IEIMA extrafiscal presenta aristas vidriosas. La configuración jurídica de un tributo que sujete a gravamen la actividad contaminante provocada por unos elementos patrimoniales afectos a una actividad económica de acuerdo con su incidencia ambiental, internalizando los costes derivados de dicha utilización del medio, gravando, como manifestación de riqueza, la “capacidad para contaminar”, parece desconocer la propia doctrina constitucional acerca de la naturaleza de la materia imponible como realidad económica que fundamenta el principio de capacidad económica.

Ciertamente, el legislador puede establecer tributos con finalidad extrafiscal siempre que no desconozcan o contradigan el principio de capacidad económica –SSTC 37/1987/13º; 194/2000/8º-. En nuestro caso, la clave de la doctrina constitucional se encuentra en la manifestación de fuerza económica que, a juicio del TC, salva las exigencias del principio de capacidad económica: la “capacidad para contaminar”.

---

*homenaje al Profesor Federico de Castro*, tomo II, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 425; ESCRIBANO, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, ob. cit., pág. 229; BORRERO MORO, C. J.: “La proyección del principio de capacidad económica...”, ob. cit., pág. 232.

<sup>39</sup>El principio de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos, en tanto que figuras contributivas –STC 164/1995/8º-. “El principio de capacidad económica... es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el *hecho mismo* de contribuir”, RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”, ob. cit., pág. 158.

<sup>40</sup>En este marco, el principio de capacidad económica se configura como “*mínimo lógico exigible*”, CASASO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, ob. cit., pág. 476.

Correspondiendo preguntarnos ¿cuál es la materia imponible sobre la que se edifica dicha “capacidad para contaminar” diferente de la afectada por el IBI?

En este punto, las posibles alternativas a la hora de explicar cuál es la manifestación de fuerza económica afectada por dicho tributo son, entendemos, dos: la primera, considerar materia imponible la utilización del medio, ya se materialice como mera contaminación, ya se proyecte como beneficio impropio o ahorro de costes; la segunda, entender que la materia imponible sobre la que recae dicho tributo es la realidad económica desde la que se contamina; esto es, desde la que se utiliza el medio. Ambas opciones deben analizarse.

En relación con la primera de las opciones, la exigencia de una realidad económica, manifestación de fuerza económica, como soporte del tributo supone descartar el medio ambiente como materia imponible. Éste no constituye ninguna manifestación de riqueza. No parece que la utilización del medio, contaminándolo, en tanto que realidad individualizada de toda manifestación de fuerza económica, refleje ninguna manifestación de riqueza. De ahí que no parezca acomodarse al concepto de materia imponible como realidad económica, apta para soportar económicamente un tributo, presupuesto de su acomodo al principio de capacidad económica. Tampoco la consideración del beneficio impropio o ahorro de costes ocasionado por las externalidades no internalizadas, generadas en el desarrollo de una actividad económica contaminante, parece aludir a una realidad económica distinta de la renta, sobre la que se edifica los distintos tributos, estatales, autonómicos y locales, ya que ese ahorro de costes se materializa en un mayor beneficio empresarial, que se expresa en forma de renta.

En relación con la segunda de las alternativas planteadas en orden a la determinación de la materia imponible afectada por el hipotético IEIMA extrafiscal, cabría entender que la materia imponible aludida por la “capacidad para contaminar” sería aquella realidad económica, manifestación de riqueza, conectada a la utilización del medio<sup>41</sup>. Sin

---

<sup>41</sup>“En el caso de los tributos ambientales, el objeto del tributo, generalmente, viene constituido por una actividad económica, la posesión de un patrimonio concreto o la realización de un gasto. Estas manifestaciones de riqueza, al aparecer conectadas a situaciones de degradación ambiental, son elegidas

embargo, desde esta perspectiva, la realidad económica llamada a soportar el tributo no diferiría de otras materias imponibles afectadas por distintos tributos. Es decir, no presentaría una particularidad que justificase la superación de las exigencias del artículo 6.3 LOFCA, desde las exigencias del principio de capacidad económica. Desde la perspectiva de la materia imponible, el hecho de que el IEIMA grave los elementos patrimoniales *afectos a actividades que incidan en el medio* en función del valor de aquéllos, no parece diferir de un hipotético IEIMA extrafiscal, que gravase los elementos patrimoniales *afectos a actividades que incidan en el medio* en función de su incidencia ambiental, ya que en ambos casos se afectaría a la misma materia imponible: los elementos patrimoniales o el ejercicio de una actividad económica, con independencia de que en un caso el tributo se articulase de acuerdo con las exigencias del principio de capacidad económica; mientras que en el otro se configurase de acuerdo con las exigencias del principio “quien contamina, paga”. En ambos supuestos, con independencia del principio que los articule, opera el principio de capacidad económica como mínimo lógico exigible, exigiendo la edificación del tributo sobre realidades económicas aptas para soportar el tributo, en tanto que manifestaciones de fuerza económica; cualificándose dichas realidades económicas de acuerdo con las exigencias del principios “quien contamina, paga” o del principio de capacidad económica, en orden a determinar la capacidad contributiva del obligado tributario<sup>42</sup>. De modo que la materia imponible afectada por el hipotético IEIMA extrafiscal se solaparía, igualmente, con la gravada por el IBI o por el IAE, resultando inconstitucional a la luz de la doctrina constitucional que interpreta el artículo 6.3 LOFCA en los términos de materia imponible.

Ciertamente, la finalidad del tributo no puede alterar la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, plasmada, en este marco, en tanto que substrato material de toda imposición, en la necesidad de asentar el tributo sobre una realidad económica apta

---

por el legislador para soportar las cargas tributarias en las que se concreta los tributos ambientales”, BORRERO MORO, C. J.: *La tributación ambiental en España*, ob. cit., pág. 118.

<sup>42</sup>Vid. MOSCHETI, F.: “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, traducción del trabajo “I profili generali della capacità contributiva”, contenido en el *Trattato di Diritto Tributario*, por GOROSPE OVIEDO, *RDFHP*, núm. 269/2003, pág. 554.

para soportar su exacción –art. 31.1 CE-<sup>43</sup>. Esta afirmación se encuentra en la naturaleza de las cosas, ya que, con independencia de la finalidad del tributo, éste siempre se materializa en una carga económica llamada a ser soportada por una determinada realidad económica; como garantía de su acomodo a la idea de justicia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Tampoco la finalidad ambiental o social del tributo, plasmada en su articulación jurídica, cambia la realidad económica llamada a soportar el tributo. Por todo ello, lo más razonable es acoger como materia imponible la realidad económica a través de la que se utiliza el medio: elemento patrimonial, actividad económica o consumo. Estas manifestaciones de riqueza al conectarse con utilidades del medio son elegidas por el legislador para soportar el tributo; aunque, ciertamente, es aquélla, y no el medio, el soporte económico del tributo.

#### **IV. Propuesta de solución al conflicto constitucional planteado: la interpretación del artículo 6.3 LOFCA en los términos de hecho imponible.**

Ante los problemas planteados por la doctrina constitucional estudiada, entendemos que una de las posibles soluciones respetuosas plenamente de la configuración constitucional tanto del deber de contribuir, como de la competencia autonómica para establecer tributos propios, en tanto que cualidad constitutiva de la autonomía financiera, sería la interpretación de la expresión “materias reservadas” del artículo 6.3 LOFCA en los términos de hecho imponible. Esta interpretación es apoyada por un sector doctrinal<sup>44</sup>, que rechaza su interpretación en los términos de materia imponible, ante la importante restricción que acarrea al ejercicio de la competencia autonómica para establecer tributos propios, difícilmente compatible con la configuración constitucional de la autonomía financiera reconocida constitucionalmente a las CCAA<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup>Acerca de la imprescindible vinculación entre tributo y capacidad contributiva, *vid.* MOSCHETI, F.: “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, *ob. cit.*, pág. 540.

<sup>44</sup>Y es que como pone de manifiesto la doctrina los artículos 6.2 y 3 LOFCA “utilizan las expresiones <<hecho imponible>> y <<materia imponible>> con notoria imprecisión jurídica”, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: “Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000”, *ob. cit.*, pág. 41.

<sup>45</sup>*Id.* ADAME MARTINEZ, F. D.: “Consideraciones...”, *ob. cit.*, pág. 137; *Idem*: *Tributos propios...*, *ob. cit.*, págs. 110 y 240; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las CCAA*, *ob. cit.*, págs. 310-1; GOMEZ CABRERA, C.: “Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota”, *ob. cit.*, págs. 380-381; BORRERO MORO, C. J.: “El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”, *ob. cit.*, pág. 37; LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 82;

Además, dicha interpretación encuentra acogida en un sector jurisprudencial<sup>46</sup>. Aunque lo verdaderamente significativo en este tema es que dicha interpretación la sostiene, igualmente, el TC.

En efecto esta tesis aparece avalada por la STC 242/2004 que defiende la interpretación del artículo 6.3 LOFCA en los términos de hecho imponible, afirmando que el ordenamiento jurídico-tributario tan sólo prohíbe el supuesto de doble imposición –doble gravamen de una misma manifestación de riqueza- en el marco del hecho imponible, según dispone el artículo 6 LOFCA; de modo que un mismo hecho imponible no puede determinar el nacimiento de dos obligaciones: bien una del Estado y otra de una Comunidad Autónoma; bien una de una Comunidad Autónoma y otra de una Entidad Local. Fuera de estos casos, la existencia de un supuesto de doble imposición –doble gravamen de una misma manifestación de riqueza- no determina por sí mismo la inconstitucionalidad de las normas, salvo desde la perspectiva del artículo 31.1 CE con base en los principios de capacidad económica y de prohibición de no confiscatoriedad –FJ 6º-. Por lo que el TC interpreta explícitamente el término “materias”, contenido en el artículo 6.3 LOFCA, en los términos de hecho imponible, remitiendo los posibles problemas que se pudieran suscitar por la coincidencia de dos tributos sobre la misma materia imponible a su análisis desde la perspectiva de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente y mediante un sistema tributario justo –art. 31.1 CE-.

Esta tesis se enmarca dentro de una doctrina constitucional reiterada que “ha concluido que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente “garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible” [SSTC 37/87, fundamento jurídico 14; 149/1991, fundamento jurídico 5º A); 186/1993, fundamento jurídico 4º c); 14/1998, fundamento jurídico 11 C)]” –STC 233/1999/23º-<sup>47</sup>. Y esta doctrina no puede ser desacreditada con base en la

---

GIMENEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Análisis de los principios definitorios.....”, ob. cit., pág. 300; PATÓN, G.: “La adecuación...”, ob. cit., págs. 26 y 27.

<sup>46</sup>Vid. STSJ Baleares de 7 de julio de 2000, FD 5º.

<sup>47</sup>Esta tesis aparece matizada por FERNÁNDEZ JUNQUERA, quien afirma que para que exista doble imposición es necesario no sólo la coincidencia entre los presupuestos objetivos de los hechos



afirmación de que la misma se sostiene en el marco del análisis explícito del artículo 6.2 LOFCA, como de hecho ocurrió en las SSTC 37/87; 186/93 y 233/1999, ya que, en primer lugar, en la STC 14/98 se sostiene dicha tesis tras el análisis del artículo 6.3 LOFCA; en segundo lugar, en la STC 233/1999 se sostiene, por un lado, que el artículo 6.2 LOFCA es el único que establece la prohibición de doble imposición y, por el otro, que el artículo 6.3 LOFCA remite a la LHL para que señale el “tributo” reservado a las Haciendas Locales, sustituyendo la expresión “materia reservada” por la de “tributo”, en clara connivencia con la tesis que interpreta aquélla como hecho imponible, expresión más representativa de término tributo que la de materia imponible –FFJJ 23º y 41º-; y, en tercer lugar, la STC 242/2004 refiere dicha doctrina constitucional acerca de la proyección de la prohibición de doble imposición exclusivamente respecto del hecho imponible al artículo 6 LOFCA en su totalidad, tanto en los supuestos de coincidencia de dos obligaciones del Estado y de una Comunidad Autónoma o de una Comunidad Autónoma y o una Entidad Local, encontrándose esta última regulada expresamente en el artículo 6.3 LOFCA. Por todo ello, nos inclinamos por una interpretación del término “materias que la legislación de Régimen local reserva a las Corporaciones Locales” en los términos de “hecho imponible”, rechazando la identificación de “materia reservada” con la de “materia imponible”, al permitirnos superar aquella interpretación todas las aristas vidriosas que presenta la doctrina constitucional, que interpreta el artículo 6.3 LOFCA en los términos de materia imponible, en torno a la configuración constitucional de la autonomía financiera como presupuesto de determinación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –arts. 31.1 y 156 CE-, al excluirse la inconstitucionalidad *per se* de las situaciones de doble imposición –tributo autonómico/tributo local- sobre una misma manifestación de riqueza –materia imponible-, remitiéndose la misma a aquellas situaciones en las que se vulnere el principio de capacidad económica y de prohibición de no confiscatoriedad, tal como sostiene la STC 242/2004/6º.

*Palabras clave:* AUTONOMÍA FINANCIERA, PODER TRIBUTARIO PROPIO, MATERIA IMPONIBLE, EXTRAFISCALIDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA

---

imponibles, sino también la coincidencia de las bases imponibles de ambos tributos, “Reflexiones...”, ob. cit., pág. 45.