

Análisis desde la **perspectiva ambiental de la tributación** de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea

Francisco D. Adame Martínez

Universidad de Sevilla

Análisis desde la **perspectiva ambiental de la tributación** de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea

Francisco D. Adame Martínez

Universidad de Sevilla

**Este trabajo de investigación ha sido financiado por la
Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Junta
de Andalucía, a través de una subvención nominativa
prevista en la Ley 6/2019, de 19 de diciembre, del
presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía
para el año 2020.**

Edita:

Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda
Pública de Andalucía
IEHPA

© De la publicación: IEHPA

C/Inca Garcilaso 3. Edif. Expo-Isla de la Cartuja

41092 Sevilla

www.iehpas.es

ISBN: 978-84-09-27486-4

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

ÍNDICE

CAPÍTULO PRIMERO. Aspectos teóricos de la Fiscalidad ambiental y análisis de la recaudación de los impuestos ambientales de las Comunidades Autónomas .	17
1. Sobre los orígenes de la fiscalidad ambiental	19
2. De la protección ambiental a la economía circular	21
3. Características de los impuestos ambientales y ventajas frente a otros instrumentos .	23
4. La exigencia de doble competencia para el establecimiento de tributos ambientales por la Comunidad Autónoma de Andalucía.	26
5. Principales límites al establecimiento de impuestos propios ambientales y doctrina del Tribunal Constitucional.	28
6. Mapa de la tributación ambiental autonómica y análisis de la recaudación de los impuestos ambientales en el período 2012-2019.	36
CAPÍTULO SEGUNDO. Tributos sobre el agua	53
1. Tributos estatales	55
1.1. Tributos sobre el uso del dominio público	56
1.2. Tributos recuperadores del coste de las infraestructuras. Especial referencia a los cánones de regulación, la tarifa de utilización y el canon de servicios generales en la Ley de Aguas de Andalucía.	56
1.3. Canon de control de vertidos	59
2. Tributos autonómicos sobre el agua	60
2.1. Impuestos sobre vertido de aguas residuales.	60
2.2. Canon andaluz de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales	79
2.3. Consideraciones sobre la aplicación de los cánones de mejora en Andalucía.	81
2.4. Impuestos sobre vertidos al litoral	83
2.5. Impuestos sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada	89
CAPÍTULO TERCERO. Impuestos sobre emisiones contaminantes.	105
1. Introducción. Los impuestos sobre emisiones contaminantes en derecho comparado	107
2. Impuestos autonómicos sobre emisiones de óxidos de azufre, nitrógeno o dióxido de carbono de Galicia, Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana y Cataluña	109
2.1. Hecho imponible y sujetos pasivos	111
2.2. Base imponible, base liquidable y cuota tributaria.	112
2.3. Constitucionalidad de los impuestos sobre emisiones contaminantes.	120
2.4. Consideraciones sobre algunos problemas planteados en la aplicación del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera de andalucía y propuestas de reforma	127

3. Otros impuestos sobre emisiones: el impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial	135
4. Breve referencia a los proyectados impuestos de cataluña sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero y sobre las emisiones portuarias de grandes barcos	136
5. Valoración de los impuestos sobre emisiones desde la perspectiva ambiental.	137
CAPÍTULO CUARTO. Impuestos autonómicos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	139
1. El impuesto de Baleares y su declaración de inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000	141
2. Los impuestos de Extremadura y Castilla-La Mancha	143
3. Los impuestos de Castilla y León, Canarias, La Rioja, Comunidad Valenciana, Principado de Asturias, Aragón y Cataluña	148
4. Valoración de los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente desde la perspectiva ambiental.	156
CAPÍTULO QUINTO. Tributos sobre vehículos	159
1. La imposición sobre los vehículos en la Unión Europea	161
2. Consideraciones sobre la posibilidad de introducir un nuevo impuesto sobre vehículos en Andalucía	163
2.1. Creación de un impuesto autonómico en sustitución del Impuesto Local sobre Vehículos de Tracción Mecánica	163
2.2. Creación de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica similar al creado por Cataluña.	163
CAPÍTULO SEXTO. Impuestos sobre la energía	173
1. Impuestos estatales.	175
1.1. Impuesto sobre la electricidad.	175
1.2. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica	176
1.3. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica	177
1.4. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.	178
1.5. Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados	179
1.6. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos.	180
1.7. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.	180
2. Impuestos autonómicos	183
2.1. Cánones eólicos	183
2.2. Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.	186
2.3. Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos.	187

CAPÍTULO SÉPTIMO. Impuestos sobre residuos	189
1. Introducción	191
2. Análisis de los anunciados impuestos estatales sobre envases de plástico de un solo uso y sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos	193
2.1. Breve referencia a documentos europeos aprobados en el marco de la estrategia europea para el plástico en una economía circular y a la proyectada contribución nacional calculada sobre el volumen de residuos de envases de plástico no reciclados ...	193
2.2. El proyectado impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.	195
2.3. El proyectado impuesto sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos	198
3. Tributos autonómicos: cánones e impuestos sobre la deposición, depósito e incineración de residuos	201
3.1. La fiscalidad de los residuos en cataluña	201
3.2. Impuesto sobre residuos en vertederos de Madrid, Murcia, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Comunidad Valenciana y La Rioja	207
3.3. Impuesto sobre residuos peligrosos de Andalucía.	211
3.4. Propuestas de reforma de la fiscalidad sobre los residuos en Andalucía	212
3.5. Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso de Andalucía	216
3.6. Impuesto compensatorio ambiental minero.	217
 CAPÍTULO OCTAVO. Otros posibles impuestos y medidas Fiscales ambientales	 221
1. Tributos sobre el consumo de productos con efectos perjudiciales en la salud de la población	223
1.1. La situación en derecho comparado	225
1.2. El impuesto sobre bebidas azucaradas de Cataluña	226
1.3. Consideraciones sobre la posibilidad de introducir un impuesto andaluz sobre bebidas azucaradas.	228
2. Gravamen de protección civil	229
3. Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales	231
3.1. Hecho imponible y sujetos pasivos	232
3.2. Base imponible y cuota tributaria	234
3.3. Consideraciones sobre la constitucionalidad de estos impuestos y compatibilidad con el derecho de la Unión Europea	239
3.4. Valoración desde la perspectiva ambiental	244
4. Impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos	245
4.1. Breve referencia a los impuestos de Cataluña y Baleares	245
4.2. Valoración de estos impuestos desde la perspectiva ambiental	246
5. Otros impuestos ambientales que podrían crearse en el futuro	247
5.1. Impuesto sobre fertilizantes, plaguicidas y pesticidas.	247
5.2. Impuesto sobre los recursos naturales	249
5.3. Impuesto sobre actividades extractivas	250

6. Medidas fiscales ambientales en el ISD, IRPF e ITPAJD	251
6.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: posibles incentivos fiscales a la transmisión de fincas en espacios naturales protegidos o vinculadas a acuerdos de custodia del territorio	251
6.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: deducción por donación con finalidad ecológica o deducción por donación realizada a entidad de custodia del territorio	252
6.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: bonificación/deducción en cuota para la transmisión de terrenos con acuerdos de custodia del territorio	254
Consideraciones Finales	255
Bibliografía seleccionada	259



Introducción

La Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía nos ha solicitado un Informe sobre la situación actual de la fiscalidad ambiental en España y en Derecho comparado, prestando especial atención al análisis de los tributos ambientales existentes en la Comunidad Autónoma de Andalucía, con el fin de efectuar propuestas *de lege ferenda* tanto de nuevas figuras tributarias que pudieran crearse en nuestra Comunidad Autónoma como de otras medidas fiscales (deducciones, reducciones o bonificaciones) o mejoras que pudieran introducirse en los impuestos ya existentes en ejercicio de su poder tributario y todo ello con el fin de dar cumplimiento a los compromisos ambientales adoptados en el marco, en primer lugar, del Pacto verde europeo [COM (2019) 640 final], que es la hoja de ruta con acciones para impulsar el uso eficiente de los recursos y dotar a la Unión Europea de una economía limpia y circular y en consecuencia sostenible y convertirla en el primer continente climáticamente neutro de aquí a 2050.

Desde esta perspectiva resulta desde luego muy oportuno la realización del Informe porque la propia Comisión Europea invita en la precitada Comunicación del Pacto verde europeo, en lo que supone un ejemplo del aval internacional a los impuestos ambientales como instrumentos efectivos para la lucha contra el cambio climático, a reflexionar sobre el papel de la política fiscal como mecanismo para lograr la transformación de la economía de la Unión Europea con miras a un futuro sostenible e insiste en la importancia esencial que tiene que la fiscalidad esté alineada con los objetivos climáticos. A juicio de la Comisión, el eficaz diseño de las reformas fiscales puede impulsar el crecimiento económico y la resiliencia frente a las perturbaciones climáticas y contribuir a una sociedad más justa y equitativa y a una transición justa. En este sentido, se pretende que el Pacto Verde Europeo puede crear a nivel nacional el contexto necesario para reformas fiscales de gran calado que supriman las subvenciones a los combustibles fósiles –para lo que se anuncia una Propuesta de revisión de la Directiva de la fiscalidad de la energía para junio de 2021–, desplacen la carga tributaria desde el trabajo hacia la contaminación y tengan en cuenta las consideraciones sociales.

La propia Comisión Europea en su Documento de trabajo *Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019 Informe de España*, SWD (2019) 132 final, fecha en Bruselas el 4 de abril de 2019 y que acompaña al documento *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental 2019:Una Europa que protege a sus ciudadanos y mejora su calidad de vida*, COM (2019) 149 final, nos recordaba que ya en su Informe EIR de 2017 –España y la revisión de la aplicación de la normativa ambiental de 2017– había puesto de manifiesto que uno de nuestros principales retos en relación con la aplicación de la política y la legislación sobre medio ambiente de la UE es “aumentar los impuestos medioambientales y reducir las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente”, pues España “sigue siendo uno de los Estados miembros de la UE con los impuestos medioambientales más bajos”.

Para la elaboración del Informe también se tendrán muy presentes, en segundo lugar, las líneas de actuación previstas en la Estrategia Andaluza de Desarrollo Sostenible, aprobada por Acuerdo del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía de 5 de junio de 2018, como plan estratégico de la Junta de Andalucía para orientar las políticas públicas y privadas hacia un tipo de desarrollo socioeconómico

que considere de forma integrada entre otros aspectos la protección ambiental y cuyo principal objetivo es acelerar la transición hacia una economía verde y circular-. Su apartado 4.12 analiza el importante papel que está llamada a desempeñar la fiscalidad ambiental como mecanismo para incentivar los cambios necesarios para avanzar hacia formas de producción y consumo sostenibles. Las líneas de actuación que allí se proponen y que serán objeto de análisis detenido son muy ambiciosas. En concreto, por lo que respecta a la fiscalidad ambiental, se proponen, entre otras, las siguientes líneas: a) la creación de nuevos tributos sobre actividades y productos con especial incidencia sobre el medio ambiente (actividades extractivas, vertido de residuos, ciertos envases, pesticidas, fertilizantes, electrodomésticos ineficientes...), sobre el cambio de uso de suelo para actuaciones de nueva urbanización, sobre productos con especial incidencia sobre el medio ambiente, sobre líneas eléctricas y de comunicaciones, etc (Medida PROD-CONS 3.2); b) la ampliación de deducciones o bonificaciones en los impuestos para aquellas empresas que lleven a cabo medidas de conservación del patrimonio natural y de la biodiversidad, o bien prácticas que impliquen un beneficio ambiental para toda la comunidad (Medida PROD-CONS 3.3); c) la aplicación de beneficios fiscales sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en casos de continuidad de proyectos sostenibles y de custodia del territorio (Medida PROD-CONS 3.4) y d) la introducción de incentivos fiscales para la firma de acuerdos de custodia del territorio y la mejora ambiental de fincas, a través, por ejemplo, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (Medida PROD-CONS 3.5). Aludiremos en este Informe la forma de articular estas actuaciones a la luz de la experiencia comparada.

El Informe se estructura en ocho capítulos. El primero se dedica al estudio de los aspectos teóricos de la fiscalidad ambiental. Hoy en día no hay duda que los impuestos ambientales están avalados a nivel internacional. Pero esto no fue siempre así pues el impuesto ambiental contó con dificultades para ser admitido en el conjunto de instrumentos fiscales. Partiendo de los estudios doctrinales existentes sobre la materia, prestaremos especial atención a los requisitos que debe cumplir un tributo para merecer el calificativo de ambiental y ello se hará a la luz de la doctrina que ha venido elaborando el Tribunal Constitucional con ocasión de los numerosos recursos de inconstitucionalidad que se han planteado contra las Leyes de creación de impuestos propios autonómicos desde la introducción del precitado tributo de la Comunidad Autónoma de Baleares hasta nuestros días.

Tras una referencia a las ventajas que presentan los tributos ambientales respecto a otros instrumentos económicos que se vienen utilizando para abordar los problemas ambientales se efectuará un breve repaso por los límites establecidos por el bloque de la constitucionalidad (Constitución, Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas y Estatuto de Autonomía) al establecimiento de tributos propios por parte de la Comunidad Autónoma de Andalucía y ello por supuesto también a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre todo la referida al artículo 6 de dicha Ley Orgánica 8/1980, que establece varias reglas de conflicto en la distribución del poder tributario entre los diversos entes territoriales titulares de dicho poder. El capítulo primero concluye con un análisis de la recaudación de los impuestos ambientales de las Comunidades Autónomas en el período 2012-2019, que tiene por objeto ofrecer una visión comparada sobre la importancia que tiene esta fuente de financiación para cada Comunidad.

A partir del capítulo segundo se ofrecerá una completa panorámica de la situación de la fiscalidad ambiental en España, prestando especial atención a los impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas. La situación actual en España ciertamente es muy compleja, entre otras razones porque en los últimos veinticinco años se ha producido un auténtico boom en esta materia y se puede afirmar que los tres niveles de gobierno que gozan de poder tributario en España (Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales), pero principalmente las Comunidades Autónomas, se han lanzado a crear figuras tributarias que tienen vinculación directa o indirecta con el medio ambiente. Llama

desde luego la atención el número tan elevado de impuestos propios que han establecido estos entes territoriales, situación que no tiene parangón alguno en el Derecho comparado ni siquiera en países federales como Alemania, Canadá o Estados Unidos. Aunque en España la mayoría de materias imponibles con importancia recaudatoria estaban ocupadas por el Estado, curiosamente el medio ambiente era un espacio fiscal vacante y esta circunstancia la han sabido aprovechar muy bien las Comunidades Autónomas que han ocupado ese espacio mediante la creación de lo que sin duda es una amplia lista de impuestos propios. Muchos de los tributos creados están vinculados con la protección del medio ambiente al menos nominalmente, porque como después veremos no todos pueden calificarse como verdaderos impuestos ambientales y su introducción ha respondido exclusivamente a razones recaudatorias y no a objetivos ambientales. En efecto, basta con consultar ese listado de impuestos autonómicos propios vigentes para comprobar que la mayoría de los creados por las Comunidades Autónomas, en concreto 55 impuestos, tienen vinculación directa o indirecta con algún elemento ambiental. Hemos computado tanto los tributos que se denominan propiamente impuestos como los mal llamados cánones y digo mal llamados porque el canon no se corresponde con ninguna de las categorías tributarias admitidas por la Ley General Tributaria.

No ha sido hasta fechas relativamente recientes cuando el Estado ha mostrado interés por la fiscalidad ambiental. Este interés sobrevenido se ha debido a que desde la Unión Europea se recomendó a España que llevase a cabo una “revisión sistemática del sistema tributario para marzo 2014”, así como la adopción de “medidas adicionales en lo que respecta a los impuestos medioambientales, sobre todo los impuestos sobre los carburantes”. Así se advertía en la Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2013 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de España para 2012-2016, COM (2013) 359 final, de 29 de mayo de 2013.

En cumplimiento de esa Recomendación el Estado creó el Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el Impuesto sobre el Almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, el Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica y más recientemente el Impuesto sobre Gases Fluorados de efecto invernadero y el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. Con estas medidas se pretendía, según se explicaba en el Programa Nacional de Reformas de España 2015, trasladar la imposición hacia tributos que gravan el deterioro del medio ambiente. Pero desde luego y aunque es verdad que se trata de cinco nuevos tributos relacionados con el medio ambiente, no se puede afirmar en el momento actual que en España a nivel estatal se haya llevado a cabo una auténtica reforma fiscal verde en la línea de lo realizado por países del Norte de Europa. En este sentido la doctrina ha puesto de relieve que pese al auge experimentado por la fiscalidad ambiental en el ámbito internacional en la década de los años noventa, la fiscalidad medioambiental no ha sido contemplada como tal en España, existiendo por parte de los partidos políticos un importante desapego hacia la misma.

Los tributos ambientales existentes se van a clasificar en ocho grandes bloques que se corresponden con los capítulos segundo al octavo: tributos sobre el agua, tributos sobre emisiones contaminantes, tributos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, tributos sobre vehículos, tributos sobre la energía, tributos sobre residuos y otros tributos ambientales. Con el fin de que este estudio resulte lo más útil posible a la Consejería se analizará el régimen jurídico de los impuestos que forman parte de cada uno de estos bloques comparando su regulación en las diferentes Comunidades Autónomas con el fin de proponer posibles mejoras en la regulación de los impuestos existentes en Andalucía. Además, se efectuará una valoración de los posibles nuevos impuestos desde una perspectiva ambiental con el fin de determinar si incorporan elementos ambientales que los hagan merecedores de la calificación de impuestos ambientales.

Dentro de los tributos sobre el agua se prestará especial atención al análisis de los cánones vigentes en Andalucía, que son los tributos ambientales más importantes desde el punto de vista recaudatorio en nuestra Comunidad Autónoma, así como al impuesto sobre vertidos al litoral. Tras este análisis, se examinará otro tributo ambiental creado hasta el momento por Galicia, Castilla y León y Aragón, como es el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, que como veremos no plantea problemas de constitucionalidad.

En el capítulo tercero dedicado a los tributos sobre emisiones, se analizarán los impuestos creados por Galicia, Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, la Comunidad valenciana y Cataluña. Gravan las emisiones, según los casos, de óxidos de azufre, nitrógeno, dióxido de carbono y partículas. Tras el estudio de su régimen jurídico se insistirá especialmente en los problemas que se han venido planteando en la aplicación del impuesto andaluz con el fin de efectuar propuestas de reforma para mejorar su regulación. Después se estudiará un tributo que podría establecerse en Andalucía y que existe ya en Cataluña desde 2014, como es el sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial.

El capítulo cuarto está dedicado al estudio de los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Precisamente el primer impuesto propio creado por una Comunidad Autónoma, concretamente por Baleares, fue un tributo de este tipo. Como veremos terminó siendo declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 289/2000 al concluir que por mucho que su exposición de motivos invocase la finalidad protectora del medio ambiente, se trataba de un tributo que sólo tenía una aparente finalidad ambiental y que en definitiva gravaba la titularidad de unas instalaciones, es decir, un determinado patrimonio inmobiliario, por lo que gravaba la misma materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Después copiaron este impuesto las Comunidades de Extremadura –sobre el que se ha pronunciado hasta tres veces el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 179/2006, 22/2015 y 120/2018–, Castilla-La Mancha, Castilla y León, La Rioja, Comunidad Valencia, Aragón y más recientemente este mismo año la Comunidad de Cataluña.

En el capítulo quinto son objeto de estudio los tributos sobre vehículos comenzaremos dando una panorámica de la fiscalidad de los vehículos en la Unión Europea para a continuación examinar las existentes si la Comunidad Autónoma de Andalucía se decidiese a gravar los vehículos de tracción mecánica dada su incidencia ambiental. Como tendremos ocasión de exponer en tal caso tendría dos opciones. La primera consistiría en transformar el Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica en un impuesto autonómico propio y la segunda pasaría por establecer un nuevo impuesto autonómico similar al creado por Cataluña sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, que como explicaremos recibió la bendición del Tribunal Constitucional en su Sentencia 87/2019.

El capítulo sexto tiene por objeto el análisis de los tributos sobre la energía creados por el Estado y sobre todo los introducidos por las Comunidades Autónomas. Aquí serán objeto de análisis los cánones eólicos creados por Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León y el Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos de Cataluña.

Ya en el capítulo séptimo se examinarán los impuestos sobre residuos, prestando en primer lugar atención al impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables que figura en el Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, cuyo texto regulador se conoce pues se sometió a información pública durante el mes de junio de este año –si bien como después se comentará la definición de su ámbito objetivo no deja suficientemente claro si incluye o no un residuo altamente contaminante como son precisamente las bolsas de plástico con las consecuencias que ello puede suponer para el

mantenimiento de los impuestos autonómicos existentes como por ejemplo el impuesto andaluz de bolsas de plástico de un solo uso- y al futuro impuesto que parece que se pretende establecer sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos, que ha sido anunciado recientemente por el Gobierno, pero del que se no se conoce nada más allá de lo publicado en algún medio de comunicación. A continuación, se estudiarán el impuesto andaluz sobre residuos peligrosos, con el fin de efectuar propuestas de reforma para mejorar su regulación, los cánones e impuestos sobre la incineración, depósito y eliminación de residuos creados por diversas Comunidades Autónomas, con especial al caso de Cataluña, el impuesto andaluz sobre bolsas de plástico y el Canon compensatorio ambiental minero de Galicia.

En el capítulo octavo bajo el título de otros tributos ambientales serán objeto de análisis los impuestos sobre el consumo de productos con efectos perjudiciales en la salud de la población y en particular los impuestos sobre bebidas azucaradas, el llamado gravamen de protección civil de Cataluña, los impuestos sobre grandes superficies comerciales establecidos por varias Comunidades Autónomas y los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña y Baleares. A continuación se examinan brevemente otros posibles tributos que podría introducir la Comunidad Autónoma de Andalucía inspirándose en la experiencia de otros países europeos. Nos referimos concretamente al Impuesto sobre fertilizantes, plaguicidas y pesticidas, el Impuesto sobre los recursos naturales y el Impuesto sobre actividades extractivas. Este capítulo concluye con un apartado en el que se proponen medidas fiscales para la protección de espacios naturales o el fomento de la conservación de la naturaleza que podrían aprobarse en el ámbito del ISD, IRPF e ITPAJD.

Antes de concluir esta introducción dejamos indicado que durante la elaboración de este Informe y con el fin de conocer de primera mano los problemas que se plantean en la aplicación de los impuestos ambientales que existen en Andalucía y así poder efectuar propuestas de reforma lo más útiles posibles nos hemos reunido en un par de ocasiones por videoconferencia con D. Manuel Vázquez Martín, Director General de Tributos, Financiación, Relaciones Financieras con las Corporaciones Locales y Juego y con funcionarios adscritos a su Dirección General, concretamente D. Álvaro Yanes y Dña. María del Robledo Romero. Con ellos además he intercambiado diversos correos electrónicos de consulta durante todo este período y quiero agradecerles su disponibilidad y ayuda. También tuve una reunión con Dña. Francisca Godoy Vilches, Jefa del Servicio de Inspección Ambiental de la Dirección General de Calidad Ambiental y Cambio Climático, que fue de máximo interés pues es la persona responsable en Medio Ambiente de efectuar las comprobaciones de las declaraciones del Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y del Impuesto sobre residuos peligrosos. Junto a lo anterior y para conocer la problemática de los impuestos relacionados con el agua mantuve una conversación telefónica con D. Pedro Gómez, Coordinador de Tributos sobre el Agua en la Secretaría General de Medio Ambiente, Agua y Cambio Climático. Además he intercambiado correos electrónicos con D. Pedro Fernández Amel, funcionario del Servicio de Gestión del Medio Ambiente de la Dirección General de Planificación y Recursos Hídricos. Igualmente he mantenido una conversación telefónica con D. Enrique Arcos Vargas, Consejero Técnico de Coordinación Tributaria en la Agencia Tributaria de Andalucía para conocer las cuestiones relacionadas con la coordinación entre dicha Agencia y los funcionarios de Medio Ambiente. Todas estas reuniones y contactos me han sido de enorme utilidad para la redacción del Informe, por lo que aprovecho para agradecerles públicamente su colaboración.

Finalmente me gustaría dejar constancia de mi agradecimiento a la Fundación Instituto de Estudios de Hacienda Pública de Andalucía y a la Secretaría General de Hacienda de la Junta de Andalucía por la confianza depositada al realizarme este importante encargo.

CAPÍTULO PRIMERO

**Aspectos teóricos
de la fiscalidad
ambiental y análisis de
la recaudación de los
impuestos ambientales
de las Comunidades
Autónomas**

1. Sobre los orígenes de la Fiscalidad ambiental

Hasta comienzos de la década de los noventa del siglo pasado prácticamente no existía ningún desarrollo de la fiscalidad ambiental en España. Fue a partir de 1991 con la introducción del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente por parte de la Comunidad Autónoma de Baleares – que pese a su denominación no era más que un tributo pretendidamente ambiental como así tuvimos ocasión de poner de manifiesto en un trabajo pionero publicado en 1993 en la Revista Española de Derecho Financiero– cuando se produjo el inicio de un proceso en el que los poderes públicos y sobre todo las Administraciones autonómicas se lanzaron al establecimiento de tributos ambientales ocupando así el importante vacío motivado por la dejadez del Estado prácticamente hasta la aprobación de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética –Ley que creó tres nuevos impuestos que más adelante serán objeto de análisis– y, desde luego, atendiendo a su elevado número, se han convertido desde el punto de vista cuantitativo en un instrumento al servicio de la autonomía tributaria en el sistema de financiación de estos entes territoriales que merece ser estudiado con detenimiento. Esta situación no tiene precedentes en el Derecho comparado ni siquiera en los países tradicionalmente calificados como federales donde el ejercicio del poder tributario por los niveles subcentrales de gobierno no ha alcanzado en ningún caso un nivel de dispersión similar al existente en España.

Es cierto que un buen número de los tributos ambientales creados hasta el momento lo ha sido con el convencimiento que su introducción podría servir para proteger el medio ambiente y luchar contra el cambio climático. Pero hay también otras figuras que, como después veremos, se han creado con una finalidad básicamente recaudatoria aunque eso sí amparadas en el siempre bien valorado objetivo de la defensa y protección del medio ambiente. Y lo decimos porque sólo pueden calificarse como verdaderos tributos ambientales aquellos que en sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo impositivo, cuota tributaria, deducciones sobre la cuota) incorporan con claridad objetivos ambientales; de no ser así, no estaremos ante un tributo ecológico por mucho que haya sido así definido o que haya sido creado bajo un propósito ambiental. Así lo reconoció el Tribunal Constitucional español en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad promovido por la Presidencia del Gobierno precisamente contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del precitado Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. A juicio del Tribunal el análisis de la estructura de dicho impuesto no permitía llegar a la conclusión de que realmente gravase las actividades contaminantes, sino más bien la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente y el hecho de que el valor de esas instalaciones se calculase mediante la capitalización de los ingresos no trasmutaba lo que era un impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes.

Desde principios del siglo XX en la ciencia económica se ha venido predicando la necesidad de una intervención del sector público para proteger el medio ambiente. Esta corriente tuvo particular auge a partir de los años 70 con las Recomendaciones de la OCDE, en especial, con la introducción del principio «quien contamina, paga», auspiciada por este organismo en su Recomendación de 26 de mayo

de 1972. Dicha máxima adquirió la categoría de principio y se adoptó posteriormente como criterio o principio básico de la política ambiental de la entonces Comunidad Económica Europea, a través de la Recomendación del Consejo 75/436, de 3 de marzo. Hoy día se encuentra incorporado al artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como uno de los principios inspiradoras de la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente:

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

Como bien ha explicado la doctrina existen básicamente dos sistemas para que los entes públicos aborden el problema ambiental: en primer lugar los llamados métodos directos o inmediatos, integrados por el control administrativo y la normativa de obligado cumplimiento y, en segundo término, los métodos indirectos o mediatos, que consisten en estímulos para modificar conductas, entre los que se encuentran los tributos o las ayudas económicas. Obsérvese que hablamos de métodos directos e indirectos y no de instrumentos económicos y no económicos, dado que todos usan normas jurídicas para su implantación y todos provocan efectos económicos en mayor o menor medida.

Los métodos llamados directos pretenden establecer unos estándares ambientales, traen consigo una mayor dificultad de implantación y un mayor coste administrativo, al margen de la escasa actuación que permiten a los sujetos contaminadores, que deben cumplir con la reglamentación directa que se les imponga, sin ningún estímulo a ello, salvo la hipotética sanción por su trasgresión.

En cuanto a los indirectos, sí que permiten un estímulo a los operadores y contaminadores, que deben hacer suyos los costes externos negativos (externalidades) que originen y, para ello, se puede acudir a un estímulo de carácter positivo (subvenciones o beneficios fiscales) o negativo (tributos).

Junto a estas dos modalidades, se hallaría un método mixto, integrado por los permisos negociables de contaminación o derechos de emisión existentes en nuestro país en el marco del régimen europeo de comercio de derechos de emisión –que constituye un hito de la política europea de lucha contra el cambio climático y su herramienta principal para reducir de forma rentable las emisiones de gases de efecto invernadero (de hecho constituye el principal mercado de carbono del mundo)– y que aúna el carácter de medio directo (autorización máxima), e indirecto (mercado negociable de permisos para su venta). El régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea es una cuestión ajena al encargo recibido y por tanto no será objeto de desarrollo.

Nos gustaría en este momento hacer una advertencia terminológica. En los medios viene siendo frecuente referirse a los tributos ambientales con el término “ecotasas”. Evidentemente este concepto deriva de la obsesión de algunos profesionales de la información por traducir a nuestro idioma directamente vocablos anglosajones, pero que tienen diferente significado en español; de este modo *ecotax* en inglés o *écotaxe* en francés se pueden traducir por *ecotributo*, *tributo ecológico* o *tributo ambiental*. Es decir, un tributo con una finalidad de protección de la naturaleza, pero en ningún momento una *ecotasa*, ya que, como es bien conocido, la tasa es una de las tres clases de tributos que contempla el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria y, además, la mayoría de los tributos ecológicos tienen la naturaleza de impuesto, como sucede con los que comentamos en este trabajo, y no la de la tasa. El problema es que muchas de las figuras que se califican como *ecotasas* ni son *eco* ni son *tasas*, de ahí la advertencia terminológica.

2. De la protección ambiental a la economía circular

En los últimos años el problema de la preocupación por la protección ambiental avanza en una nueva dirección en el ámbito internacional y sobre todo desde las instituciones de la Unión Europea se viene insistiendo en que no sólo hay que evitar los fenómenos contaminantes y fomentar los beneficios con el entorno, sino que hay que dar un paso más y tener en cuenta nuevas variables que vienen a completar y yo diría que a complicar la problemática de la utilización de la fiscalidad en favor del crecimiento sostenible.

En efecto, la agenda internacional está centrada ahora en la consecución del desarrollo sostenible con el fin de evitar el despilfarro de materias primas que podríamos calificar como naturales, como son el aire y el agua. Pero no solo eso, sino que como bien ha explicado la doctrina hay que ir más adelante y pensar en que los diversos elementos o materiales deben economizarse y no sólo en el sentido de restringir su uso –o abuso– sino también en que pueden y deben ser reutilizados para conseguir limitar ese despilfarro, como ocurre con los productos de carácter desechable tales como plásticos o residuos sólidos urbanos.

Con esta reutilización se pretende impedir que los bienes salgan de la cadena productiva, de manera que queden abandonados y contribuyan a la acumulación de los citados residuos que dan lugar a situaciones que empiezan a ser una fuente de preocupación tanto pública como privada. Para ello se ha creado, como bien se ha explicado por algún autor, la idea de que en todo el proceso de producción y uso de dichos materiales se realice una actuación en forma de ida y vuelta de los mismos, lo que ha conducido a la creación de la expresión *economía circular* como una forma de ejemplificar de un modo notorio lo que se quiere conseguir.

La Economía Circular, podría definirse, pues, como una estrategia basada en reducir el uso de materias primas, reparar o reutilizar los componentes y reciclar los desechos. Su idea es extender al máximo la utilidad y el valor de los productos, elementos y recursos en general y está inspirada en el modelo cíclico de la naturaleza, donde nada se desperdicia y todo toma una nueva utilidad.

La historia de la economía circular no tiene una fecha exacta de inicio pero puede decirse que ha sido a partir de fines de los años 70 cuando cobró impulso gracias a un pequeño grupo de académicos y empresas. Pero más que su historia a los efectos de este trabajo lo que interesa es que en la actualidad la Unión Europea ha apostado por la economía circular para poder alcanzar la neutralidad climática de aquí a 2050, preservar nuestro medio ambiente natural y reforzar nuestra competitividad económica. A tal efecto, la Comisión Europea adoptó el pasado 11 de marzo un “Nuevo Plan de acción para la economía circular” [COM (2020) 98 final], uno de los principales instrumentos del Pacto Verde Europeo, que como antes se indicó es el nuevo programa de Europa en favor del crecimiento sostenible.

Este Plan de Acción consta de medidas para hacer que los productos sostenibles sean la norma en la Unión Europea. Para ello, la Comisión propondrá legislación para una política de productos sostenibles, a fin de asegurar que los productos comercializados en la UE duren más, sean más fáciles de reutilizar, reparar y reciclar, e incorporen en la medida de lo posible material reciclado en lugar de materias primas primarias. Se restringirán los productos de un solo uso, se hará frente a la obsolescencia prematura y se prohibirá la destrucción de bienes duraderos que no hayan sido vendidos. Además,

los consumidores recibirán información fidedigna sobre aspectos como la reparabilidad y la durabilidad de los productos que les ayudará a tomar decisiones más sostenibles desde el punto de vista del medio ambiente. Los consumidores podrán acogerse a un verdadero «derecho a reparación». En la actualidad, muchos productos se rompen con demasiada rapidez, no pueden reutilizarse, repararse o reciclarse, o solo pueden utilizarse una vez. Este patrón lineal de producción y consumo («extraer, fabricar, usar y tirar») no ofrece a los productores ningún incentivo para fabricar productos más sostenibles. El objetivo del marco para una política de productos sostenibles es cambiar esta situación a través de medidas encaminadas a conseguir, como antes decíamos, que los productos ecológicos se conviertan en la norma. La normativa que se aprobará en ejecución de este ambicioso Plan también tendrá por objeto recompensar a los fabricantes de productos según su comportamiento de sostenibilidad y vincular los incentivos a unas buenas prestaciones a este respecto.

Junto a lo anterior, se pretende garantizar que se produzcan menos residuos. Con esta finalidad se tratará de evitar los residuos en primer lugar y de transformarlos en recursos secundarios de alta calidad que se integren en un eficiente mercado de materias primas secundarias. La Comisión estudiará la posibilidad de establecer un modelo armonizado a escala de la UE de recogida separada de residuos y su etiquetado. El Plan de acción también presenta una serie de medidas para reducir al mínimo las exportaciones de residuos de la UE y hacer frente a los traslados ilícitos.

La fiscalidad está llamada a desempeñar un importante papel en este Plan de Acción. Entre otras iniciativas, la Comisión ha propuesto un nuevo recurso propio para el presupuesto de la Unión Europea basado en la cantidad de residuos de envases de plástico que no se reciclan. Por otra parte, según se indica en el precitado Nuevo Plan de acción la Comisión seguirá impulsando “la aplicación a mayor escala de instrumentos económicos bien diseñados, como la fiscalidad ambiental, en particular, los impuestos sobre vertido e incineración”.

Para adaptar esta estrategia europea a la legislación autonómica el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía aprobó en su reunión del 17 de noviembre el Anteproyecto de Ley de Economía Circular de Andalucía. Se trata de un texto pionero en el ámbito autonómico con el que se pretende instaurar un nuevo modelo de crecimiento económico sostenible. En el momento de redactar estas líneas se acaba de publicar la Resolución de 1 de diciembre de 2020, de la Dirección General de Calidad Ambiental y Cambio Climático, por la que se somete a los trámites de audiencia e información pública dicho Anteproyecto. Su artículo 61 lleva por título “Fiscalidad” y dispone que la Administración de la Junta de Andalucía “incentivará la economía circular del agua a través de una política fiscal que persiga conseguir el buen estado y la adecuada protección de las masas de agua, la satisfacción de las demandas de agua existentes, el equilibrio y armonización del desarrollo regional y sectorial, el incremento de las disponibilidades del recurso, la protección de su calidad, economizar su empleo y racionalizar sus usos en armonía con el medioambiente y los demás recursos naturales”. Este precepto se incluye en el Capítulo VI de su Título V que como se explica en su Preámbulo pretende implantar un modelo circular azul, basado en un aprovechamiento eficiente del agua, en la aplicación de modelos circulares, el fomento de la gestión sostenible del drenaje pluvial y la utilización de las aguas regeneradas, con especial atención a las masas de agua clasificadas en mal estado, así como el uso de lodos de depuradora.

3. Características de los impuestos ambientales y ventajas frente a otros instrumentos

Los tributos ambientales son una pieza clave para complementar la regulación ambiental con el fin de conseguir el grado de protección ambiental deseado en cada caso. En efecto, los tributos ambientales presentan varias ventajas respecto al resto de sistemas o métodos que pueden utilizar los entes públicos para afrontar el problema ambiental. En primer lugar, su papel corrector de las externalidades negativas los convierten en un instrumento esencial para la política medioambiental, especialmente en lo que tiene que ver con el uso adecuado y preservación de los recursos naturales y la utilización de energías menos contaminantes.

Los mercados cuando funcionan correctamente garantizan la asignación eficiente de recursos. No obstante, esa situación ideal en la que existen mercados para todos los bienes y en donde la información sobre los precios es pública y conocida por todos los agentes no se da habitualmente. Pues, a menudo existen fallos de mercado que impiden que se alcance el óptimo social.

Como bien ha explicado el Premio Nobel Paul Krugman precisamente uno de los principales fallos del mercado son las acciones que tienen efectos secundarios no tomados en consideración adecuadamente; estos efectos son las externalidades. Y existen externalidades cuando actividades realizadas por un agente –ya sea un consumidor o una empresa– que afectan al bienestar de otro agente –afectación que puede ser positiva o negativa–, sin que este último pague por ellas o sea compensado. El mejor ejemplo de externalidad negativa tal vez sea la contaminación que se produce en el ambiente. Así por ejemplo una industria que contamina realizando vertidos al mar recibe los ingresos íntegros de la contaminación, mientras que los costes de la contaminación recaen por ejemplo sobre los pescadores de la zona que no pueden decidir cuánta se genera. Para cualquier agente u operador que genere contaminación, el coste marginal de la misma es igual a cero; puesto que, los que contaminan no tienen incentivo alguno para reducir la cantidad de emisiones.

Como bien ha explicado la doctrina, la teoría económica considera que un mercado competitivo que no penalice, por ejemplo, la contaminación de un lago, producirá demasiada cantidad del bien «contaminación» que hará disminuir los beneficios de los demás usuarios de ese lago. En consecuencia, el problema de la contaminación se genera porque no se paga un precio por utilizar el ambiente, uso que, por otra parte, es imprescindible, dada su integración en el sector económico.

Es evidente que la actividad humana genera infinidad de externalidades negativas sobre el entorno: vertidos tóxicos, tala de bosques, urbanización excesiva, destrucción del ecosistema, etc. Cuando las mismas se pueden observar y medir directamente, el gobierno interviene para influir en el mercado de modo que se produzca la cantidad correcta de efectos secundarios, actuando sobre las actividades que los generan. Y esto es así, porque esas actividades se pueden regular estableciendo límites a las mismas, gravándolas o subvencionándolas.

En segundo término y desde el punto de vista de la política tributaria, los tributos ambientales permiten gravar más a los sujetos y empresas más contaminantes y menos a las empresas que sean sostenibles medioambientalmente. En contra de lo que pudiera pensarse la política tributaria ambiental puede llegar

a ser un magnífico instrumento para atraer inversiones si los posibles tributos ambientales se diseñan de manera que las empresas puedan adecuar su actividad profesional a los requerimientos ambientales de forma que se comporten de forma medioambientalmente responsable y puedan así disfrutar de beneficios fiscales cuando inviertan para reducir su carga tributaria. La doctrina ha precisado que la efectividad de los impuestos ambientales exige que los mismos inciten a la disminución de las emisiones contaminantes hasta un nivel en el que la tasa unitaria iguale el coste marginal del control de la contaminación. Por otra parte, los tributos ecológicos se presentan como un instrumento de economía sostenible que hace uso del sistema fiscal para fomentar un cambio de actitud en los agentes económicos que suponga una reducción del impacto negativo que sus prácticas industriales causan en el medio.

Pero llegados a este punto tenemos que preguntarnos algo aparentemente tan simple como ¿cuándo estamos ante un impuesto ambiental? ¿Puede calificarse como ambiental un impuesto sobre grandes superficies comerciales porque la situación de estas en las afueras de las ciudades genera el desplazamiento masivo de ciudadanos a esos centros generando un importante nivel de contaminación por emisiones de dióxido de carbono? ¿O cuando se crea como han hecho Baleares y Cataluña un impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos porque el turismo masivo genera problemas de sostenibilidad y perjuicios en el medio ambiente, por el simple hecho de que la recaudación se afecta a un fondo de regeneración ambiental el impuesto ya puede calificarse como ambiental?

Hay un cierto consenso entre los hacendistas y los tributaristas sobre cuándo estamos ante un impuesto ambiental. Para ello el impuesto debe cumplir dos funciones: una función disuasoria y una función reparadora.

En relación con la primera y más allá de la internalización de las externalidades negativas que los tributos ambientales posibilitan, éstos deben gravar una actividad contaminante y se debe gravar más al que más contamina y menos al que contamina menos. En este sentido, el impuesto ambiental puede contemplar incentivos para dejar de contaminar a través de la adopción de conductas beneficiosas para el medio. En efecto, como después se explicará, sólo se puede decir que estamos ante un auténtico tributo ambiental cuando éste establezca un incentivo para reducir la contaminación o cuando evite aquellas conductas o actividades que impliquen un perjuicio para el medio. Esto es, el gravamen ambiental será un instrumento o mecanismo útil a disposición de la política ambiental cuando vaya encaminado a cumplir los objetivos que ésta persigue (preservar la biodiversidad, reducir el volumen de residuos, fomentar al reciclaje en el marco de una economía circular, mejorar las condiciones de vida, entre otros).

En segundo lugar está la función reparadora que implica que el impuesto ambiental debe contribuir a subsanar el daño ambiental causado. Desde esta perspectiva podríamos preguntarnos si sería un impuesto ambiental simplemente porque su recaudación se dedique a reparar el daño ambiental. Este problema que no lo hemos resuelto en términos conceptuales se ha superado por el impulso europeo a través de diversos programas ambientales y la consagración de la competencia ambiental en los Tratados de la Unión Europea.

La doctrina también ha puesto de relieve con acierto que los verdaderos tributos ambientales deben evadir los efectos negativos, mejorar las condiciones de vida, conservar la biodiversidad, etc. No bastando, pues, con gravar una sustancia contaminante o la actividad del agente contaminador, sino que es necesario que en ellos exista una motivación ecológica que contribuya al logro de

los desafíos ambientales. O dicho en otras palabras, si únicamente sirven para financiar el gasto público, no podrán ser definidos como tributos ecológicos, independientemente de su nombre o del presupuesto bajo el cual hayan sido creados.

Desde esta perspectiva, cabe afirmar que la protección del medio ambiente encajaría dentro de lo que sería la finalidad extrafiscal de los tributos expresamente recogida en la Ley General Tributaria. Su artículo 2.1 establece que los tributos, además de ser medios *«para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución»*. El Tribunal Constitucional –en sus Sentencias 37/1987, de 26 de marzo, 186/1993 y sobre todo 289/2000, de 11 de noviembre– ha proclamado la validez de los fines extrafiscales que coinciden con bienes constitucionalmente protegidos, como lo es la protección del medio.

Para el Tribunal Constitucional la finalidad extrafiscal no es incompatible con el pleno respeto al principio de capacidad económica. Conforme a su doctrina todo impuesto extrafiscal ha de respetar el principio de capacidad económica. Es decir, su hecho imponible ha de ser, de alguna forma, manifestación de dicha capacidad. Pero además y así lo afirmó en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el enjuiciamiento del Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, *“es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo”*.

Algunos autores han considerado como otra ventaja de los tributos ecológicos la de allegar recursos a la Hacienda Pública, lo que permite afrontar actuaciones a través de programas de gasto público –el denominado “doble dividendo”–. Cierta sector de la doctrina se ha mostrado crítico con los impuestos ambientales por entender que como cualquier tributo su principal finalidad es allegar recursos a la Hacienda Pública. El verdadero problema a nuestro juicio no es éste sino la creación de pretendidos tributos ambientales que en el fondo sólo persiguen fines recaudatorios. Y es que precisamente por crearse con objetivos recaudatorios, difícilmente van a resultar efectivos ambientalmente, eficientes económicamente o transparentes. Somos contrarios a la creación de tributos que bajo una apariencia ambiental sólo persiguen allegar recursos para satisfacer las necesidades de los ciudadanos o para ayudar a rebajar los problemas presupuestarios de las Administraciones públicas. Por ello, nos parece mal orientada la propuesta de la Comisión Europea –contenida en el documento *Tax reforms in EU Member States*, Working Paper N.38 – 2013 (págs. 45 a 47)– de desplazar la carga impositiva de los impuestos sobre el trabajo hacia impuestos ambientales, que persigue, realmente, un objetivo recaudatorio. Al considerarse estos menos perjudiciales para el crecimiento económico, se entiende que deberían de subirse los tipos de gravamen de estos y bajar los otros. O sea, trasladar la presión fiscal de unos a otros para conseguir un crecimiento económico mayor.

4. La exigencia de doble competencia para el establecimiento de tributos ambientales por la Comunidad Autónoma de Andalucía

Antes de entrar de lleno en el estudio del papel que están llamados a desempeñar los impuestos ambientales autonómicos y de los límites a su establecimiento, nos detendremos brevemente en la cuestión de si basta con que una Comunidad Autónoma disponga de poder tributario para su establecimiento o si es preciso que goce también de competencia material sobre la finalidad perseguida con dichos tributos. Este problema adquiere especial relevancia en materia de impuestos ambientales, dado el complejo reparto que se hace en nuestro ordenamiento jurídico de las competencias en esta materia. La respuesta a esta cuestión es clara: para que una Comunidad Autónoma pueda establecer un impuesto ambiental se exige la concurrencia de una doble competencia, la material y la tributaria.

En efecto, el respeto al ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas constituye un presupuesto de legitimidad de su propia actuación normativa extrafiscal.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre esta cuestión en diversas ocasiones. La primera vez que se ocupó del tema fue en su Sentencia 46/1985, de 26 de marzo, con ocasión de un recurso de inconstitucionalidad planteado por la Presidencia del Gobierno contra varios preceptos de la Ley de 24 de noviembre de 1983, de la Junta General del Principado de Asturias, por la que se regulaban las tasas sanitarias de dicha Comunidad Autónoma. En ella, el Alto Tribunal concluye que las Comunidades Autónomas no pueden servirse de su potestad tributaria para invadir áreas competenciales ajenas, afirmando al respecto que “si bien en el momento actual la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias tiene competencia para regular el régimen de la Comunidad Autónoma, y sus tasas, no la tiene para incidir en el régimen jurídico y económico de la Seguridad Social”. En base a este argumento, el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de los preceptos recurridos de dicha Ley asturiana.

Así pues, si la Comunidad Autónoma de Andalucía tiene el doble título habilitante, tanto material como tributario, su actuación normativa consistente en el establecimiento de un tributo ambiental no podría reputarse inconstitucional.

Ésta es una consolidada línea jurisprudencial que empieza con la conocida Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, relativa al Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de Andalucía, sobre la que después volveremos al tratar del artículo 6 de la LOFCA, donde el Tribunal Constitucional afirma que *“las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (artículo 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (artículo 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía”*.

Por lo que respecta a la competencia material, como es bien conocido corresponde al Estado –ex artículo 149.1.23º de la Constitución–, la competencia exclusiva respecto a *“la legislación básica sobre la protección del medio ambiente”*. Por su parte, todas las Comunidades Autónomas tienen reconocida en la Constitución una amplia competencia material para *“la gestión en materia de protección del medio ambiente (artículo 148.1.9º de la Constitución) y para establecer también normas adicionales de protección del mismo respetando la legislación del Estado. En el caso de Andalucía el artículo 57 de su*

Estatuto de Autonomía otorga a la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo dispuesto en el precitado artículo 149.1.23ª de la Constitución, competencia exclusiva para el *"establecimiento de normas adicionales de protección"* y le atribuye, en otros preceptos, competencias diversas en relación con diferentes ámbitos relacionados con el medio ambiente, como son la ordenación del territorio y la sanidad, o sectores del medio físico, como el suelo y el agua, y actividades como la pesca. En ejercicio de estas competencias la Comunidad andaluza ha aprobado diversas Leyes para la ejecución de políticas ambientales orientadas a la defensa, protección y restauración de los valores ambientales propios.

También goza la Comunidad Autónoma de Andalucía de competencia tributaria, pues la Constitución le atribuye como a las demás Comunidades Autónomas de régimen común poder tributario en su artículo 133 para crear tributos propios y coloca a la autonomía financiera como uno de los pilares básicos de su sistema de financiación en su artículo 156. La potestad de establecer tributos en los términos contemplados en la Constitución y la LOFCA aparece consagrada en el apartado 1 del artículo 179 de su Estatuto de Autonomía. En cuanto al principio de autonomía financiera, éste es incluido en primer lugar en el artículo 175 del Estatuto cuando regula los principios generales de la Hacienda autonómica. Por su parte, el artículo 176 del Estatuto incluye los tributos propios como un recurso de la Hacienda autonómica. Dada su relevancia, también debemos citar en este breve repaso por el Estatuto de Autonomía el apartado 3 de su artículo 179, donde se reconoce que los tributos aparte de servirle a la Comunidad para recaudar ingresos, *"podrán ser instrumentos de política económica en orden a la consecución de un elevado nivel de progreso, cohesión, protección ambiental y bienestar social"*.

En base a la conjunción de ambas líneas competenciales, material e instrumental, medioambiental y financiera, el Parlamento de Andalucía creó a través de la Ley 18/2003 un primer bloque de impuestos autonómicos ambientales.

La doctrina ha puesto de relieve que la vinculación de las competencias de las Comunidades Autónomas para establecer medidas adicionales de protección en materia ambiental a las competencias tributarias autonómicas es suficiente fundamento para que las Comunidades Autónomas establezcan tributos ambientales (Herrera Molina, 2000).

A menudo se utiliza como argumento para rechazar los impuestos ambientales autonómicos que los mismos tienen problemas de asignación jurisdiccional porque los daños ambientales gravados superan en la mayoría de los casos el ámbito territorial en que se aplican. Coincidimos en este punto con aquellos autores que han defendido que la conveniencia de establecer un marco superior al autonómico para la adopción de medidas fiscales en materia medioambiental, justificando esta postura en esa dimensión transfronteriza que suponen los daños medioambientales como la contaminación atmosférica -que llevan a aconsejar incluso la idoneidad de un mecanismo coordinado de actuación a nivel europeo (Gómez Díaz, D., Iglesias Suarez, A., 2001), no parece argumento suficiente para privar a las Comunidades de la posibilidad de desplegar su poder tributario para crear tributos de este tipo. En este sentido, por un lado, debe recordarse que la necesidad de organizar una Hacienda autonómica materialmente no constituye tanto una competencia sino más bien una *"exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma"* (STC 14/1986, de 31 de enero). Por otro, el propio Tribunal Constitucional ha señalado que *"las actuaciones autonómicas, por el hecho de que generen consecuencias más allá del territorio de las Comunidades Autónomas que hubieren de adoptarlas, por estar así previsto en sus Estatutos de Autonomía, no revierten al Estado como consecuencia de tal efecto supraterritorial, pues a este traslado de la titularidad, ciertamente excepcional, tan sólo puede llegarse, como se apuntó en la STC 329/1993 (FJ 4), cuando, "además del alcance territorial superior al de una Comunidad Autónoma del fenómeno objeto de la competencia, la actividad pública que sobre él se ejerza no sea susceptible de fraccionamiento y aun en este caso, dicha actuación no pueda llevarse a cabo mediante*

mecanismos de cooperación y coordinación, sino que requiera un grado de homogeneidad que sólo pueda garantizar su atribución a un solo titular, que forzosamente deba ser el Estado, o cuando sea necesario recurrir a un ente con capacidad de integrar intereses contrapuestos de varias Comunidades Autónomas” (STC 194/2004, FJ16°).

Además de lo anterior, en el caso concreto de Andalucía la tributación ambiental está llamada a desempeñar un importante papel en el futuro como una vía más de financiación de la Comunidad Autónoma y en este sentido el Estatuto de Autonomía de Andalucía en su artículo 175.2 establece que la Comunidad Autónoma «dispondrá de un espacio fiscal propio» (artículo 175.2, d). ¿Cómo debe interpretarse esta expresión? ¿Se trata de una mera declaración de intenciones o más bien estamos ante un mandato al legislador para que la Comunidad Autónoma cuente con un mayor espacio que el que dispone hasta ahora para poder establecer impuestos propios? Nos inclinamos por esta segunda interpretación, aunque hay que tener en cuenta que actualmente existen importantes límites constitucionales al ejercicio del poder tributario autonómico. De esta cuestión nos ocupamos en el siguiente apartado de este Informe.

5. Principales límites al establecimiento de impuestos propios ambientales y doctrina del Tribunal Constitucional

Inicialmente las Comunidades Autónomas se resistieron a crear impuestos propios, que desde el punto de vista teórico son los recursos que pueden proporcionar un mayor grado de responsabilidad fiscal. En efecto, a las Comunidades les corresponden tanto las competencias para su establecimiento, regulación, aplicación (gestión, recaudación e inspección) y revisión, así como la titularidad de sus rendimientos. Es cierto que en puridad de términos para que las Comunidades Autónomas tengan autonomía financiera en la vertiente de los ingresos no es necesario que dispongan de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes como para cubrir todas las necesidades financieras de su Hacienda. Sin embargo, no se puede negar que la capacidad de decisión en relación con los ingresos constituye la esencia y la expresión más visible del principio de autonomía. Además, al atribuir poder tributario a las Comunidades Autónomas en su artículo 133.2 lo que la Constitución estaba queriendo decir implícitamente es que había que dejar un cierto margen para el despliegue de ese poder.

Resulta contradictorio que existan unos entes territoriales que gestionen un porcentaje elevado del volumen total de gasto del sector público, pero que establezcan tributos propios que sólo suponen en términos cuantitativos algo más del 2% del total de sus ingresos tributarios. Desde luego si lo valoramos exclusivamente desde un punto de vista político se trata de una situación muy cómoda, pues al proceder la parte más importante de sus ingresos de la Hacienda central las Comunidades Autónomas no tienen que establecer tributos y por tanto no aparecen fiscalmente como responsables ante sus ciudadanos. Pero no deja de ser una gran paradoja que los impuestos propios sean una fuente de financiación con una notable relevancia cualitativa pero escasa importancia cuantitativa.

La creación de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas en ejercicio de su autonomía financiera se ha encontrado hasta el momento con importantes obstáculos. El primer obstáculo ha venido por la ocupación por parte del Estado de la mayor parte de materias impositivas con cierta potencia recaudatoria. De hecho, los impuestos que hasta la fecha han creado las Comunidades Autónomas han sido fruto de un importante esfuerzo de imaginación fiscal por parte de quienes los han diseñado. Estos tributos han recaído, como ya ha quedado expuesto, sobre sectores o ámbitos que habían estado baldíos o abandonados por el Estado como ocurre precisamente con el medio ambiente gravando por ejemplo las emisiones contaminantes o el saneamiento y vertido de aguas residuales.

El segundo obstáculo con el que se han tenido que enfrentar las Comunidades Autónomas a la hora de crear tributos propios son los numerosos límites que se establecen al ejercicio de su poder tributario tanto en la Constitución como en otras leyes. Brevemente conviene dejar apuntado que entre esos límites se encuentran los principios constitucionales de justicia tributaria material de los tributos consagrados en el artículo 31.1 del texto constitucional (capacidad económica, igualdad tributaria, progresividad, no confiscatoriedad y extrafiscalidad, principio este último que, como se ha apuntado ya, se entiende implícitamente incluido en dicho precepto a pesar de no venir expresamente citado en él, según ha tenido ocasión de reiterar el Tribunal Constitucional).

Desde esta perspectiva sí queremos dejar indicado que los impuestos ambientales tuvieron inicialmente problemas de legitimidad –afortunadamente hoy ya superados como hemos indicado antes– porque no encajan dentro de la definición constitucional de lo que son instrumentos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica. Es verdad que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987 sobre el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas ya avaló el fin extrafiscal de los tributos y dijo que los impuestos extrafiscales deberían contemplar la capacidad contributiva, real o potencial, como después comentaremos, viniendo a decir que si no la contemplan dejan de ser impuestos. Es decir, que serán instrumentos económicos pero no son impuestos. Esto planteaba otro problema adicional porque se trata de impuestos que en el culmen de la paradoja se considera que funcionan mejor cuanto menos recaudan, algo inaudito en una figura tributaria. Esto obligó a buscar el anclaje de estos impuestos en otros principios y en este sentido se apeló al anclaje de estos impuestos en principios que sean claros. Se buscó el anclaje en la Unión Europea primero en el principio quien contamina paga, consagrado en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pero que ciertamente no es un principio tributario. Se ha buscado así fundamentar los impuestos ambientales en lo que ciertamente es un principio de internalización de las externalidades, un principio pigouviano y, como decimos, no tributario. En todo caso si es tributario sería por el principio de provisión de costes pero no por el principio de capacidad económica. En otros países se ha invocado como fundamento de estos tributos la existencia de una capacidad económica especial o una capacidad económica ambiental, como se hizo por ejemplo en Alemania, pero sin dar solución al problema que hemos apuntado. Así pues, los impuestos ambientales se admitieron fundamentalmente por el aval de la Unión Europea. Y en el ámbito autonómico, gracias a la doctrina del Tribunal Constitucional, que como después explicaremos desde sus primeros pronunciamientos sobre impuestos autonómicos se mostró claramente favorable a su constitucionalidad haciendo una interpretación extremadamente laxa de la prohibición contenida en el artículo 6.2 de la LOFCA, de manera que cualquier impuesto que tuviera carácter medioambiental pasaba el test de dicho artículo 6.2.

En segundo lugar, el ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas debe también respetar otros límites específicamente previstos para estos entes territoriales en la Constitución y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) como son los principios de solidaridad y coordinación, así como los de territorialidad, neutralidad y unidad de mercado. Estos tres últimos se encuentran consagrados en los artículos 157.2

y 139.2 de la Constitución y desarrollados por el artículo 9 de la LOFCA. En los preceptos constitucionales citados se contienen en esencia dos prohibiciones: se prohíbe a las Comunidades Autónomas gravar "bienes" situados en el territorio de otra Comunidad y, en segundo término, se prohíbe a estos entes territoriales la creación de obstáculos o barreras fiscales a la libre circulación de mercancías o servicios. Íntimamente unido a este último límite se encuentra otra prohibición que también está contenida en el artículo 9 de la LOFCA, en virtud de la cual las Comunidades Autónomas no pueden adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de personas. A ellos hay que sumar los límites que se derivan del Derecho Internacional y sobre todo del Derecho de la Unión Europea (en este último caso contenidos básicamente en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y entre los que se encuentran las clásicas libertades comunitarias).

Además de los anteriores, hay que mencionar también los límites previstos en el artículo 6, apartados 2 y 3, de la LOFCA, que son los que más han contribuido en la práctica a la reducción de las posibilidades de ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas. El artículo 6 establece varias reglas de conflicto en la distribución del poder tributario entre los diversos entes territoriales titulares de dicho poder. Dicho precepto establece en su apartado 2 la prohibición de establecimiento de tributos por estos entes territoriales que recaigan sobre hechos impositivos ya gravados por el Estado. El Tribunal Constitucional ha precisado el alcance de esta prohibición en el sentido de considerar que en la misma lo que se prohíbe es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente. De manera que con buen criterio no se impide a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado y ello porque si así fuera, según razona el Tribunal, se estaría negando en la práctica la posibilidad de que se creasen dichos tributos porque *«la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales»* (STC 37/1987, de 26 de marzo).

Por su parte, el apartado 3 de este artículo 6, que fue reformado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, prohíbe en la actualidad a las Comunidades Autónomas crear tributos que recaigan sobre "hechos impositivos" gravados por los tributos locales. Sí podrán, en cambio, establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, pero en todo caso deberán aprobar medidas de compensación adecuadas para que los ingresos de dichas Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro. Los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA son con frecuencia invocados en los numerosos recursos de inconstitucionalidad que se han planteado contra leyes de creación de tributos autonómicos por parte de la Presidencia del Gobierno. Desde luego no deja de sorprender que los impuestos propios de las Comunidades Autónomas puedan generar tanta controversia como generan en comparación con otras figuras tributarias. Precisamente la reforma realizada en 2009 en el apartado 3 tuvo por objeto reducir la conflictividad a que había dado lugar dicha norma cuando establecía una prohibición para las Comunidades Autónomas de establecer tributos sobre "materias" impositivas gravadas por los tributos locales. En definitiva esa reforma ha servido para introducir un esquema más flexible de coordinación entre los tributos autonómicos y los tributos locales, permitiendo que los primeros incidan sobre materias gravadas por los segundos aunque garantizando la suficiencia financiera de las Haciendas Locales -puesto que sigue estando prevista la obligación de articular las correspondientes medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de dichas Corporaciones-, así como para que se abran nuevos espacios fiscales para que las Comunidades Autónomas puedan crear nuevos tributos.

En consonancia con lo expuesto se podría afirmar que no todo impuesto autonómico está prohibido porque se parezca su hecho imponible al de un impuesto estatal o local. Para que esté prohibido los hechos impositivos tienen que ser idénticos (de tal manera que grave la misma cosa y de idéntica

manera). Y no será considerado esencialmente idéntico aquél que cumpla una finalidad extrafiscal, es decir, que persiga fines ajenos a los estrictamente recaudatorios, como es por ejemplo la protección del medio ambiente. Ahora bien, como ha tenido ocasión de afirmar el Tribunal Constitucional en su Sentencia 112/2012, de 5 de junio. Esa 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». En el tributo primordialmente extrafiscal «la *intentio legis* del tributo, mantiene el Tribunal Constitucional, «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”.

Analizando esta doctrina del Tribunal Constitucional la doctrina ha puesto de manifiesto que en efecto para conocer si un impuesto tiene verdadera naturaleza extrafiscal es necesario analizar la regulación que el legislador ha dispensado a sus elementos esenciales, siendo preciso realizar un esfuerzo de interpretación que se proyecte fundamentalmente sobre su hecho imponible, sus sujetos pasivos, su base imponible y su cuota tributaria. Sin obrar de este modo no resulta fácil descubrir con claridad la riqueza sobre la que el tributo recae, ya que la literalidad de la configuración legal de su objeto imponible puede mostrarse insuficiente y hasta engañosa.

Así pues, es necesario que de la estructura del impuesto y de la regulación de sus elementos configuradores se deduzca con claridad su carácter extrafiscal. En este sentido, la Sentencia 60/2013 del Tribunal Constitucional de 13 de marzo de 2013 recuerda que en el examen de los tributos medioambientales hay que buscar “la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del Impuesto”. En consecuencia, la finalidad extrafiscal de los tributos exige evaluar las afecciones negativas producidas para ponderar qué factores intervienen en su producción, así como el esfuerzo de los obligados tributarios para reducir su riesgo medioambiental.

Pese a estas importantes limitaciones las Comunidades Autónomas no han renunciado a ejercer su poder tributario y han creado hasta el momento más de 90 impuestos propios. Un grupo considerable de estos impuestos han sido recurridos ante el Tribunal Constitucional argumentando la vulneración de algún precepto contenido en el llamado bloque de la constitucionalidad, lo que denota como antes se ha apuntado un grado de conflictividad importante. En este punto se advierte bastante desconfianza y también por qué no decirlo descoordinación entre las Comunidades Autónomas y el Estado. Creemos que la conflictividad podría reducirse, como ya antes se ha apuntado, con una mayor coordinación entre el gobierno central y los autonómicos. Se podría estudiar la posibilidad de establecer algún tipo de mecanismo que permitiera una comunicación previa entre el ejecutivo central y las Comunidades Autónomas para que en caso de que existiesen dudas fundadas sobre la constitucionalidad de un nuevo impuesto autonómico no se remitiese el proyecto de ley de creación del impuesto al respectivo parlamento autonómico para su aprobación. De todos modos resulta difícil determinar a priori la constitucionalidad de un tributo porque el único órgano legitimado para resolver al respecto es el Tribunal Constitucional como supremo intérprete de la Carta Magna.

La mayoría de los impuestos autonómicos propios vigentes en la actualidad tienen vinculación con algún elemento ambiental, lo cual no significa que puedan calificarse como impuestos ambientales. Como después explicaré, algunos más bien serían impuestos pretendidamente ambientales o sólo ambientales en

su denominación pero a poco que se examinan sus elementos esenciales se comprueba que más que impuestos extrafiscales son impuestos fundamentalmente recaudatorios.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional comenzó interpretando el artículo 6 de la LOFCA en el sentido menos amplio posible, a fin de no cerrar a las Comunidades Autónomas la posibilidad de crear nuevos impuestos en ejercicio de su poder autonómico. Posteriormente y de forma significativa en la precitada Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, que declaró inconstitucional el Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente de Baleares, el Tribunal endureció el filtro para admitir la constitucionalidad de nuevos impuestos autonómicos al exigir para considerar compatible un impuesto extrafiscal autonómico con impuestos estatales previos que gravasen la misma riqueza, que el componente extrafiscal estuviese presente en el hecho imponible, en los sujetos pasivos, en la base imponible, en los tipos impositivos y en las deducciones o bonificaciones (al tratarse de un impuesto ambiental debían haberse contemplado en su regulación deducciones o bonificaciones que beneficiaran a los sujetos que mejor se hubiesen comportado desde el punto de vista ambiental). Esta doctrina fue confirmada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 168/2004, de 6 de octubre, que declaró constitucional el gravamen catalán sobre las actividades de riesgo creado por la Ley 4/1997, de 20 de mayo, donde el Tribunal insistió en que no cabía hablar en este caso “de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes, cuanto por el establecimiento de un fondo de seguridad” (fondo que tenía por objeto la financiación de actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación). El artículo 58.3 de dicha Ley catalana dispone que “el producto de la recaudación del gravamen debe destinarse íntegramente a financiar las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación en materia de protección civil, adjudicándose a las Administraciones que, según la Ley, son competentes en la materia, de acuerdo con un plan aprobado por el Gobierno”.

Que la afectación no es el único criterio para determinar si estamos ante un tributo extrafiscal es algo que ha sido confirmado, a nuestro juicio con buen criterio, por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/2006, de 13 junio, que estableció una doctrina que ha sido confirmada posteriormente por su Sentencia 22/2015 de fecha 16 de febrero de 2015, que declaró inconstitucional la Ley 7/1997 afirmando que “la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal”. Es decir, que las manifestaciones genéricas no garantizan por sí solas el carácter extrafiscal de un impuesto, sino que tal carácter tendrá que deducirse del análisis conjunto de sus elementos estructurales. No es suficiente, por tanto, con una declaración generalista sobre la finalidad medioambiental del impuesto y menos aún con una simple afectación de la recaudación –aparte de que en la práctica sea muy difícil controlar si la afectación se lleva a término–, sino que tal finalidad debe materializarse en la regulación efectiva de éste.

A continuación incluimos una relación con los pronunciamientos dictados por el Tribunal Constitucional en materia de tributación autonómica –la mayoría de ellos en relación con tributos ambientales o pretendidamente ambientales–, en los que básicamente se aplican los límites previstos en el artículo 6 de la LOFCA:

- Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en la que se declaró constitucional el Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrutilizadas.
- Sentencia 186/1993, de 7 de junio, en la que se declaró constitucional el Impuesto Extremeño sobre Dehesas en deficiente aprovechamiento.

- Sentencia 14/1998, de 22 de enero, que declaró constitucional el Impuesto extremeño Sobre Aprovechamientos Cinegéticos.
- Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, antes citada, en la que se declaró inconstitucional el Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el Medio Ambiente (IBIAMA). En esta Sentencia, por primera vez, el Tribunal Constitucional apreció la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA. Con independencia de que los ingresos recaudados por el impuesto recurrido se destinasen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental, para el Tribunal lo importante era que se estaba gravando una materia imponible reservada a las Corporaciones Locales, sin establecer medidas de compensación: «tanto uno como otro impuesto gravan la “titularidad” de bienes inmuebles; todos en el IBI, algunos en el IBIAMA, pero en todo caso, “bienes inmuebles”, y lo hacen en la persona de su titular, entendido de forma más o menos amplia. Dicho de otra forma, el IBI grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la titularidad de determinados bienes inmuebles; el IBIAMA somete a tributación la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de determinados bienes inmuebles».
- Sentencia 168/2004, de 6 de octubre, en la que se declaró constitucional el Gravamen Catalán de protección civil.
- Sentencia 179/2006, de 13 de junio, en la que se declaró inconstitucional el Impuesto Extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente también por vulnerar la prohibición prevista en el artículo 6.3 LOFCA.
- Sentencia 122/2012, de 5 de junio, en la que se declaró constitucional el impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales.
- Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, en la que se declaró constitucional el Impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito. Esta Sentencia, junto con la anterior, constituye un pronunciamiento muy importante a la hora de interpretar el artículo 6.3 de la LOFCA en la medida en que se afirma que *«para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición contenidas en dicho precepto, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponibles, de manera que “no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos”* (STC 122/2012, FJ 4). Por tanto, el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también *“los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención”*, extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible (STC 122/2012, FJ 7). Entre los elementos a comparar se encuentra lógicamente la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos, (STC 122/2012, FJ 4), si bien teniendo en cuenta, como también hemos reiterado, que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5). En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponibles, que es lo prohibido en el artículo 6 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no

sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo.

- Sentencias 196/2012, de 31 de octubre y 60/2013, de 13 de marzo, han declarado inconstitucionales y nulos los hechos imponibles «producción termonuclear de energía eléctrica» y «almacenamiento de residuos radiactivos» del Impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.
- Sentencia 96/2013, de 23 de abril, en el que se declaró constitucional el Impuesto Aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta.
- Sentencia 22/2015, de 16 de febrero, que declaró inconstitucionales los artículos 2, 6 y 8 de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de creación del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de Extremadura, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre.
- Sentencias 26/2015, de 19 de febrero; 59/2015, de 18 de marzo; y la STC 73/2015, de 14 de abril (RTC 2015, 73) donde se declaró constitucional el Impuesto estatal sobre depósitos bancarios, creado por la Ley estatal 16/2012 a pesar de que existían con anterioridad impuestos autonómicos equivalentes. En estas Sentencias se afirmó que *«una vez sentado que el Estado ostenta la competencia de coordinar su propio sistema tributario con los de las Comunidades Autónomas (art. 149.1.14 CE (RCL 1978, 2836)), y sentada en concreto la preeminencia para ocupar hechos imponibles que deriva directamente del art. 6.2 LOFCA, es lógico concluir que también será competente para establecer un tributo cuya finalidad central es precisamente la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito o lo que es lo mismo, la armonización de esta concreta materia imponible. Se trata de un fin que encuentra fácil acomodo en el título de coordinación contenido en el art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133 y 157.3 CE»*. Igualmente, consideró que la fijación de la fecha de 1 de diciembre de 2012 (fecha límite para arbitrar medidas de compensación en virtud del art. 6.2 LOFCA), «obedece a la finalidad, que no puede considerarse irrazonable, de evitar que durante el proceso de elaboración de la Ley 16/2012 pudieran algunas Comunidades Autónoma crear tributos equivalentes al impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito estatal, en procedimientos legislativos más rápidos, anticipándose así a la aprobación de aquel tributo, y más que con la finalidad de aprobar una nueva fuente de ingresos tributarios, que es la previsión contemplada en el art. 6.2 LOFCA, con la de situarse en la posición de posibles acreedoras de las medidas de compensación o coordinación que dicho precepto considera». Citamos esta Sentencia por la doctrina que contiene sobre la creación de impuestos estatales sobre hechos imponibles ya gravados por las Comunidades Autónomas.
- Sentencia 74/2016, de 14 de abril de 2016 en relación con el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, regulado en la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre (LCAT 2014, 632) por cuanto tanto el hecho imponible como los demás elementos del tributo son coincidentes con los del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, regulado en los arts. 12 a 18 quáter de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre.
- Sentencia 94/2017, de 6 de julio de 2017, declara la nulidad del impuesto autonómico que grava la disponibilidad del servicio de acceso, mediante un operador de servicios, a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas.

- Sentencia 120/2018, de 31 de octubre, desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en relación con el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, en base a las sustanciales diferencias que existen entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE, a lo que habría que añadir, además y como factor complementario para destacar aquella diferenciación, el de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente a la que tiene el tributo autonómico, que incluye una afectación específica de la recaudación obtenida por la exacción de este impuesto a los fines que recoge el artículo 12.3 del texto refundido, amén de los supuestos de no sujeción que también especifica el artículo 13. El Tribunal remitiéndose a lo dicho en su Sentencia 210/2012 concluye: “Por consiguiente, si en el precedente citado se ha descartado la coincidencia de hechos imponibles, a la vista de las diferencias existentes entre los impuestos confrontados, sin tener en cuenta el factor extrafiscal, con mayor razón habremos de hacerlo cuando, a la diferente manera de gravar una actividad, se añaden los rasgos medioambientales del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, puestos de relieve anteriormente.”
- Sentencia 22/2019, de 14 de febrero, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con el artículo 6 de la Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia, que regula el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. El Tribunal concluye que a la vista de la sustancial coincidencia entre el impuesto que se examina y el que fue objeto de la STC 120/2018, el precitado artículo 6, apartados 2, 6 y 7 de la Ley murciana 7/2011, no vulnera el artículo 6.3 LOFCA tras su modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y, en consecuencia desestima la cuestión.
- Sentencia 43/2019, de 27 de marzo, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 6367-2017, interpuesto por el presidente del Gobierno contra los arts. 4.1 y 51 a 68 y la disposición final séptima, apartado a), de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono. En este recurso se cuestionaba la constitucionalidad del impuesto sobre elementos radiotóxicos, que se reputaba contrario al art. 6.2 LOFCA porque su hecho imponible coincidía con el del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (en adelante, impuesto sobre la producción de combustible nuclear), creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012, en adelante), y regulado en sus artículos 15 a 17 quater. El Tribunal concluye: “la STC 74/2016 declaró inconstitucional el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, precisamente por constatar una equivalencia entre dicho impuesto y el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado, contraria a lo dispuesto en el artículo 6.2 LOFCA. A la misma conclusión debe llegarse ahora, en relación con el impuesto sobre elementos radiotóxicos, pues el examen comparativo de los elementos esenciales de ambos impuestos, estatal y autonómico, permite comprobar que ambos gravan la producción de determinados elementos como consecuencia de las reacciones de fisión producidas dentro de un reactor nuclear (combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en el impuesto estatal y elementos radiotóxicos en el autonómico), de manera que «no sólo que se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos» (STC 74/2016, FJ 4).”

- Sentencia 87/2019, de 20 de junio, que declara constitucional el impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica es constitucional, al no apreciar vulneración del artículo 6 de la LOFCA. Por lo que respecta a la posible coincidencia con el Impuesto sobre determinados medios de transporte el Tribunal llega a la conclusión de que este tributo y el impuesto catalán presentan diferencias sustanciales en relación con la definición de su hecho imponible y de sus restantes elementos esenciales. Y también llega a esa misma conclusión tras comparar este impuesto catalán con el Impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica.
- Sentencia 84/2020, de 15 de julio, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno, contra el artículo único, apartado cuarto de la Ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018, de 13 de noviembre, por la que se modifica el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. Declara inconstitucional el impuesto en lo que respecta al gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares por su equivalencia con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, lo que vulnera los arts. 133.2 y 157.3 CE, así como el art. 6.2 LOFCA.

6. Mapa de la tributación ambiental autonómica y análisis de la recaudación de los impuestos ambientales en el período 2012-2019

Como hemos tenido ocasión de exponer en la introducción de este Informe en la primera etapa de puesta en marcha del Estado autonómico el escenario de la imposición propia de las Comunidades Autónomas podía calificarse como desértico. En esa primera etapa la imposición propia apenas se concretó en diversas modalidades de cánones o impuestos sobre el tratamiento o saneamiento del agua, en gravámenes sobre el juego del bingo y en algunos impuestos extrafiscales encaminados a penalizar fiscalmente la infrautilización o el deficiente aprovechamiento de las explotaciones agrarias (estos últimos sin resultado en la práctica al no aportar recaudación efectiva alguna). Esta situación ha cambiado y con el cambio de siglo hemos asistido a un paulatino resurgimiento del interés de las Comunidades Autónomas por explorar parcelas ignotas de la fiscalidad, lo que ha conducido a que bastantes de ellas hayan implantado nuevos impuestos. La doctrina habla de un renacer la imposición propia que se ha traducido en la creación de los tributos ecológicos que son analizados en este Informe.

Las principales razones por las que las Comunidades Autónomas se han centrado en el medio ambiente a la hora de establecer tributos son dos: la primera porque este espacio fiscal estaba vacante ya que el Estado no había establecido tributos sobre esta materia y la segunda porque en este caso no se produce un rechazo social por el establecimiento de este tipo de tributos. En efecto, la creación de tributos que graven las actividades contaminantes socialmente no está mal visto, sino incluso todo lo contrario; en efecto, hoy en día la sociedad está muy concienciada con el problema ambiental y el cambio climático e incluso el principio quien contamina paga como antes ya se ha indicado está expresamente consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En los últimos años han concurrido diversas circunstancias vinculadas básicamente a la crisis económica que han motivado que las Comunidades Autónomas se hayan lanzado a la búsqueda de nuevas fuentes de financiación. Me refiero fundamentalmente a la fuerte caída experimentada por la recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivada de la reducción en las ventas de inmuebles como consecuencia de la crisis que se inició en 2008, así como a la reducción de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivada de la competencia fiscal abierta entre estos entes territoriales por eliminar la tributación para los grupos I y II con el deseo de emular a las Comunidades forales.

En concreto actualmente son 54 los impuestos autonómicos propios que podemos calificar como ambientales o pretendidamente ambientales. No hemos computado los impuestos que han sido declarados inconstitucionales, los que están suspendidos y los que se han dejado sin efecto porque el Estado ha establecido impuestos que recaen sobre el mismo hecho imponible. La Comunidad Autónoma de Cataluña ha sido la más activa pues cuenta en este momento con 13 impuestos vigentes vinculados al medio ambiente, le sigue Andalucía con 5, Galicia y Aragón con 5 y Murcia con 4. Hay después un grupo de Comunidades formado por el Principado de Asturias, La Rioja, Comunidad Valenciana y Extremadura que tienen 3, si bien como después explicaré algunos de ellos tienen una indudable importancia en términos recaudatorios. Finalmente tendríamos un grupo de Comunidades que tienen dos impuestos vigentes relacionados con el medio ambiente en el que se incluyen Cantabria, Castilla-La Mancha, Islas Baleares, Madrid y Castilla y León.

El total de impuestos propios vigentes asciende según la web del Ministerio de Hacienda a 65 (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf>). No hemos computado los impuestos que han sido declarados inconstitucionales, los que están suspendidos y los que se han dejado sin efecto porque el Estado ha establecido impuestos que recaen sobre el mismo hecho imponible. Esto último ocurre con el Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Andalucía, Extremadura y Canarias y con el Impuesto sobre depósito de residuos nucleares de Andalucía. Tampoco incluimos en el cómputo, aunque sí vienen en el documento que figura en la web del Ministerio, los recargos sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas de las Comunidades Autónomas uniprovinciales del Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia y Madrid.

Así pues, la mayoría de los impuestos propios creados hasta la fecha y sobre todo de los vigentes en la actualidad son de naturaleza ambiental o pretendidamente ambiental y gravan por ejemplo determinadas instalaciones o el ejercicio de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (producción, transporte y suministro de energía), la emisión de gases a la atmósfera o la producción, abandono o depósito de residuos en instalaciones controladas. Pero sin duda los más importantes desde el punto de vista recaudatorio son los que recaen sobre el agua con distintas denominaciones y estructuras. Junto a estos impuestos propiamente ambientales son varias las Comunidades Autónomas que han establecido otros tributos pretendidamente ambientales como son los impuestos sobre grandes superficies comerciales, sobre agua embalsada o los cánones eólicos.

En las Tablas que figuran a continuación se incluye una radiografía de la evolución de la recaudación de los impuestos ambientales vigentes en Andalucía y en el resto de Comunidades de régimen común en el período 2010-2019.

Impuestos ambientales propios existentes en 2020 y evolución de la recaudación 2012-2019

C.A.	Impuestos propios vigentes entre 2012-2019	Recaudación. Miles euros								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 *	2019 *	
	Gravamen de protección civil	3.188,21	7.211,42	23.883,46	3.512,80	3.741,6	3.398,06	3.689,41	3.689,41	
	Canon del agua	495.325,86	452.944,84	ND	470.948,35	516.396,54	503.624,10	504.822,27	504.822,27	
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	7.093,17	57.171,65	30.367,53	21.199,50	6.968,28	3.896,27	26.383,10	26.383,10	
	Canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales	21.038,42	ND	ND	ND		ND	21.038,42	21.038,42	
	Canon sobre la incineración de los residuos municipales	3.358,71	ND	ND	ND		ND	3.358,71	3.358,71	
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción	ND	ND	ND	ND		ND	ND	ND	
CATALUÑA	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales	-	-	ND	ND		ND	ND	ND	
	Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos	0	34.538,11	40.572,74	43.124,36	47.312,76	52.445,68	65.515,30	65.515,30	
	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas	-	-		-		22.677,47	34.744,42	34.744,42	
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial	-	-	ND	ND	2.999,08	ND	4.731,45	4.731,45	
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria	-	-	ND	113,36	979,74	922,89	1.412,18	1.412,18	
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica	-	-				0	0		
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	-	-							
	Total recaudación Cataluña	530.004,37	551.866,02	94823,73	538.898,37	578.398	586.964,47	665.695,26	665.695,26	
	GALICIA	Canon de saneamiento	30.823,27	ND	42.539,95	43.670,62	47.384,73	49.976,39	49.058,86	49.058,86
		Impuesto sobre contaminación atmosférica	3.556,59	2.922,08	2.888,05	4.534,11	3.882,79	4.067,73	2.011,44	2.011,44
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del aguaembalsada		10.623,35	11.407,60	11.950,88	13.939,32	13.985,54	11.806,95	11.389,65	11.389,65	
Canon eólico		22.835,90	22.931,90	22.876,41	23.162,07	23.234,1	22.578,36	23.019,88	23.019,88	
Impuesto compensatorio ambiental minero		-	-	ND	ND	ND	0	235,52	235,52	
Total recaudación Galicia		67.839,11	37261,58	80.255,29	85.306,12	88.487,23	88.429,43	85.715,35	85.715,35	

C.A.	Impuestos propios vigentes entre 2012-2019	Recaudación. Miles euros							
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 *	2019 *
ANDALUCÍA	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	3.607,93	3.330,80	3.573,814	3.833,196	3.632,730	3.939,366	3.083,737	3.204,805
	Impuesto depósito de residuos radiactivos (sin efecto)	5.154,45	1.453.356	-	-				
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos	173,93	154,560	150,708	104,187	99,955	164,263	154,163	372,169
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma	54.850,33	74.210,116	88.539,965	102.089,440	120.340,293	139.063,285	147.064,993	138.961,494
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso	735,01	445,646	388,382	342,768	365,605	270,674	321,826	572,947
	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	4.634,16	4.297,113	4.626,566	4.952,860	4.497,848	2.683,203	3.059,399	3.085,138
	Total recaudación Andalucía	69.155,81	90.291.197	98.125.183	111.322.451	128.936,43	146.120.791	153.684.118	146.196.553
ASTURIAS	Canon de saneamiento (suprimido)	58.067,78	70.631,71	-	-		ND		
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua	-	-	ND	ND	ND	ND	70.631,71	70.631,71
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	1.404,34	4.190,06	18.657,44	6.887,65	5.429,97	5.183,58	16.601,96	16.601,96
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	2.237,66	1.393,46	1.393,46	2.246,49	2.637,73	2.608,99	2.002,02	2.002,02
		Total recaudación Asturias	61.709,78	76.215,23	20.050,9	79.765,85	8067,7	7.792,57	89.235,69
CANTABRIA	Canon de saneamiento (suprimido)	18.022,52	20.318,53	22.823,98	-				
	Canon del agua residual	-	-	-	26.304,70	28.657,01	29.485,88	28.596,70	28.596,70
	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos	810,49	517,29	486,77	302,90	347,57	472,53	324,96	324,96
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (suprimido)	17,48	-	-	-				
	Total recaudación Cantabria	18.850,49	20.835,82	23.310,75	26.607,60	29.004,58	29.958,41	28.921,66	28.921,66
LA RIOJA	Canon de saneamiento	8.900,76	10.176,00	9.987,44	10.519,00	10.092,18	9.961,86	10.335,57	10.335,57
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales(suprimido por Ley 6/2015 para 2016)	-	0	351,00		188,26	-		
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	-	328,00	401,00	331,00	346,80	425,05	459,94	459,94
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	-	1.812,00	2.412,00	2.382,00	2.451,87	2.267,35	2.162,25	2.162,25
	Total recaudación La Rioja	8.900,76	12.316,00	13.151,44	13.232,00	13.079,11	12.654,26	12.957,76	12.957,76

C.A.	Impuestos propios vigentes entre 2012-2019	Recaudación. Miles euros							
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 *	2019 *
MURCIA	Canon de saneamiento	41.850,32	43.898,14	45.637,44	46.503,35	47.464,80		50.398,47	50.398,47
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	258,24	223,98	71,04	223,23	138,39	127,29	173,02	173,02
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	457,00	1.260,00	1.166,00	1.161,00	1.128,00	1.058,00	550,00	550,00
	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos	1.166,93	1.076,76	1.337,94	943,70	641,31	764,85	2.086,52	2.086,52
	Total recaudación Murcia	43.732,49	46.458,88	48.212,42	48.831,28	49.372,5	1.950,14	53.208,01	53.208,01
C. VALENCIANA	Canon de saneamiento	210.663,56	227.312,49	260.452,95	220.561,79	273.980,22	274.342,80	275.588,92	275.588,92
	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente	-	11.371,00	24.305,00	21.162,00	19.977,00	21.224,00	22.015,00	22.015,00
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	-	541,00	706,00	937,00	887,00	1.264,00	1.328,00	1.328,00
	Total recaudación C. Valenciana	210.663,56	239.224,49	285.463,95	242.660,79	294.844,22	296.830,80	298.931,92	298.931,92
ARAGÓN	Canon de saneamiento de aguas (suprimido)	37.862,25	42.079,03	-	-				
	Impuesto sobre la contaminación de las aguas	-	-	45.148,18	46.096,28	48.106,02	51.500,91	59.700,28	59.700,28
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de gases contaminantes a la atmósfera	5.430,26	1.229,33	530,12	2.208,36	2.129,09	203,95	908,70	908,70
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte por cable (suspendido)	294,81	-	-	-	116,23			
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta	3.508,71	3.444,22	8.725,93	8.649,87	8.990,78	8.246,57	5.376,26	5.376,26
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada (2016)	-	-	-	-	14.909,26	16.602,34	17.624,05	17.624,05
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (2016)	-	-	-	-	1.445,34	2.269,94	2.005,23	2.005,23
	Total recaudación Aragón	47.096,03	46.752,58	54.404,23	56.954,51	75.696,92	78823,71	85.614,52	85.614,52
CASTILLA-LA MANCHA	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	23.303,82	-204.915,99 (*)	940,12	1.534,12	605,74	1.153,33	324,68	324,68
	Canon eólico	16.926,14	12.387,97	13.296,68	14.096,54	14.021,15	13.812,99	12.723,68	12.723,68
	Total recaudación Castilla-La Mancha	40.229,96	-192.528,02	14.236,8	15.630,66	14.626,89	14.966,32	13.048,36	13.048,36
CANARIAS	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (suspendido)	0	-	-	-				
	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por los grandes establecimientos comerciales (suspendido y suprimido)		-	-	-				
	Total recaudación Canarias	0	0	0	0		0		

C.A.	Impuestos propios vigentes entre 2012-2019	Recaudación. Miles euros							
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 *	2019 *
EXTREMADURA	Canon de saneamiento	-	17.997,49	22.387,72	18.911,99	15.451,16	16.061,95	8.104,91	8.104,91
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos	5.329,39	5.140,65	5.097,32	4.972,09	5.033,76	4.928,60	5.100,17	5.100,17
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	71.494,12	98.358,02	97.173,69	97.244,54	40.245,21	70.190,76	99.396,01	99.396,01
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero	48,75	1.583,68	3.857,22	3.247,77	3.110,00	3.770,40	5.609,97	5.609,97
	Total recaudación Extremadura	76.872,26	123.079,84	128.515,95	124.376,39	63.840,13	94.951,71	118.211,06	118.211,06
ISLAS BALEARES	Impuesto sobre estancias turísticas (2016)	-	-	-	-	33.997,50	56.012,00	130.844,11	130.844,11
	Canon de saneamiento de aguas	51.065,30	74.849,32	79.569,31	77.462,53	86.593,09	83.752,40	86.030,23	86.030,23
	Total recaudación Islas Baleares	51.065,30	74.849,32	79.569,31	77.462,53	120.590,59	139.764,40	216.874,34	216.874,34
MADRID	Tarifa de depuración de aguas residuales	ND	ND	ND	ND	ND	ND		
	Impuesto sobre depósito de residuos	2.034,08	1.691,00	1.998	2.297	2.540	2.773,00	2.506,65	2.506,65
	Total recaudación Madrid	31.036,81	5.143,00	5.442	4.534,00		2.773,00	2.506,65	2.506,65
CASTILLA Y LEÓN	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	42.505,04	54.216,10	56.180,44	58.445,41	60.249,41	61.906,36	76.677,02	76.677,02
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	5.229,80	6.791,22	7.579,63	8.341,28	7.509,48	8.198,73	7.813,5	7.813,5
	Total recaudación Castilla y León	47.734,84	61.007,32	63.760,07	66.786,69	67.758,89	70.105,09	84.490,52	84.490,52

Fuente: Elaboración propia a partir de los documentos *Las Haciendas Autonómicas en cifras 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017* y *Libro Electrónico de Tributación Autonómica 2018 y 2019*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

(*) La recaudación negativa en 2013 del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente se debe a que la STC 60/2013, de 13 de marzo, declaró inconstitucionales y nulos los hechos impositivos "producción termonuclear de energía eléctrica" y "almacenamiento de residuos radiactivos" de este impuesto, lo que motivó las correspondientes devoluciones.

Estas Tablas se han elaborado con datos extraídos de los documentos *Las Haciendas Autonómicas en cifras 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017* y los *Libros Electrónicos de Tributación Autonómica 2018 y 2019*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Queremos aclarar que los Libros Electrónicos de Tributación Autonómica 2018 y 2019, actualizados respectivamente en marzo de 2020 y septiembre de 2020, recogen en ambos casos los datos de recaudación de impuestos propios correspondientes al ejercicio 2019, lo cual nos ha resultado llamativo. No hemos podido por tanto encontrar en las publicaciones oficiales del Ministerio los datos de recaudación de impuestos propios correspondientes al ejercicio 2018, sencillamente porque no están publicados dado que aún no ha visto la luz el documento *Las Haciendas Autonómicas en cifras 2018*. Con el fin de no dejar en blanco el hueco de ese ejercicio en la tabla hemos optado por incluir en el ejercicio 2018 los mismos datos de recaudación de 2019. En el caso de Andalucía los datos de 2018 y 2019 los hemos tomado de las estadísticas tributarias que figuran en los *Cuadernos de recaudación tributaria* que publica con una periodicidad mensual la Consejería de Hacienda y Financiación Europea.

El análisis atento de los datos permite constatar varias ideas que nos parecen relevantes. La primera idea que llama la atención es que en 2020 hay nada menos que cincuenta y cuatro impuestos propios que en su denominación hacen mención a algún elemento ambiental. Como ya hemos dejado antes indicado, no hay ningún país federal con un catálogo similar de gravámenes ambientales o pretendidamente ambientales establecidos por niveles subcentrales de gobierno. Algunos de esos impuestos son ambientales pero al mismo tiempo podemos calificarlos como recaudatorios (como ocurre con los cánones de saneamiento que en el fondo son impuesto sobre el consumo de agua, los impuestos sobre vertidos, los impuestos sobre el depósito de residuos y los impuestos sobre emisión de gases), mientras que otros recaen sobre actividades y/o bienes que pueden producir contaminación o ser peligrosos (impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, impuestos sobre grandes superficies comerciales, impuestos sobre embalses de agua, cánones eólicos, impuesto sobre bolsas de plástico e impuestos sobre estancias turísticas). Aunque no sea propiamente ambiental hemos decidido también incluir los datos de recaudación del Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos, que si bien no es ambiental sí puede calificarse como extrafiscal, pero al mismo tiempo con una recaudación anual que no debería despreciarse.

Desde la puesta en marcha del Estado autonómico y significativamente durante el período de tiempo objeto de análisis (2010-2019) algunos otros impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas han quedado sin efecto, bien porque directamente han sido suspendidos por la legislación autonómica o bien porque han sido objeto de declaración de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional, a causa de la vulneración del artículo 6.2 y 3 LOFCA por el solapamiento con hechos imposables ya gravados por el Estado o por las Corporaciones Locales. Esto ocurrió por ejemplo con el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente creado por la Comunidad de Baleares en 1991 –que sufrió duras críticas por ser el primero de los de su género en crearse pero sobre todo por su deficiente configuración que lo llevó a ser declarado inconstitucional por la Sentencia 289/2000, que ya hemos analizado– o con los impuestos castellano-manchego y catalán sobre la producción termonuclear de energía eléctrica, declarados inconstitucionales por STC 60/2013 y STC 74/2016, respectivamente.

Los **impuestos sobre el agua**, que como puede advertirse son con gran diferencia los más importantes desde el punto de vista recaudatorio, son tributos sobre el consumo de un bien tan preciado como es el agua. Desde el punto de vista recaudatorio el canon del agua catalán se sitúa en primer lugar con algo más de 500 millones de euros en 2019, seguido por la Comunidad Valenciana con 275 millones y Andalucía con 138 millones.

Sin salir del agua hay tres Comunidades Autónomas que han establecido **impuestos los embalses de agua**. Abrió la espita Galicia y la siguieron Castilla y León y Aragón. Se trata de impuestos con destacados propósitos medioambientales, como después expondremos, que rinden una recaudación de 17 millones en el caso de Aragón y de 11 millones en Galicia. En el caso de Castilla y León la recaudación por este concepto no aparece desglosada en el total de los 76 millones recaudados por esta Comunidad con el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

Dentro del grupo de los impuestos ambientales –y a la vez recaudatorios– relacionados con el agua hay que citar los **impuestos sobre vertidos al litoral** de Andalucía y Murcia. Con este tributo Andalucía recaudó en 2019 más de 3,2 millones de euros y Murcia poco más de 173.000 euros. A diferencia de lo que ocurre con otros impuestos propios estos no han sido muy conflictivos, como después se explicará.

A continuación por orden de importancia en términos recaudatorios se encuentran los **impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente** que recaen básicamente en el momento actual sobre las redes eléctricas, telefónicas y/o electrónicas. Como después se explicará son tributos que gravan instalaciones que tienen la naturaleza de inmobiliarias –por lo que ya tributan por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, fundamentalmente en la modalidad de BICES–, aunque gracias a que se han configurado con un carácter extrafiscal –en el que se hace bastante hincapié normalmente en las Exposiciones de motivos de las Leyes que los introducen– y a la insistencia en la afectación de su recaudación a actuaciones de protección del medio ambiente han conseguido sobrevivir, me atrevería a decir que a duras penas, a los recursos de inconstitucionalidad planteados contra ellos. Un ejemplo de lo que decimos lo tenemos en el impuesto extremeño que fue declarado parcialmente inconstitucional por la Sentencia 179/2006, de 13 de junio, aunque gracias a ajustes posteriores consiguió adaptarse a la doctrina constitucional y hoy en día aporta a las arcas de la Comunidad Autónoma de Extremadura 99 millones de euros, a la Comunidad Valenciana 22 millones y a Castilla y León 76 millones de euros (si bien en este último caso el impuesto grava también los parques eólicos y determinados aprovechamientos de agua embalsada).

La doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional sobre estos impuestos autonómicos ha sido cambiante y calificada por algún sector de la doctrina como laxa e incluso inoperante. Lo que desde luego está claro es que la modificación operada en la LOFCA en 2009, cambiando el término “materias” por “hecho imponible” en el apartado 3 del artículo 6 LOFCA ha servido para que muchos impuestos autonómicos puedan superar el control de constitucionalidad al soslayar los solapamientos sobre todo con impuestos locales. En todo caso, como después señalaremos, falta en España un reparto claro y nítido de espacios fiscales entre el Estado y las Comunidades Autónomas y en la práctica se generan situaciones de pluriimposición económica, sobre la misma riqueza gravada, siquiera sea en distintas manifestaciones, difíciles de entender por los obligados tributarios. Estas no tienen espacios fiscales aptos para el desarrollo de su poder tributario, por lo que sistemáticamente cada vez que crean un nuevo impuesto en despliegue de ese poder tributario entran en litigio con el Estado o con las Entidades Locales, que también demandan su espacio propio en el que no interfieran otros actores.

Adelantando lo que sería una conclusión de este tributo creemos que la imposición extrafiscal y ambiental debería quedar en manos de las Comunidades Autónomas, lo que implicaría, en primer lugar, que el Estado lo asuma y se retire de esos espacios fiscales y en segundo término y para evitar conflictos innecesarios que o bien a través de la LOFCA o bien a través de una Ley marco de fiscalidad ambiental, tal y como propusimos desde la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en nuestro Informe de julio de 2017, que atribuyera las distintas figuras impositivas o los hechos imponibles relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el aspecto espacial de los hechos gravables (citábamos allí a título de ejemplo las emisiones de CO₂ y de óxidos nitrosos, las emisiones de los vehículos de motor, los residuos industriales y peligrosos o tóxicos, los residuos de envases, embalajes y bolsas, así como los vertidos marinos o en aguas interiores), ley que podría establecer un prediseño de los tributos ambientales posibles, precisando sus elementos estructurales básicos hasta la determinación de la base liquidable y un rango para el establecimiento por las Comunidades Autónomas de las tarifas y en su caso las posibles deducciones (vid. Informe, pág. 59).

En el mismo grupo que los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente podríamos incluir el llamado **gravamen de protección civil** de Cataluña que recae sobre determinadas actividades de riesgo y que fue convalidado por el Tribunal Constitucional en su STC 168/2004, de 6 de octubre, alterando lo que a mi juicio era una correcta doctrina que había fijado cuatro años antes. El Tribunal afirmó que el hecho de que el tributo esté afectado a un fondo de seguridad y

que contemple el riesgo potencial de actividades e instalaciones no evita el solapamiento con el IBI y/o con el IAE, según se mire. Su recaudación en 2019 ascendió a la nada despreciable cifra de 3,6 millones de euros.

No es despreciable tampoco la recaudación que aportan los mal llamados **cánones eólicos** establecidos por las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla La Mancha y Castilla y León, también con declarados propósitos ambientales. En efecto, son llamativos los 23 millones que recauda Galicia o los algo más de 12 millones de Castilla La Mancha. De nuevo en Castilla y León no tenemos el desglose de lo que corresponde a este hecho imponible de los más de 76 millones de euros recaudados con el Impuesto sobre la afección medioambiental causada además de los parques eólicos por determinados aprovechamientos del agua embalsada y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

Dentro de los impuestos sobre actividades o bienes pretendidamente contaminantes o peligrosos podemos incluir también los **Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales** establecidos por las Comunidades Autónomas de Cataluña, Navarra, Asturias, Aragón, Canarias y La Rioja también habían creado este tributo pero lo han suspendido y suprimido, respectivamente. La pionera fue Cataluña que lo estableció por Ley 16/2000, de 29 de diciembre. Grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados en grandes superficies, dado que esta circunstancia puede generar externalidades negativas en el medio ambiente, con un coste que estos establecimientos no asumen. Fue un impuesto creado por la presión ejercida por los pequeños comerciantes, de hecho están exentos los mercados municipales. La recaudación de este impuesto en Cataluña en 2019 ascendió nada menos que a 26,3 millones, en Asturias a 16,6 millones y en Aragón a 5,3 millones (pero llegó a recaudar 8,9 millones en 2016). Estos impuestos han sido recurridos ante el Tribunal Constitucional por el posible solapamiento con materias imposables ya gravadas por el IBI y el IAE. El Tribunal aplicando la redacción del artículo 6 de la LOFCA en versión reformada por la Ley Orgánica 3/2009 ha concluido declarando su constitucionalidad en el caso de Cataluña a través de su STC 120/2012, de 5 de junio, en el caso de Asturias por STC 197/2012, de 6 de noviembre, en Aragón por STC 96/2013, de 26 de abril y en Navarra por STC 208/2012, de 14 de noviembre. Su compatibilidad con el Derecho también ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 26 de abril de 2018 (C-234/16 y C-235-16) que en contestación a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal concluye dando la razón al Gobierno asturiano y declarando, como ya explicaremos, que estos tributos no atentan contra los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, ni tampoco constituyen una ayuda de Estado, en la medida en que exoneran en el caso del impuesto asturiano a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4000 m².

Pasando ahora a los **impuestos sobre emisión de gases contaminantes a la atmósfera** que han sido establecidos por Galicia, Andalucía, Murcia, Castilla La Mancha, Aragón, Cataluña (a través de dos figuras distintas como son el Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial) y la Comunidad Valenciana. A falta de un impuesto a nivel europeo, que se viene intentando consensuar entre los Estados miembros desde comienzos de la década de los 90, tenemos en España hasta ocho impuestos propios de las Comunidades Autónomas sobre la actividad emisora de gases. Estos impuestos proporcionan recaudaciones discretas pero nada despreciables en algunos casos, aunque sus contribuyentes sean pocos: más de 6 millones de euros en Cataluña a través de los dos impuestos citados, algo más de 3 millones en Andalucía con una estabilidad recaudatoria clara en el período analizado y algo más de 2 millones de euros en Galicia (aunque en algún ejercicio como por ejemplo 2015 se superaron los 4,5 millones). La recaudación en menor en las Comunidades de Murcia

donde en 2019 se recaudó poco más medio millón de euros (aunque en algunos ejercicios la recaudación ha sido del doble), los 300.000 euros del maltrecho impuesto de Castilla La Mancha (que vio declarado inconstitucional como antes se ha indicado el gravamen sobre la producción termoneuclear de energía eléctrica) o los algo más de 900.000 euros recaudados por Aragón en 2019 (aunque esta Comunidad llegó a recaudar más de 5 millones de euros en 2012).

Dentro de este grupo de impuestos sobre emisiones contaminantes se puede incluir también el **Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica** creado por Cataluña a través de su Ley 5/2017, del 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radio-tóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono y actualmente regulado en la Ley 16/2017, del 1 de agosto, del cambio climático de esta Comunidad Autónoma. Dada la excepcionalidad de la situación económica provocada por los efectos generados por la COVID-19 el Gobierno catalán ha decidido retrasar la aplicación de este impuesto a través del Decreto-ley 33/2020, de 30 de septiembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, y en el ámbito presupuestario y administrativo. Esta norma, como después se explicará, deja sin efecto el impuesto devengado en el ejercicio 2019 y en cuanto al ejercicio 2020, que se devengará el próximo 31 de diciembre de 2020, se aprueba la aplicación de la tarifa más baja, prevista inicialmente sólo para el 2019.

Otro grupo importante en cuanto al número de Comunidades que los han establecido está constituido por los **impuestos por el depósito de residuos** generalmente en vertederos, que en muchos casos se denominan cánones. Son hasta once las Comunidades Autónomas que han creado un impuesto sobre el depósito en vertedero autorizado. Andalucía grava únicamente el depósito de residuos peligrosos, con una recaudación de 372.000 euros en 2019. Andalucía aplicó hasta diciembre de 2013 un impuesto sobre depósito de residuos radiactivos, al quedar vaciado de contenido por la aparición sobrevenida del impuesto estatal sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. La disposición adicional decimoquinta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014, dejó sin efecto desde el 1 de enero de 2013 la regulación de este impuesto propio, contenida en los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, “mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible”. En el caso de Madrid, como explicaremos, se gravan todo tipo de vertidos sólidos en vertedero o no y la recaudación se eleva a 2,5 millones de euros. Cataluña cuenta con cuatro figuras que gravan los residuos (canon sobre la deposición controlada de residuos municipales, canon sobre la incineración de residuos municipales, canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción y canon sobre la deposición controlada de residuos industriales). En el caso catalán tan sólo están disponibles los datos de recaudación de los dos primeros, que se elevan respectivamente en 2019 entre los dos a la nada despreciable cifra de 24,3 millones de euros. Murcia grava los vertidos sólidos industriales con una recaudación de 2 millones de euros. Castilla-La Mancha intentó gravar los residuos radiactivos y su intento se encontró con la STC 60/2013, que lo declaró inconstitucional. Otras Comunidades como Cantabria (que es la que menos recauda con poco más de 324.000 euros), Castilla y León (que recauda la no despreciable cifra de 7,8 millones de euros), La Rioja (con 459.000 euros), Extremadura (con 5,6 millones de euros), Comunidad Valenciana (con 1,3 millones de euros) gravan todos los depósitos sólidos en vertederos. En Galicia existe un tributo específico sobre la alteración de la superficie minera llamado Impuesto compensatorio ambiental minero, cuya recaudación es de sólo 235.000 euros.

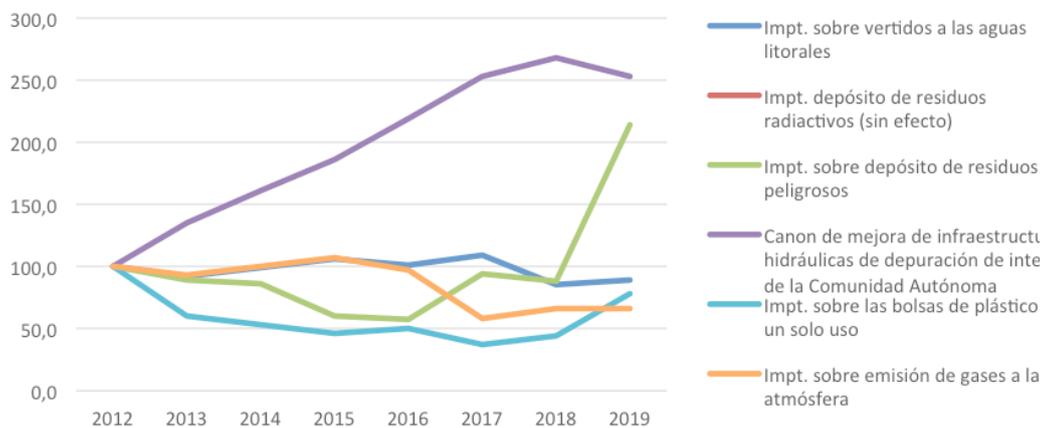
Pese a que se trata de un auténtico impuesto ambiental no han tenido mucho éxito entre las Comunidades Autónomas los **tributos sobre bolsas de plástico**. Tan sólo Andalucía y Cantabria lo han creado y además ésta última Comunidad lo derogó al año siguiente. Extremadura también lo incluyó en un Anteproyecto de Ley pero después lo eliminó al inicio de la tramitación parlamentaria. Así pues sólo sobrevive en Andalucía, donde rindió en 2019 una recaudación de 572.000 euros. Esta desidia de las Comunidades Autónomas para gravar las bolsas y los envases de un solo uso va a ser aprovechada en breve por el Estado que ha incluido en el Proyecto de Ley de Residuos un impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

El último grupo de impuestos relacionados aunque sea indirectamente con el medio ambiente está constituido por los **Impuestos sobre las estancias turísticas**, establecidos hasta el momento por las Comunidades Autónomas de Baleares y Cataluña. Han sido impuestos muy importantes desde el punto recaudatorio hasta que llegó la pandemia pues rindieron en 2019 una recaudación en estas Comunidades de 130,8 millones de euros en el primer caso y 65,5 millones en el segundo.

Para cerrar este capítulo se incluyen diversos gráficos sobre la recaudación de los impuestos ambientales en Andalucía.

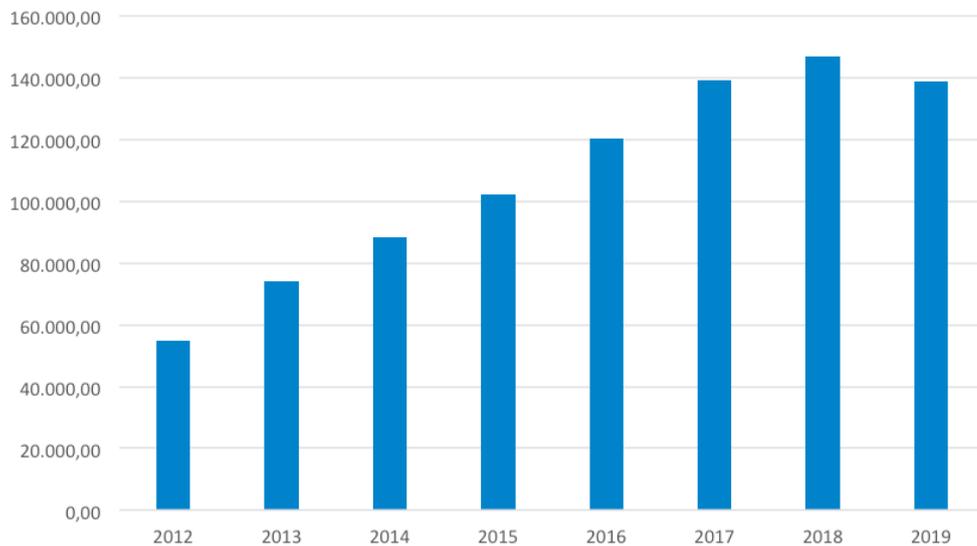
En el **Gráfico 1** se puede ver la evolución de la recaudación de los **impuestos ambientales vigentes** en Andalucía en el período 2012-2019. No se incluye por ello el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos, que quedó sin efecto como ya se explicó al introducirse el impuesto estatal.

Gráfico 1. Recaudación Impuestos ambientales Andalucía 2012-2019



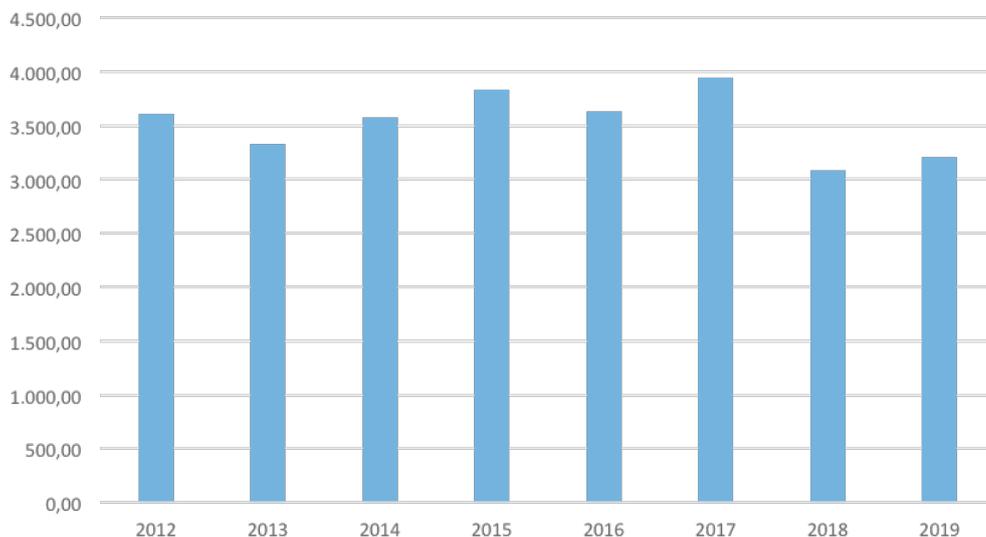
En el **Gráfico 2** se representa la evolución del **canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma** durante dicho período 2012-2019. Se trata del principal impuesto ambiental de nuestra Comunidad Autónoma situándose su recaudación en 2019 por encima de 138 millones de euros, sobre un total de 146 millones de euros de recaudación. Es decir, representa el 95% del total de la recaudación obtenida. En el período analizado el crecimiento de la recaudación de este impuesto ha sido espectacular, pasando de 54,8 millones de euros en 2014 a los 138,9 millones de euros en 2019, lo cual supone un crecimiento que puede calificarse de extraordinario, concretamente de algo más del 253,33%.

Gráfico 2. Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma (miles de €)



Si observamos ahora el **Gráfico 3** podemos observar cómo ha evolucionado en el período considerado la recaudación del **Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales**. Se trata de un impuesto que ha oscilado entre los 3,6 millones de euros recaudados en 2012 y los 3,2 millones de euros en 2019. Ha sido sin duda el impuesto que ha mantenido una recaudación más estable alcanzándose el máximo en 2017 con 3,9 millones de euros.

Gráfico 3. Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (miles de €)



En el **Gráfico 4** se refleja la evolución de la recaudación del siguiente impuesto en importancia recaudatoria en 2019 que fue el **Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera**. Su recaudación en dicho ejercicio ascendió a 3,08 millones de euros. En el período analizado podemos observar que su recaudación fue creciendo hasta alcanzar un máximo de 4,9 millones de euros en 2015 para luego iniciar un descenso importante sobre todo en 2017 –cuyas causas tal vez deberían analizarse– donde la recaudación se quedó en 2,6 millones. Después inició un repunte para llegar a una recaudación que se estabiliza en 2018 y 2019 en el umbral de los 3 millones de euros.

Gráfico 4. Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (miles de €)

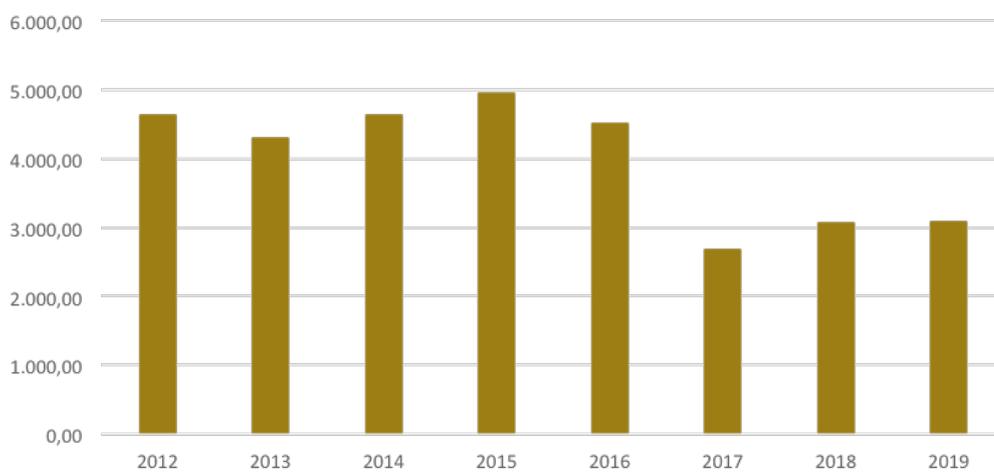
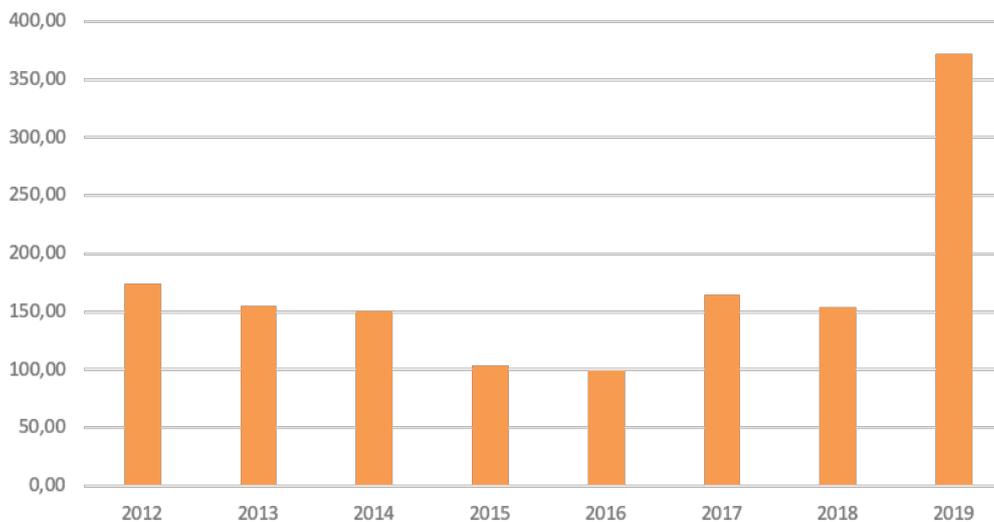


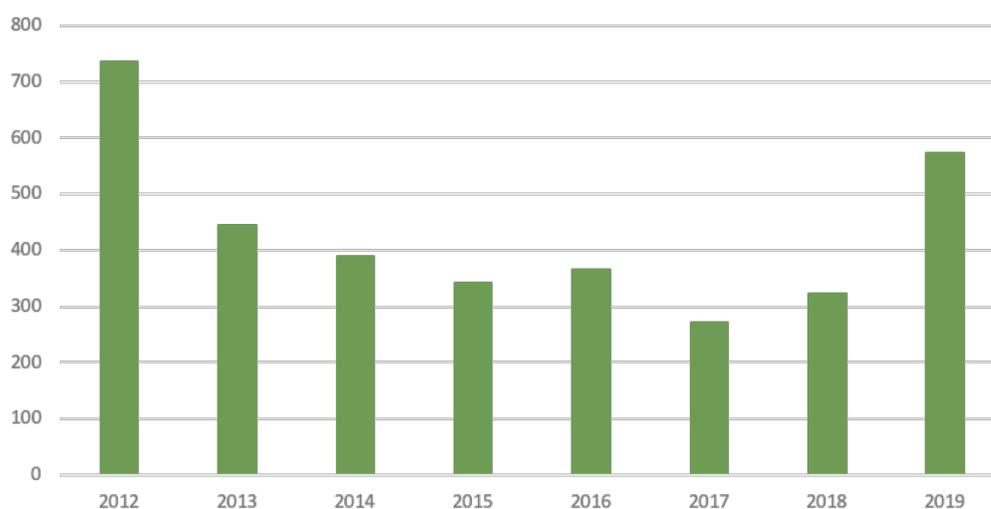
Gráfico 5. Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (miles de €)



En el Gráfico 5 se recoge la evolución de la recaudación del **Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos**. Si bien su recaudación representa un porcentaje insignificante en relación con los impuestos antes mencionados sí nos gustaría destacar que su recaudación ha permanecido estable hasta el año 2018, con ligeras bajadas en 2015 y 2016, pero con un crecimiento importante en 2019. De los algo más de 321.000 euros recaudados en 2018 pasamos a los algo más de 572.000 euros recaudados en el ejercicio 2019. En todo caso su recaudación está lejos de lo que estos impuestos rinden en otras Comunidades Autónomas como por ejemplo Extremadura con 5,6 millones de euros o Castilla y León con 7,8 millones de euros.

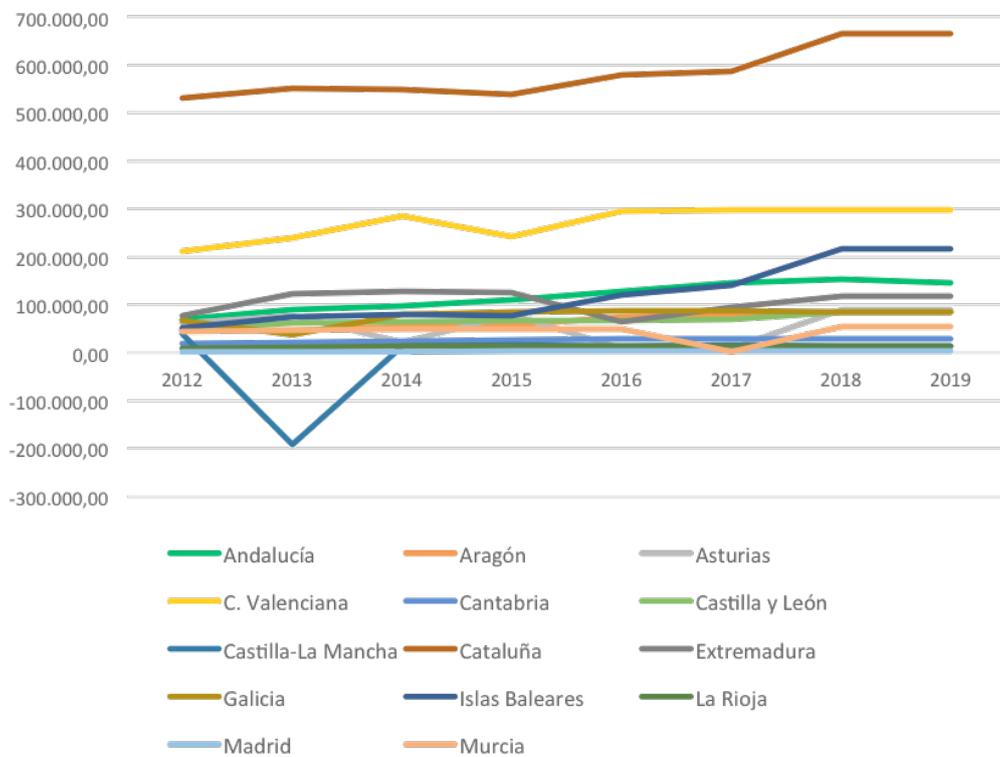
En el **Gráfico 6** podemos ver cómo ha evolucionado la recaudación del **Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso** en los ocho años tomados en consideración. Este impuesto ha tenido una evolución nada estable –quizás debería analizarse– pues comenzó rindiendo en 2012 más de 735.000 euros, para después iniciar un descenso hasta caer a los poco más de 270.000 euros en 2017 y finalmente repuntar hasta los 321.000 euros en 2018 y 572.000 euros en 2019.

Gráfico 6. Impuesto sobre bolsas de plástico (miles de €)



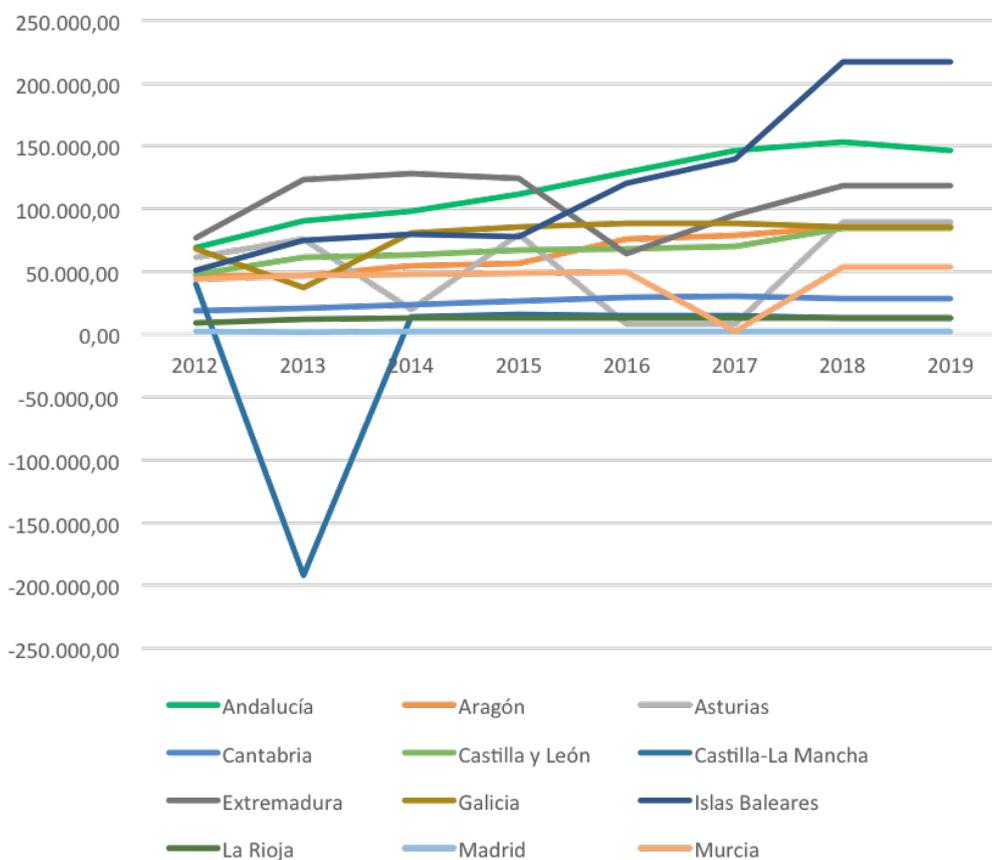
En el **Gráfico 7** se puede ver la evolución comparada de la recaudación de los impuestos ambientales por Comunidades Autónomas. Destaca muy por encima de las demás Cataluña con una recaudación total de 665,6 millones de euros, seguida de la Comunidad Valenciana con 298,9 y por Baleares con 216,8 millones y en cuarto lugar se sitúa Andalucía con una recaudación de 146,1 millones. Puede comprobarse cómo Andalucía ha duplicado su recaudación en el período 2012-2019 al pasar de 69,1 millones a 146,1 y Baleares ha multiplicado por cuatro su recaudación al pasar de 51,06 a los 216,8 millones. También es considerable el incremento que se ha producido en Aragón que ha pasado de 47,096 millones a 85,6 millones y en Castilla y León donde se ha pasado de recaudar 47,7 millones a 84,4 millones. Un incremento importante también de la recaudación también se advierte en Extremadura donde se pasa de 76,8 millones a 118,2 millones, por la especial importancia que ha adquirido el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente que aporta en los últimos años casi 100 millones de euros de recaudación. Prácticamente en todas las Comunidades ha crecido la recaudación excepto en Castilla-La Mancha.

Gráfico 7. Evolución por Comunidades Autónomas de la recaudación de impuestos ambientales 2012-2019. Cifras en miles de euros



En el **Gráfico 8** se refleja de nuevo la evolución de la recaudación de los impuestos ambientales por Comunidades Autónomas pero excluyendo ahora a las dos Comunidades Autónomas que más recaudan, es decir, Cataluña y Comunidad Valenciana, con el fin de que su elevada recaudación no distorsione la comparativa de las demás Comunidades Autónomas.

Gráfico 8. Evolución por Comunidades Autónomas de la recaudación de impuestos ambientales 2012-2019 (sin incluir Cataluña y C. Valenciana). Cifras en miles de euros



A efectos de hacer más didáctica la exposición los tributos ambientales existentes en España se van a clasificar en siete grandes grupos, que se corresponden con los siguientes capítulos de este informe: **tributos sobre el agua, tributos sobre emisiones, tributos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, tributos sobre vehículos, tributos sobre energía, tributos sobre residuos y otros tributos ambientales.**

CAPÍTULO SEGUNDO

**Tributos sobre
el agua**

Los tres niveles de gobierno titulares de poder tributario en España han establecido tributos sobre el agua en el ámbito de sus respectivas competencias aunque desde luego sin ningún tipo de orden ni coordinación. En el ámbito de las Comunidades Autónomas los impuestos sobre el agua son los tributos propios más importantes desde el punto de vista recaudatorio, como acabamos de explicar. Pocos espacios fiscales ofrecían tantas posibilidades para el establecimiento de impuestos propios como el gravamen de las diferentes fases del ciclo del agua y esta situación la han sabido aprovechar muy bien las Comunidades Autónomas que fueron rápidas y se adelantaron al Estado.

Nos gustaría llamar la atención sobre una cuestión que es sin duda muy relevante. La mayoría de los tributos estatales y autonómicos sobre el agua se denominan cánones y no impuestos. El término canon no se corresponde con ninguna de las categorías tributarias admitidas por la Ley General Tributaria, que únicamente contempla en su artículo 2.2 tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por tanto, cualquier tributo ambiental que puedan crear las Comunidades Autónomas deberá reconducirse a una de estas tres categorías, con independencia de cuál sea su denominación.

La finalidad específica no presupuestaria de un tributo ambiental consiste en reducir la contaminación o impedir aquellas conductas o actividades más perjudiciales para el medio, y el uso del agua –en muchas ocasiones excesivo pese a la escasez de la misma en muchas zonas de España– no cabe duda que puede constituir una actividad contaminante, de ahí que haya sido gravada por la mayor parte de las Comunidades Autónomas. Por ello, creemos que la mayoría de los gravámenes sobre el uso del agua cabe calificarlos como impuestos ambientales pues cumplen los requisitos que han de cumplir estos tributos.

1. Tributos estatales

La fiscalidad del agua presenta un panorama muy complejo en España. Sobre este elemento ambiental recaen simultáneamente impuestos estatales, autonómicos y tasas locales. Dadas las características y objetivos de este Informe nos centraremos básicamente en el análisis de los impuestos autonómicos sobre el agua. No obstante nos parece conveniente hacer un breve repaso por las distintas figuras establecidas hasta la fecha por el Estado sin entrar en profundidad en el análisis de su régimen jurídico ni tampoco en el estudio de sus aspectos más conflictivos con el fin de clarificar qué materias imponibles no podrían ser ocupadas por las Comunidades Autónomas. Los tributos creados por el Estado pueden clasificarse en tres grupos: tributos sobre el uso del dominio público, tributos recuperadores del coste de las infraestructuras hidráulicas y el canon de control de vertidos.

1.1. Tributos sobre el uso del dominio público

Dentro de los tributos sobre el uso del dominio público se incluyen el canon por ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico del artículo 112 del Texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y el canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre del artículo 84 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas.

El primero tiene según la Ley que lo crea la naturaleza de tasa y grava la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico que requieran concesión o autorización administrativa. Su devengo se produce con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión o autorización. Su base imponible se determinará por el Organismo de cuenca y será el valor del terreno ocupado tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos, el valor del bien utilizado teniendo en cuenta el rendimiento que reporte y en el caso de aprovechamiento de bienes del dominio público hidráulico, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad que reporte dicho aprovechamiento. Sobre el valor de la base imponible resultante en cada caso se aplicará un tipo de gravamen anual será del 5% en los dos primeros supuestos previstos y del 100% en el tercer supuesto.

Por su parte, el canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre de la Ley de Costas grava toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante. Se trata de un tributo que recae sobre los beneficios particulares que se derivan para un sujeto de la concesión o autorización administrativa para ocupar o aprovechar dicho dominio público, por lo que es coherente que estén obligados al mismo los titulares de las concesiones y autorizaciones antes mencionadas. Su base imponible estará constituida por el valor del bien ocupado o aprovechado y dicho valor se determinará de manera distinta dependiendo de si se trata de ocupación o de aprovechamiento de bienes del dominio público marítimo-terrestre. La cuota del tributo se calculará aplicando sobre dicha base un tipo de gravamen anual del 8% en el caso de ocupación de terrenos, obras e instalaciones, mientras que en el caso de aprovechamiento dicho tipo será del 100%.

1.2. Tributos recuperadores del coste de las infraestructuras. Especial referencia a los cánones de regulación, la tarifa de utilización y el canon de servicios generales en la Ley de Aguas de Andalucía

Dentro de este segundo grupo de tributos estatales se incluyen el tradicional canon de regulación y la tarifa de utilización del agua regulados en el artículo 114 del Texto refundido de la Ley de Aguas. Son figuras que persiguen repercutir sobre el usuario el coste de inversión en infraestructuras hidráulicas y los gastos de mantenimiento o explotación de tales infraestructuras.

El canon de regulación se aplica a los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas financiadas, total o parcialmente con cargo al Estado, con el fin de compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras. Así pues, el canon de regulación grava la realización a cargo del Estado

de obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas que beneficien al sujeto pasivo, como sería por ejemplo la construcción de un embalse. Pero al mismo tiempo este tributo también grava los gastos de explotación y conservación del citado servicio. Por su parte, la tarifa de utilización del agua grava a los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas realizadas, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, con la finalidad de compensar los costes de inversión que soporte la Administración y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.

La cuantía de estos dos tributos se fijará sumando las siguientes cantidades: a) El total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas; b) los gastos de administración del organismo gestor imputables a dichas obras, y c) el 4% del valor de las inversiones realizadas, debidamente actualizado, teniendo en cuenta la amortización técnica de las obras e instalaciones y la depreciación de la moneda. Respecto a la forma de distribuir individualmente este importe global el artículo 114.4 del Texto refundido de la Ley del agua dispone que se realizará con arreglo a criterios de racionalización del uso del agua, equidad en el reparto de las obligaciones y autofinanciación del servicio, remitiendo su concreción al Reglamento.

La Comunidad Autónoma de Andalucía viene ejercitando sus funciones como organismo de cuenca tanto en la vertiente atlántica como en la mediterránea, haciendo así uso de la posibilidad que le brinda por la transferencia de competencias de la autoridad de cuenca. La regulación autonómica del régimen económico-financiero se encuentra en el Título VIII de la Ley 9/2010, de 20 de julio, de Aguas de Andalucía. Dada la dificultad que presentaba la aplicación de los cánones regulados en la Ley estatal de aguas Andalucía decidió sacar de las bases de los cánones y tarifas los gastos de administración y crear un nuevo tributo denominado canon de servicios generales.

La Ley de Aguas de Andalucía dedica los artículos 97 a 99 al canon de regulación y a la tarifa de utilización, para calificarlos como ingreso propio de la Comunidad Autónoma y para regular con detalle el período impositivo, el devengo y su cuantificación. En concreto, estos tributos se devengarán el 31 de diciembre de cada año, coincidiendo el período impositivo con un año natural, excepto el ejercicio en el que se produzca el otorgamiento de la concesión o autorización sobre el dominio público hidráulico o su cese, en cuyo caso, se calcularán proporcionalmente al número de días de vigencia de la concesión o autorización sobre el dominio público hidráulico. Pero la principal novedad que introduce la Ley andaluza es que no se tendrán en cuenta los gastos de administración a los que se refiere el artículo 114.3,b) del Texto refundido de la Ley de Aguas creándose para ello el canon de servicios generales.

El hecho imponible de este tributo está constituido por la realización de actividades y la prestación de servicios de administración general de la Administración Andaluza del Agua, que afecten directa o indirectamente a la conservación y explotación de las obras hidráulicas, así como a los diferentes usos y aprovechamientos de aguas subterráneas y superficiales. Declara sujetos pasivos, a título de contribuyente, a todos los usuarios de aguas, afectados o beneficiados por la realización de actividades y prestación de servicios, personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que ostenten cualquier título de derecho sobre las mismas: concesión, autorización o inscripción en el Registro de Agua, en el Catálogo de Aguas Privadas y, en general, quienes lleven a cabo el aprovechamiento o uso de las aguas en los distintos sistemas de explotación de recursos. Ahora bien, se declaran exentos del canon los titulares de los usos y aprovechamientos del agua inferiores a siete mil metros cúbicos anuales. Su período impositivo coincidirá con el año natural y el devengo tendrá lugar el 1 de enero de cada año.

Para la determinación de su cuantía y conforme a lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley andaluza de aguas el importe global a repartir entre el padrón de sujetos pasivos se fijará para cada ejercicio en función de los gastos de administración del organismo gestor que afecten directa o indirectamente a la conservación y explotación de las obras hidráulicas, así como a los diferentes usos y aprovechamiento de aguas subterráneas y superficiales. Una vez obtenida la cuantía se distribuirá entre los usuarios conforme a los siguientes criterios:

- Para los usos de producción eléctrica, el canon se repercutirá en función de la potencia instalada.
- En el resto de los usos del agua, con independencia de que se trate de aguas superficiales o subterráneas, el canon se repercutirá en función del volumen de agua concedido, autorizado o, en su defecto, captado. No obstante, en los usos de refrigeración o piscifactorías, se aplicará sobre coeficiente 1/100 reductor.

Se establece no obstante un importe mínimo del canon que deberá ser satisfecho por los usuarios y que se eleva a 20 euros.

Es decir, lo que hace la Ley andaluza es fingir que existe una única y gran obra hidráulica en todo el territorio.

Ante los problemas que han venido sufriendo los organismos de cuenca para aprobar a tiempo las exacciones anuales, la Ley andaluza establece que cuando por razones propias de la tramitación, por la interposición de recursos o reclamaciones o por otras causas, no se hubiera fijado la cuantía del canon de regulación y la tarifa de utilización correspondientes al ejercicio, se considerará vigente la última aprobada. Esta es la misma solución prevista en la normativa catalana. En este caso, añade la ley, las diferencias en más o en menos que pudieran resultar entre las cantidades previstas de gastos de funcionamiento y conservación para el ejercicio cuya cuantía se ha prorrogado y los gastos realmente producidos y acreditados en la liquidación de dicho ejercicio se tendrán en cuenta para la determinación de la cuantía del canon y la tarifa de utilización del agua del ejercicio siguiente. Esta norma se aplica también al canon de servicios generales.

El canon de servicios generales no se ha desarrollado reglamentariamente. Su desarrollo tendría que liderarlo la Dirección General de Planificación y se ha debatido sobre este tema y se ha incluido una propuesta de síntesis en el Pacto Andaluz por el Agua, Fase III, concretamente en el documento que lleva por título "Propuestas de los Agentes y propuestas de Síntesis", Septiembre 2020 (versión tras jornada de participación del 9 de septiembre), en su página 128. Dicha propuesta dice lo siguiente:

"Para una moderna y eficiente gestión del dominio público hidráulico es imprescindible implementar el canon de servicios generales previsto en el Título VIII de la Ley Andaluza de Aguas, no solo como herramienta tributaria para dotarse de los recursos humanos y tecnológicos necesarios, sino también como mecanismo para incentivar el uso sostenible del agua y las buenas prácticas."

Convendría pues que se ejecutase esta propuesta a fin de poder exigir el canon de servicios generales.

1.3. Canon de control de vertidos

En el tercer bloque de impuestos estatales sobre el agua se incluye el canon de control de vertidos del artículo 113 del Texto refundido de la Ley de Aguas, cuya redacción procede de la modificación realizada por la Ley 46/1999, de 13 de diciembre. La propia Ley lo califica como tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica. Grava a los sujetos que lleven a cabo el vertido y es compatible con otras figuras que pueden establecer las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales en el ámbito de sus respectivas competencias.

Se trata de un tributo que en su configuración actual es más que un impuesto una tasa con un componente ambiental evidente en la medida en que su cuantía depende, entre otros elementos, de la contaminación del agua vertida y las características del medio al que se vierte. Así, su importe será el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido, precio unitario que a su vez se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración reglamentariamente establecido en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte.

En las cuencas intracomunitarias andaluzas (cuenca atlántica y cuenca mediterránea) este impuesto se liquida por la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible de la Junta de Andalucía. Concretamente por la Coordinación de Tributos sobre el Agua de la Secretaría General de Medio Ambiente, Agua y Cambio Climático en el caso de las cuencas atlánticas y por la cuenca mediterránea andaluza en el caso de las mediterráneas. Para las cuencas atlánticas la Coordinación de Tributos solicita anualmente a las Delegaciones Territoriales afectadas (Huelva y Cádiz) la información necesaria sobre las liquidaciones. Con los datos recibidos se preparan las liquidaciones a través del Sistema Unificado de Recursos (SUR) de Hacienda y se notifica a los titulares. La cuenca mediterránea lo hace de forma similar para los vertidos a su cuenca.

Según la información que se nos ha facilitado desde el área de Medio Ambiente la recaudación del Canon de Control de Vertidos ascendió en 2018 a 2.300.000 euros y en 2019 a 2.400.000 euros. En cuanto al número de liquidaciones durante 2019 se emitieron 675 liquidaciones del canon en la cuenca mediterránea y 387 en la cuenca andaluza.

Al igual que ocurre en el caso del canon de regulación y la tarifa de utilización la Comunidad Autónoma de Andalucía podría haber legislado en materia de canon de control de vertido para las cuencas intracomunitarias pero no lo ha hecho.

En cuanto a su conflictividad hemos consultado al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y nos han confirmado que todas las reclamaciones son por vertidos municipales, siendo reclamantes habituales los Ayuntamientos o consorcios locales. Y decimos habituales puesto que reclaman cada liquidación anual de la tasa. Es verdad que en los últimos años se ven progresos, pero sorprende que bastantes de estos vertidos no están autorizados por la Confederación, por no tener estación depuradora o estar en construcción. En estos casos la principal discusión es el volumen de vertido, según el Reglamento hay que determinarlo por métodos indirectos; la Confederación suele acudir al volumen solicitado en el expediente de autorización, y los sujetos pasivos insisten en lo que llaman "volumen real", muchas veces deducido del caudal de abastecimientos, aunque esto último se rechaza porque los vertidos suman caudal suministrado y lluvias. Es cierto también que las sentencias de la Sala tienden a estimar cuando el recurrente ha hecho un esfuerzo probatorio y la Administración no.

Un tema específico de discusión es a veces es el factor de grado de contaminación que se aplica según las aguas cuenten o no con tratamiento adecuado, coeficiente que en su grado máximo (vertido sin depuración) multiplica el canon por 2,5; se parte de pruebas analíticas, que no suelen ser rebatidas con contrainformes; en ciertos casos la depuradora está al parecer terminada y en funcionamiento, pero la Confederación sigue sin aplicar el coeficiente previsto en la autorización de vertido -en su lugar procede el coeficiente de aguas sin tratamiento adecuado-, porque ésta exige la aprobación del reconocimiento final de las obras (art. 249 del RDPH). Curiosamente, aunque deberían ser datos indiscutidos, a veces también se impugna el coeficiente basado en la población de habitantes-equivalentes. Cuando no hay prueba en el expediente de actuaciones que justifiquen la tasa aneja por prestación de servicios facultativos del Decreto 138/1960, se anula la liquidación en este punto, tal y como viene haciendo la Sala del TSJA.

La mayoría de las reclamaciones se desestiman. En general las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo se confirman cuando recurren al contencioso. Existen dos grupos de Ayuntamientos reclamantes: los de la zona de Sevilla y los de la zona de Granada, que abarcan casi todas las reclamaciones de este canon. Esto a su vez provoca que unos pleitos se vean en la Sala de Sevilla y otros en la de Granada, que lleva mucho más retraso.

2. Tributos autonómicos sobre el agua

Con el fin de ser pedagógicos en la exposición de los impuestos autonómicos creados hasta el momento que recaen sobre el agua voy a dividirlos en tres bloques. En primer lugar me ocuparé de los impuestos que gravan el saneamiento y depuración de aguas residuales. Con estos tributos se pretende básicamente allegar recursos para financiar las infraestructuras de depuración que han de construir en el ámbito de sus respectivas competencias con el fin de dar cumplimiento a las previsiones contenidas en la normativa comunitaria en la materia. En el momento actual todas las Comunidades Autónomas excepto Castilla-La Mancha han creado un tributo de este tipo. En el segundo bloque me ocuparé de los impuestos que gravan los vertidos al litoral, establecidos por las Comunidades Autónomas de Andalucía y Murcia. Por último serán objeto de estudio otros impuestos vinculados al agua, bloque en el que se incluyen las figuras que gravan el agua embalsada.

2.1. Impuestos sobre vertido de aguas residuales

2.1.1. Enumeración y naturaleza jurídica

La mayoría de Comunidades Autónomas de régimen común han creado un tributo propio sobre el vertido de aguas residuales con el fin de financiar las infraestructuras de saneamiento y depuración que han de construir en el ámbito de sus respectivas competencias con el fin de dar cumplimiento a las previsiones contenidas en la normativa nacional y comunitaria en la materia.

Se trata de tributos que, como ahora se explicará, gravan cualquier consumo potencial o real del agua de toda procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir su vertido directo o a través

de las redes de alcantarillado. Por lo que respecta a su naturaleza se trata, pese a denominarse en la mayoría de los casos cánones, de auténticos impuestos, ya que no se exigen por la prestación de ningún servicio público o actividad administrativa sino por el mero consumo de agua.

Se trata como ya hemos explicado de los impuestos propios más relevantes desde el punto de vista recaudatorio, estando afectada su recaudación mayoritariamente a la financiación de las actuaciones de política hidráulica realizada por la Comunidad Autónoma. Así por ejemplo, para la Comunidad de Cantabria el canon del agua residual representó en 2018 un 98,8% del total recaudado en dicha Comunidad con impuestos propios y para Andalucía el Canon de mejora representó en 2019 algo más del 95% del total de la recaudación total de sus impuestos propios. Para tener una idea de la importancia en términos recaudatorios de estos impuestos autonómicos basta citar el caso del canon del agua de Cataluña con el que se recaudó en 2018 algo más de 504 millones de euros, por lo que sin duda estamos ante un impuesto de gran potencial recaudatorio.

En la actualidad han aprobado tributos sobre el saneamiento y vertido de aguas residuales todas las Comunidades Autónomas excepto Castilla-La Mancha y Madrid. Generalmente gravan el vertido de aguas residuales manifestado a través del volumen de agua consumido. En concreto, las figuras tributarias existentes y las normas actualmente vigentes que las regulan son las siguientes:

- Andalucía: a través de su Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas para Andalucía, creó dos impuestos distintos bajo la denominación común de canon de mejora. El primero de ellos es el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma y el segundo el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales. Andalucía es la única Comunidad en la que simultáneamente se exige un tributo por las infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales que así lo hayan solicitado y que ya existía desde 1996 y un tributo autonómico por las infraestructuras de depuración de interés de la Comunidad Autónoma.
- Aragón: canon de saneamiento (Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua), que fue sustituido por el Impuesto sobre la contaminación de las aguas (Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de Aguas y Ríos de Aragón).
- Baleares: canon de saneamiento (establecido por la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, por la que se establece y regula el canon de saneamiento, que actualmente se encuentra regulado en el Decreto Legislativo 1/2016, de 6 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley 9/1991).
- Canarias: canon del agua (Ley 12/1990, de 26 de julio, por el que se aprueban las normas reguladoras del agua).
- Cantabria: canon de saneamiento (Ley 2/2002, de 29 de abril, por la que se aprueban las normas reguladoras de saneamiento y depuración), sustituido por el canon del agua residual (Ley 2/2014, de 26 de noviembre, de abastecimiento y saneamiento de aguas).
- Cataluña: canon del agua (Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación de aguas). Con anterioridad a esta figura existieron en Cataluña otros dos tributos sobre el saneamiento, concretamente el canon de saneamiento de aguas y el incremento de la tarifa de suministro de agua, que fueron creados por la Ley 5/1981, de 4 de junio.
- Comunidad Valenciana: canon de saneamiento de aguas residuales (Ley 2/1992, de 2 de marzo, de evacuación, tratamiento y reutilización de aguas residuales)

- Extremadura: canon de saneamiento (Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura).
Decreto 157/2012, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- Galicia: canon de saneamiento (regulado por la Ley 9/2010, de 4 de noviembre de aguas de Galicia, aunque fue creado por la Ley 8/1993, de 23 de junio, de administración hidráulica de esta Comunidad).
- La Rioja: canon de saneamiento (Ley 5/2000, de 25 octubre, sobre saneamiento y depuración de aguas).
- Murcia: canon de saneamiento (Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia e Implantación del Canon de Saneamiento, que fue modificada por la Ley 3/2002, de 20 de mayo, de Tarifa del Canon de Saneamiento).
- Navarra: canon de vertidos (Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de las aguas residuales).
- País Vasco: canon del agua (Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas).
- Principado de Asturias: canon de saneamiento (Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre Abastecimiento y Saneamiento de Aguas), que fue sustituido con la aprobación de la Ley 1/2014, de 14 de abril, por el Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua (su regulación actual se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios).

La Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha cuenta con dos figuras denominadas canon de aducción y canon de depuración, cuya regulación se contiene en la Ley 12/2002, de 27 de junio, reguladora del ciclo integral del agua de la Comunidad y a las que se hará después una mínima referencia.

Por su parte la Comunidad de Madrid estableció en 1984 la llamada tarifa de saneamiento, introducida a través de la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, Reguladora del Abastecimiento y Saneamiento de Agua y en 1993 introdujo la tarifa de depuración de aguas residuales mediante su Ley 10/1993, de 26 de octubre, de vertidos industriales al sistema integral de saneamiento.

Resulta llamativo que en la mayoría de las Comunidades Autónomas este tributo se denomina canon. Ya tuvimos ocasión de explicar unas páginas más arriba que el término canon no se corresponde con ninguna de las categorías tributarias admitidas por la Ley General Tributaria, que únicamente contempla tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por tanto, cualquier tributo que puedan crear las Comunidades Autónomas deberá reconducirse a una de estas tres categorías, con independencia de cuál sea su denominación.

Teniendo en cuenta su configuración y régimen jurídico se puede afirmar que la mayoría de estos tributos son verdaderos impuestos pues no existe ningún tipo de vinculación con ninguna actuación o actividad de la Administración que pudiera hacernos pensar que nos encontramos ante una tasa, por mucho que en su regulación se aluda en algunos casos a la afectación de los ingresos obtenidos con estos tributos a la financiación de las infraestructuras de depuración declaradas de interés de la Comunidad Autónoma. Pese a ello, curiosamente tan sólo hay dos Comunidades que se atreven a calificarlos como auténticos impuestos. Son el Principado de Asturias y Aragón. Cantabria también lo califica como impuesto de carácter extrafiscal pero sólo en la exposición de motivos de su Ley 2/2014. Otro tanto

ocurre con La Rioja, en cuya Ley reguladora de este tributo, la Ley 5/2000, se llega a afirmar en su exposición de motivos que desde su primera introducción en esta Comunidad Autónoma el canon tuvo naturaleza impositiva.

Merece la pena citar en relación con el impuesto aragonés cómo se justifica en la exposición de motivos de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de esta Comunidad Autónoma, que se cambie el término canon por el de impuesto: "(...) respecto al Canon de Saneamiento, quizás la modificación más visible sea la del cambio operado en su denominación, que pasa al elenco impositivo, aunque sin cambiar su naturaleza jurídico-tributaria ni su finalidad medioambiental, bajo el nombre de «Impuesto sobre la Contaminación de las Aguas», sin perjuicio de la introducción de diversas mejoras de carácter marcadamente técnico. El cambio en la denominación persigue, por una parte, acentuar la correspondencia entre el nombre que identifica a este impuesto y el objeto y los elementos esenciales del mismo, y, por otra parte, poner de manifiesto con mayor nitidez que la naturaleza jurídica de este tributo es la de un impuesto, evitando una confusión cada vez más extendida que ha llevado con frecuencia a interpretar erróneamente que se trata de una tasa." Nunca está de más llamar a las cosas por su nombre. En todo caso sí resulta llamativo que dicha exposición de motivos califique al tributo aragonés como impuesto *solidario* de finalidad ecológica.

El principal argumento por el que puede defenderse que se trata de impuestos y no de tasas es porque su hecho imponible está constituido, como a continuación se explicará, por el consumo de agua. En la definición del hecho imponible no se establece conexión alguna con ningún tipo de servicio o de actividad administrativa que nos hiciera pensar que nos encontramos ante tasas. Esta argumentación fue utilizada por el Tribunal Constitucional que en su Sentencia 85/2013, de 11 de abril, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por un grupo de diputados en relación con la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, afirmó a propósito del canon del agua del País Vasco en su Fundamento Jurídico segundo, apartado b): "(...)que examinada la estructura del denominado canon del agua se comprueba que en su hecho imponible no aparece ningún servicio administrativo u ocupación del dominio público con carácter principal sino que lo que se grava, primordialmente, es la capacidad económica puesta de manifiesto por el uso del agua junto al daño ambiental. Tratándose, como es el caso, de un impuesto (...)".

2.1.2. Hecho imponible y carácter extrafiscal

El hecho imponible de estos tributos autonómicos está constituido por el uso o el consumo real o potencial del agua, por la afección al medio que pudiera producir el vertido de las aguas residuales (Aragón, Galicia, País Vasco y el Principado de Asturias). En otras Comunidades la formulación varía y se invierten los términos estableciéndose que constituye su hecho imponible el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo, real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia (Baleares, Cantabria, Comunidad Valenciana, La Rioja). En el caso de Cantabria por ejemplo se añade que en el caso de las aguas residuales industriales la generación de agua residual se manifiesta a través «de la carga contaminante vertida». Y en el caso de Andalucía y Extremadura el hecho imponible se define como «la disponibilidad y el uso urbano del agua de cualquier procedencia, suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas», asimilándose al uso urbano «las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento». Cuando se habla en estos impuestos de disponibilidad y uso del agua –en el caso de Andalucía en el artículo 74 de la Ley 9/2010– claramente se está haciendo referencia al consumo puesto que al regular la base imponible –en nuestro caso en el artículo 75 de la Ley 9/2010–

se alude a volumen de agua facturado o suministrado por las entidades suministradoras durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos.

Obsérvese que en el canon andaluz de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma hay un segundo hecho imponible junto al mencionado del uso urbano del agua que está constituido por las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento en los términos que dispone la Ley que estamos comentando. Este segundo hecho imponible constituye una importante novedad en el panorama autonómico, pues hasta la fecha en ninguna Comunidad Autónoma se habían gravado las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento. Hay que valorar positivamente esta previsión legal puesto que persigue hacer tributar las pérdidas de agua que signifiquen, según se advierte en la propia exposición de motivos, un uso ineficiente por las entidades suministradoras de agua de uso urbano. Debemos dejar apuntado que durante el proceso de redacción de la Ley de aguas andaluza las empresas suministradoras mostraron su oposición a la inclusión de este nuevo hecho imponible por razones de estricto interés empresarial.

Aunque el precepto que regula el hecho imponible en el caso de la Ley andaluza no lo establezca expresamente también está gravado por este tributo el consumo de agua por la propia entidad suministradora. Así se deduce de lo previsto en el artículo 89.2 de la Ley 9/2010 que regula la autoliquidación en el que se dispone: “El importe de las cuotas facturadas, de las que no hayan sido repercutidas en factura y de las que correspondan al consumo de la propia entidad suministradora se ingresará en el plazo señalado en el apartado 1 y en el lugar y forma establecido por Orden de la Consejería competente en materia de hacienda”. Este es un dato que viene a corroborar que estamos ante un impuesto propio autonómico sobre el consumo de agua.

También tenemos Comunidades Autónomas, como es el caso de Cataluña, donde la definición del hecho imponible es muy amplia y detallada pues el canon del agua grava el uso real o potencial del agua, considerándose como tal:

- a) La captación del medio o de una infraestructura de la Agencia Catalana del Agua o de otro operador; la distribución y el consumo de aguas superficiales o subterráneas, y la producción mediante instalaciones de tratamiento de agua marina.
- b) La emisión de contaminantes en las aguas y las actividades de recogida y tratamiento de aguas que den lugar posteriormente a vertidos en el medio receptor.
- c) Cualquier otra aplicación, incluso no consuntiva, de las aguas superficiales o subterráneas que pueda repercutir de modo significativo en el estado de las aguas, como la generación de energía eléctrica y la refrigeración.

En todo caso y como bien tuvimos ocasión de explicar son impuestos todas las figuras vigentes que mantienen la denominación de «canon de saneamiento» o «cánones del agua», así como el canon del agua residual de Cantabria, porque sus respectivos hechos imposables están desvinculados de cualquier actuación administrativa, si bien con ellos se va a pretender financiar la actividad de depuración de aguas residuales. Las ventajas de configurarlos como impuestos y no como tasas son evidentes y en ello ha incidido la doctrina (Jiménez Compaired, 2016). Aparte de que en su opinión es más justo y solidario, si el hecho imponible es la realización de vertidos o la producción de aguas residuales «el producto del mismo corresponderá a una única Administración con independencia de quién preste el servicio» y el tributo «puede exigirse aun cuando el agua residual producida no sea tratada, esté programado su tratamiento futuro, o no esté programado nada de esto». En segundo término, el legislador autonómico,

«podrá escamotear legalmente al ciudadano la ecuación coste-rendimiento que regiría la economía de una tasa». Por otra parte, no tendría «que evacuar estudios económico-financieros y no estará sometido al eventual control judicial que examinaría en caso de litigio si la actividad se ha efectuado y si ha beneficiado o al menos afectado al sujeto pasivo».

Se trata de tributos creados con la finalidad de que los usuarios contribuyan a financiar especialmente los costes de construcción, explotación, mantenimiento y gestión de los sistemas de evacuación, saneamiento y depuración de aguas residuales, buscando en algunos casos también incentivar el ahorro de agua. Los gastos relativos al ciclo del agua los están asumiendo en España las Comunidades Autónomas porque son materias que entran dentro del ámbito de su competencia. En el caso de Andalucía por ejemplo la redacción original de la Ley 9/2010, de aguas de la Comunidad Autónoma, establecía en su artículo 80 la afectación de los ingresos procedentes del canon “a la financiación de las infraestructuras de depuración declaradas de interés de la Comunidad Autónoma”. Posteriormente, a través de la disposición final duodécima de la Ley 3/2019, se modificó dicho precepto para establecer la afectación de su recaudación “a la financiación de las infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma”. Sólo los tributos de reciente creación, como por ejemplo el Impuesto sobre la contaminación de las aguas de Aragón, el canon de saneamiento de Extremadura o el canon del agua de Galicia y el País Vasco, hacen referencia a que los mismos tratan de dar respuesta al principio de recuperación de costes derivados de las instalaciones de depuración, establecido por la Directiva Marco de Aguas y por el Texto Refundido de la Ley de Aguas.

En línea con lo anterior, otra característica importante de los cánones del agua de última generación es que están configurados con la intención de superar la concepción estrictamente finalista de los primeros cánones, con cierta independencia de las acciones concretas de depuración de las aguas residuales y ello con la finalidad de poder convivir con las tasas locales. En esta línea, en el caso de Galicia hay que distinguir entre el canon y el coeficiente de vertido a sistemas de depuración. Como bien se explica en la exposición de motivos de la Ley gallega 9/2010, la razón de ser de esta alternativa es doble: por un lado con esta dualidad se pueden recuperar los costes medioambientales a que se refiere la Directiva marco del agua y, por otro, sirve para permitir la realización de principios como el de solidaridad intraterritorial y el de justicia, con el fin de que allí donde actúe la Comunidad Autónoma las tarifas que exigirá por los servicios prestados a las personas usuarias serán uniformes.

Un último dato que me gustaría destacar en este apartado referido al hecho imponible es que Andalucía es la única Comunidad en la que simultáneamente se exige un tributo por las infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales que así lo hayan solicitado y que ya existía desde 1996 y el impuesto por las infraestructuras de depuración de interés de la Comunidad Autónoma. Conforme a lo establecido en el artículo 29.1 de esta Ley se consideran obras de depuración de interés de la Comunidad Autónoma las obras que expresamente así se declaren por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía.

¿Qué habría ocurrido si la Comunidad Autónoma de Andalucía hubiera establecido directamente un tributo autonómico para financiar dichas infraestructuras como hicieron otras Comunidades Autónomas? La respuesta es que no se habría planteado la situación de convivencia tributaria que se da en Andalucía de dos figuras que recaen sobre el ciclo del agua, una local y otra autonómica. Pero no se hizo en su momento, y lo que se aprobó fue una figura que permitiera financiar las obras que tenían que acometer las Entidades Locales. Con la aprobación de la Ley 9/2010 se intenta poner orden en esta complejo panorama, aunque la situación sigue siendo de superposición de figuras tributarias.

En nuestra opinión se trata de tributos extrafiscales teniendo en cuenta lo que hemos expuesto anteriormente sobre cuándo se puede calificar un impuesto como extrafiscal. Conviene advertir que algunos autores han cuestionado la coincidencia con el hecho imponible de las tasas exigibles por la prestación de servicios de suministro de agua, depuración y alcantarillado. Las posibles dudas que pudieran existir en este sentido han quedado en principio disipadas por la STC 85/2013, de 11 de abril, que con ocasión de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, entiende que el canon vasco del agua, semejante a sus hermanos del resto de las Comunidades Autónomas, grava primordialmente *“la capacidad económica puesta de manifiesto por el uso del agua junto al daño ambiental”*. Descarta que viole las prohibiciones de doble imposición contenidas en el artículo 6 LOFCA una vez fue reformada ésta por LO 3/2009, de 18 de diciembre, cuya redacción vigente al momento de dictar sentencia es el parámetro de control en los conflictos constitucionales de competencias. Dada la claridad con la que el Tribunal se pronuncia sobre el carácter extrafiscal y la naturaleza ambiental de este impuesto propio establecido por la Comunidad Autónoma del País Vasco y puesto que esta doctrina resulta de aplicación a los demás impuestos autonómicos sobre el agua, reproducimos a continuación los argumentos que llevan al Tribunal a defender esta conclusión y que se contienen en su Fundamento Jurídico 4 de dicha Sentencia:

*“Por el contrario, como ya hemos advertido, examinada la estructura del denominado «canon del agua», se comprueba que en su hecho imponible no aparece ningún servicio administrativo u ocupación del dominio público con carácter principal, sino que lo que se grava, primordialmente, es la capacidad económica puesta de manifiesto por el uso del agua, junto al daño ambiental. **Se trata, como ya hemos advertido, de un impuesto ambiental de naturaleza extrafiscal** con el que se persigue incentivar el uso eficiente del agua. A diferencia de la tasa municipal ofrecida como contraste, en el canon del agua no media actividad administrativa de carácter prestacional, en este caso habría de realizar la Agencia Vasca del Agua, entidad a la que corresponde la gestión del tributo de acuerdo con lo establecido en el artículo 51.1 de la Ley de aguas del País Vasco, sino que se grava la afección que el uso consuntivo del agua ocasiona en el medio ambiente. Así, de acuerdo con el artículo 45.1 de esta ley, constituye el hecho imponible del impuesto «el consumo real o potencial del agua en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los términos establecidos en la presente ley, por la afección al medio que su utilización pudiera producir». A la **naturaleza extrafiscal de este tributo** se refiere específicamente la exposición de motivos de la Ley de aguas del País Vasco, donde tras consignarse que «la regulación de un nuevo canon del agua, que cierra el régimen tributario sobre este bien, constituye una de las innovaciones más destacables» de la ley, se añade que «la contribución a un uso sostenible de los servicios públicos del agua y la contribución a la recuperación de los costes en que se haya incurrido, comprendidos dentro de éstos los costes financieros, ambientales, de infraestructuras y los costes de recursos, son los principios ordenadores de la regulación. Las cantidades recaudadas se dedicarán a la prevención de la contaminación, la financiación de gastos de inversión, así como para la consecución de un buen estado ecológico de la masa de agua, conforme a lo establecido en la Directiva Marco 2000/60/CE, mediante inversiones propias o mediante concesión de ayudas para financiar el cumplimiento de la planificación hidrológica.» Se alude así al doble propósito al que debe servir el nuevo impuesto, con el que **se pretende incentivar el uso eficiente del agua y allegar recursos con los que preservar, proteger, mejorar y restaurar el medio hídrico** [en los términos del art. 43.1.a) de la Ley]. En este mismo sentido, el artículo 42 de la Ley de aguas del País Vasco dispone que el canon del agua está «destinado a la protección, restauración y mejora del medio acuático, a la colaboración con las administraciones competentes para el logro de unos servicios eficientes de suministro y saneamiento y a la obtención de la solidaridad interterritorial, que será gestionado por la Agencia Vasca del Agua». El primero de estos propósitos, la incentivación de un uso eficiente del agua, se concreta, prioritariamente, en la regulación de las exenciones y bonificaciones. En cuanto a lo primero, se declaran*

exentos del pago del impuesto, entre otros, los consumos para uso doméstico que no superen los 130 litros por persona y día [art. 46.a)], cantidad en la que sitúa el legislador autonómico el umbral máximo del uso racional del recurso; «la captación de agua marina en sustitución del uso de agua dulce» [art. 46.e)]; o, en fin, «la reutilización del agua y la utilización no consuntiva para obtención de energía u otros usos industriales, siempre que no suponga una alteración de la cantidad y calidad del agua» [art. 46.f)]. Con respecto a lo segundo, se incentiva el uso de «las mejores técnicas disponibles» para el uso agropecuario o industrial del agua, así como el aprovechamiento de las aguas pluviales o de escorrentía [art. 47.b) y c)] al contemplarse la posibilidad de otorgarles una bonificación de hasta el 95 por 100 «en función de su contribución al uso sostenible y al ahorro del agua, a la racionalización en el uso del recurso mediante la asignación de diferentes usos en función de la calidad requerida para ellos, o de su contribución a la mejora de la calidad de las aguas y, en general, de su contribución a los objetivos de la planificación hidrológica». Al segundo de los propósitos atiende en especial el artículo 43 de la Ley, rubricado «destino del tributo» y en cuyo primer apartado se dispone que el impuesto «queda afectado a la consecución de los objetivos de la planificación hidrológica en los siguientes ámbitos: a) La prevención en origen de la contaminación y la preservación, protección, mejora y restauración del medio hídrico y de los ecosistemas vinculados a él, incluyendo el mantenimiento de los caudales ecológicos. b) La consecución de un buen estado ecológico de las masas de agua, según lo establecido en la Directiva Marco 2000/60/CE. c) Las infraestructuras declaradas de interés general en la planificación hidrológica. d) La atribución de ayudas o recursos económicos a las corporaciones locales, a otras entidades y a particulares para el cumplimiento de los objetivos de la planificación hidrológica, e inversiones destinadas a ahorrar agua, con especial incidencia en la minimización de las pérdidas en las redes de distribución». Lo expuesto permite concluir que no existe la alegada identidad entre la tasa municipal por distribución de agua y el impuesto autonómico creado por la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, de aguas, pues entre una y otro existen diferencias en punto a su naturaleza tributaria y al hecho imponible que gravan. Además, el denominado canon del agua no grava cualquier consumo de este recurso sino solamente aquel que no satisfaga los criterios de sostenibilidad definidos por el legislador autonómico [en el caso del uso doméstico, el consumo que supere los 130 litros por persona y día, quedando exentos los consumos inferiores por disponerlos así el art. 46.a) de la Ley de aguas del País Vasco]. Esos criterios de sostenibilidad se proyectan, por otro lado, en la regulación legal de las bonificaciones pues, de nuevo frente a lo aducido por los Diputados promotores de este recurso de inconstitucionalidad, no son susceptibles de bonificaciones cualesquiera usos agropecuarios e industriales sino sólo aquellos en los que se utilicen «las mejores técnicas disponibles» y que contribuyan al «uso sostenible y al ahorro del agua, a la racionalización en el uso del recurso» o bien «a la mejora de la calidad de las aguas y, en general, de su contribución a los objetivos de la planificación hidrológica» (art. 47).

2.1.3. Supuestos de no sujeción y exenciones

Las Comunidades Autónomas emplean distintas fórmulas a la hora de enumerar los consumos de agua que no están sujetos a estos impuestos o que están exentos. A veces lo que en algunas Comunidades se califican como supuestos de no sujeción en otras, en cambio, se incluyen entre las exenciones. Esto ocurre por ejemplo con la utilización de agua por parte de entidades públicas para la alimentación de fuentes públicas, bocas de riego de parques y jardines públicos, extinción de incendios. En Extremadura por ejemplo se declaran exentos los usos de agua para limpieza de calles e instalaciones deportivas, excepto los destinados al riego de campos de golf y en Asturias no están sujetos los consumos de agua ordenados por las autoridades públicas en situaciones de extrema necesidad o de catástrofe.

También es frecuente la exención de la utilización de agua por parte de los agricultores para regadío o de los ganaderos, exigiéndose en el caso de Asturias la inscripción en los Registros de explotaciones agrarias o ganaderas. En el caso de Galicia, Extremadura y Cantabria no estarán exentos los usos agrícolas, forestales y ganaderos en aquellos casos en que exista contaminación especial. El concepto contaminación especial se define en Extremadura como aquella que supera la contaminación equivalente de una población de doscientos habitantes, considerando como carga contaminante media diaria de un habitante la compuesta por 30 gramos de materias en suspensión, 60 gramos de materias oxidables medidas en forma de demanda química de oxígeno, 9 gramos de nitrógeno total, y 2 gramos de fósforo total. En Cantabria se habla de contaminación especial en naturaleza o cantidad por abonos, pesticidas o materia orgánica, conceptuándose como usos agrarios, ganaderos y forestales los correspondientes a las actividades clasificadas en la sección A, divisiones 01 y 02 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009, presumiéndose salvo prueba en contrario, tales usos cuando los sujetos estén inscritos en su Registro de Explotaciones Ganaderas o Agrarias.

Un supuesto curioso es la exención prevista en Asturias para los usos domésticos cuyo vertido posterior no pueda realizarse a través de redes públicas de alcantarillado. Esta condición se cumplirá cuando concorra alguna de las dos circunstancias siguientes: 1.^a) Que la vivienda esté situada en suelo clasificado como urbano o en núcleos rurales de acuerdo con el planeamiento urbanístico vigente siempre que dispongan de infraestructuras públicas de saneamiento ya ejecutadas y en funcionamiento; 2.^a) Que, tratándose de viviendas aisladas, existan a una distancia no superior de 100 metros de la vivienda, redes de alcantarillado o infraestructuras públicas de saneamiento ya ejecutadas y en funcionamiento.

Hay otras Comunidades como por ejemplo Extremadura, Cantabria o el País Vasco que han establecido exenciones con un marcado carácter social. Así por ejemplo en Extremadura se establece un mínimo exento de dos metros cúbicos por vivienda y mes y se declaran exentos los usos domésticos cuando el contribuyente tenga reconocido el derecho a la tarifa social del agua en su respectivo municipio o sea receptor de la Renta Básica Extremeña de Inserción, con el límite de 12 m³ por vivienda y mes. También puede calificarse como social la exención del pago del componente fijo de la cuota tributaria prevista en Cantabria en favor de los perceptores de: la renta social básica; pensiones no contributivas de jubilación o invalidez; subsidio por desempleo, Renta Activa de Inserción, subvención del PREPARA, o ayuda económica de acompañamiento del programa activa y ayuda a la dependencia, con capacidad económica de la unidad familiar igual o inferior a 1,5 veces el IPREM. También entraría en este bloque la exención prevista en el País Vasco para consumos domésticos hasta 130 litros por persona y día.

Junto a todos los supuestos mencionados en Andalucía la redacción original de la Ley 9/2010 estableció una exención para evitar una doble imposición. En concreto se declaraban exentos del canon andaluz de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad los usos urbanos cuyos vertidos se realicen al dominio público hidráulico que estén gravados con el canon de control de vertidos establecido en el artículo 113 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, así como los usos urbanos cuyos vertidos se realicen al dominio público marítimo-terrestre incluidos en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales regulado en la Sección III del Capítulo I, Título II, de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre. Este supuesto de exención ha sido suprimido por la disposición final duodécima de la Ley 3/2019, de 22 de julio, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma para 2019.

2.1.4. Obligados tributarios

La mayoría de las leyes autonómicas con una u otra formulación coinciden al designar como contribuyentes a las personas físicas o jurídicas públicas o privadas y las entidades que, aun careciendo personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, que utilicen o consuman agua. En alguna Comunidad se precisa que tendrán esta condición los titulares del contrato de prestación del servicio de suministro de agua.

Con el fin de facilitar la gestión del tributo en la mayoría de estos impuestos autonómicos se atribuye la condición de sustitutos del contribuyente a las entidades suministradoras de agua (así ocurre por ejemplo en el apartado 12 del artículo 4 de la Ley andaluza 9/2010). La regulación de las suministradoras como sustitutos responde a que sería prácticamente imposible recaudar un tributo en el que tuviesen que presentar declaraciones los usuarios de agua que hay en cualquier Comunidad. Por eso se ha optado, a nuestro juicio con buen criterio, por implicar a las entidades suministradoras en el proceso de liquidación del tributo, atribuyéndoles la obligación de repercutir íntegramente el importe del tributo sobre el contribuyente, quedando éste obligado a soportarlo. En algunos casos, como sucede en el impuesto valenciano, se establece expresamente que dichas entidades quedan obligadas al pago de las cuotas del canon de saneamiento «que no hayan incluido en los recibos o facturas que emitan a cargo de los abonados del suministro».

En Cataluña se exime de responsabilidad en cuanto a los importes repercutidos sobre sus abonados y que resulten incobrables a las entidades que acrediten que no pueden llevar a cabo la recaudación por vía de apremio de lo que facturan. A tales efectos, se considera incobrable el importe repercutido por factura, cuando el abonado haya entrado en situación de concurso de acreedores o cuando concurren los siguientes requisitos: a) Que haya transcurrido más de un año desde la acreditación del impuesto repercutido sin obtener el cobro del mismo, y que esta circunstancia esté debidamente recogida en la contabilidad de la entidad; b) que el importe incobrado, correspondiente al canon del agua, sea superior a 150 euros y c) que la entidad suministradora acredite haber instado el cobro de la deuda mediante reclamación judicial o requerimiento notarial.

La normativa gallega regula la figura del responsable solidario. En concreto tienen tal condición los siguientes sujetos: en el caso de viviendas, la persona titular del contrato de suministro, en caso de no ser contribuyente, y la propietaria de la vivienda; en el caso de captaciones propias, las personas titulares de los aprovechamientos, en caso de no ser contribuyentes, y las titulares de las instalaciones mediante las cuales o desde las cuales se produzcan las captaciones o realicen los vertidos contaminantes; en el caso de utilización del agua por parte de los comuneros que pertenezcan a una comunidad de usuarios legalmente constituida, la comunidad de usuarios.

La figura del responsable solidario también está prevista en el canon vasco. Así, en lugar de atribuir la condición de sustitutos a las entidades suministradoras se les convierte en responsables solidarios del ingreso de las cantidades que en concepto de canon del agua hubieran tenido que exigir a las personas o entidades usuarias del agua en baja.

Para el segundo hecho imponible comentado en el caso del tributo andaluz, es decir, las pérdidas de agua en redes de abastecimiento, se establece que tendrán la consideración de usuarios del agua las entidades suministradoras básicamente o las personas físicas o jurídicas titulares de otras redes de abastecimiento. Este supuesto está pensado por ejemplo para el caso de un pequeño Municipio en el que el propio Ayuntamiento sea el que preste el servicio de abastecimiento domiciliario de agua o bien también para casos de urbanizaciones privadas que abastecen a los residentes en la misma.

2.1.5. Cuantificación: base imponible y cuota tributaria

2.1.5.1. Base imponible

En la mayoría de estos impuestos autonómicos la base imponible está constituida por el volumen de agua consumido o suministrado por las entidades suministradoras durante el período impositivo y si se desconoce, por el volumen de agua estimado, expresado, en todo caso, en metros cúbicos y distinguiéndose, por regla general, entre usos domésticos y usos industriales, teniéndose en cuenta en este segundo caso el volumen de contaminación producida.

Es lógico al tratarse de tributos sobre el consumo de agua que se haya optado por definir la base imponible de manera que se facilite lo máximo posible su gestión. En el caso de la Ley del Agua de Andalucía, su artículo 75.1 dispone que la base imponible del tributo andaluz está constituida por el volumen de agua facturado por las entidades suministradoras durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos. Esta es la forma de determinar la base imponible en estimación directa mediante contadores homologados y será la que se aplicará con carácter general. A tales efectos, los sujetos pasivos quedan obligados a instalar y mantener a su cargo un mecanismo de medición directo del volumen de agua efectivamente consumida.

Para el supuesto de las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento se prevé en el tributo andaluz un sistema distinto de determinación de la base imponible al no estar en este caso controlada el agua consumida. Se regula en el apartado 2 de dicho artículo 75 donde se establece que la base será igual en esos supuestos a la diferencia entre el volumen suministrado en alta a la entidad suministradora y el volumen facturado por la misma, también expresado lógicamente en metros cúbicos. Para este caso se prevé en el artículo 83.1 de la Ley 9/2010 la posibilidad de aplicar una reducción en la base imponible sobre el volumen de agua suministrada en alta a la entidad suministradora. El porcentaje de esta reducción se fijará reglamentariamente y tendrá como límite el valor de la base imponible.

También está prevista otra reducción en la base imponible en el canon andaluz y en el tributo extremeño, concretamente del 50% sobre el volumen de agua suministrada a las industrias conectadas a redes de abastecimiento con consumo superior a 10.000 metros cúbicos anuales en el caso de Extremadura y 20.000 metros cúbicos anuales en el caso de Andalucía, cuando el volumen de vertido a las redes de alcantarillado sea inferior al volumen suministrado en un 50%. Tanto en este caso como en el anterior aplicando estas reducciones a la base imponible se obtendrá la base liquidable.

Aparte de este método de estimación directa de la base, está prevista la posibilidad de recurrir a una estimación indirecta de la misma cuando concurra alguno de los supuestos establecidos en el artículo 53 de la Ley General Tributaria, que se refieren a situaciones en las que la Administración no disponga de datos para poder determinar la base imponible. En el caso del canon andaluz dicha situación podrá darse, en primer lugar, cuando las entidades suministradoras que como antes hemos explicado tienen la condición de sustitutos del contribuyente no hayan presentado la declaración de comienzo de actividad a que se refiere al artículo 90 de la Ley 9/2010. También se podría tener que acudir a la estimación indirecta cuando las entidades suministradoras no hayan presentado en los primeros veinte días naturales de los meses de enero y julio la autoliquidación semestral prevista en el artículo 89 de dicha Ley o bien las declaraciones presentadas fueran incompletas o inexactas. Igualmente cabría pensar en la posible aplicación de la estimación indirecta cuando las entidades suministradoras manifiesten resistencia a la actuación inspectora realizada por la Administración autonómica para poder liquidar el tributo.

En tercer lugar, también está prevista en la normativa reguladora de la mayoría de estos impuestos la posibilidad de determinar dicha base por estimación objetiva, para contribuyentes sin sistemas directos de medición, determinados genéricamente en atención al uso de agua que realicen y al volumen de captación que se determine por reglamento en atención a las características y circunstancias del aprovechamiento. Las respectivas normas reglamentarias regulan con detalle las fórmulas de cálculo de la base imponible del tributo conforme al método de estimación objetiva.

Resulta muy detallada la regulación de los impuestos asturiano y cántabro, donde se distinguen dos procedimientos para calcular la base imponible. En el impuesto asturiano el primer método se denomina «Base imponible en función del uso del agua» y el segundo «Base imponible en función de la carga contaminante». Dentro del primero su normativa reguladora contempla una previsión específica en relación con las aguas subterráneas. Si éstas no tienen en funcionamiento dispositivos de aforo directo de caudales de suministro, el consumo mensual a efectos de la aplicación del impuesto quedará determinado por la cantidad que resulte de dividir entre doce el total otorgado en la autorización o concesión administrativa del aprovechamiento. Si la autorización o concesión administrativa no señala el volumen total autorizado, el consumo mensual se estimará en función de la potencia nominal del grupo elevador mediante la fórmula que se describe en el anexo I del Texto refundido que regula este tributo. Para el caso de recogida de aguas pluviales para usos domésticos e industriales se establece que el consumo mensual será equivalente al resultado de dividir entre doce el volumen en metros cúbicos correspondiente al doble del volumen de los depósitos de recogida. La regulación de esta primera modalidad de determinación de la base imponible se completa con una norma referida a las diferencias entre caudal consumido y el vertido en usos industriales. En ella se dispone que en el supuesto de procesos industriales que realicen consumos anuales superiores a 22.000 metros cúbicos de agua que impliquen la incorporación ostensible de agua a los productos fabricados o la existencia de una evaporación importante, la base imponible se determinará en función del volumen de agua efectivamente vertido, siempre que la diferencia entre el consumo anual y el caudal vertido sea superior al cuarenta por ciento del consumo anual. Para que resulte de aplicación este sistema los sujetos pasivos deberán solicitarlo en la forma y plazos que reglamentariamente se establezcan. Por lo que respecta al método de determinación de la base imponible en función de la carga contaminante, podrán solicitar su aplicación las actividades industriales con un consumo anual inferior a 22.000 metros cúbicos en cuya autorización de vertido se establezca la existencia de instalaciones propias de tratamiento de las aguas residuales, así como aquellas con un consumo anual igual o superior a esos 22.000 metros cúbicos que cuenten con autorización de vertido en vigor. En el caso de usos industriales que supongan la realización de vertidos con cargas contaminantes específicas, se establece que la base imponible se determinará mediante la medición directa de la contaminación basada en el análisis de una o varias muestras.

En el tributo sobre el agua residual cántabro la base imponible, el tipo de gravamen, la cuota tributaria, el período impositivo y devengo y su liquidación, se regulan de forma separada como si se tratase de dos impuestos distintos, por una parte el canon del agua residual doméstica y por otra canon del agua residual industrial. En este segundo caso la base imponible está constituida por la cantidad de carga contaminante vertida en el período impositivo considerado, expresada en kilogramos o en otras unidades de medida y dicha carga se obtiene de multiplicar el volumen de agua residual industrial vertida por las correspondientes concentraciones de las sustancias contaminantes u otras características del agua residual industrial. Las sustancias contaminantes u otras características del agua que se considerarán serán las que vengan recogidas en la Autorización Ambiental Integrada o en la Autorización de Vertido correspondiente, o bien las que determine en cada caso el órgano competente de la Administración autonómica. En concreto podrán considerarse para la determinación de la base imponible del canon son: a) Demanda Química de Oxígeno soluble (DQO); b) Carbono orgánico total soluble (COT),

solo en los casos de no ser posible la determinación de la Demanda Química Oxígeno soluble (DQO); c) Materias en suspensión con contenido de sólidos orgánicos menor o igual a 10 por ciento (MES); d) Materias en suspensión con contenido de sólidos orgánicos mayor de 10 por ciento (MESO); E) Materias Inhibitorias (MI); F) Fósforo Total (P); G) Nitrógeno Total (NT); H) Incremento de Temperatura (IT); I) Incremento de la conductividad eléctrica (C); J) Fluoruro (F) y K) Metales Pesados (MP), como cadmio, cobre, níquel, plomo, zinc, cromo, arsénico, aluminio y mercurio.

También me gustaría dejar apuntado en relación con la determinación de la base imponible la previsión que se hace en el Impuesto asturiano sobre las afecciones ambientales del uso del agua para el supuesto de que no se proceda a la instalación de los dispositivos de medición. Para estos casos el uso estimado se evaluará de la siguiente forma, sin perjuicio de las facultades de comprobación por parte del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias:

- a) Para los usuarios domésticos se estimará un consumo por abonado a efectos del impuesto de 8 m³/mes.
- b) Para el resto de usuarios, se estimará un consumo por abonado a efectos del impuesto de 20 m³/mes.

En esta misma línea, en el impuesto catalán se contemplan lo que se denominan mínimos de facturación. Son los siguientes:

- a) 6 metros cúbicos por usuario o usuaria y mes.
- b) 3 metros cúbicos por plaza y mes para los establecimientos hoteleros.
- c) 3 metros cúbicos por unidad de acampada y mes para los establecimientos de camping.

Sobre la distinción entre usos domésticos e industriales se pronuncia con detalle la normativa aragonesa del impuesto sobre la contaminación de las aguas. Así por ejemplo, en ella se equiparan a los usos domésticos los industriales que consuman un volumen total anual de agua inferior a los mil metros cúbicos, salvo que ocasionen una contaminación de carácter especial o exista obligación de presentar declaración del volumen de contaminación producido en la actividad, en ambos casos en los términos que se establezcan reglamentariamente. En este impuesto para aquellos usos domésticos cuyas aguas residuales sean conducidas a una instalación de tratamiento de titularidad privada, el tipo aplicable estará afectado de determinados coeficientes:

- a) Coeficiente 0,25, en las instalaciones que realicen tratamiento biológico de depuración, cuando los rendimientos de depuración obtenidos en eliminación de materias en suspensión (MES) y demanda bioquímica de oxígeno (DBO5) superen el 70% o el vertido presente concentraciones inferiores a 35 mg/l de MES y 25 mg/l de DBO5.
- b) Coeficiente 0,75, en las instalaciones que realicen tratamiento biológico de depuración, cuando los rendimientos de depuración sean inferiores a los fijados en el apartado anterior o el vertido presente concentraciones que excedan de las fijadas en dicho apartado.
- c) Coeficiente 0,75, en las instalaciones que realicen tratamiento primario de depuración.

2.1.5.2. Tipo de gravamen y cuota tributaria

Una vez determinada la base imponible en estos impuestos autonómicos hay que aplicar sobre la misma el correspondiente tipo de gravamen, que es siempre una cantidad en euros por metro cúbico, cantidad que varía dependiendo de si se trata de usos domésticos o de usos industriales. A veces existe también una cuota fija por disponibilidad. Mientras que en los consumos domésticos no se suele tener en cuenta la carga contaminante, en el caso de los consumos industriales la cuota resultante es mayor conforme mayor sea el grado de contaminación producido por esos usos.

Hay no obstante algún caso como es el impuesto vasco donde no se distingue con relación a la determinación de la cuota entre usos domésticos e industriales. Así la cuota en este tributo será igual al resultado de aplicar a la base imponible un tipo de gravamen de 6 céntimos de euro por metro cúbico de agua. La doctrina que ha estudiado esta figura ha mostrado su sorpresa por esta uniformidad en el tipo impositivo, sobre todo teniendo en cuenta que la propia Ley vasca 1/2006 establece al regular los principios ordenadores del régimen económico-financiero que «el coste del agua estará directamente relacionado con las cantidades de agua utilizadas y con la degradación del medio producida por su uso y será progresivo en función de la cantidad consumida».

Atendiendo a cómo se regula la cuota tributaria podemos distinguir hasta tres grupos de Comunidades Autónomas.

2.1.5.2.1. La cuota es el resultado de sumar una cuota Fija o de servicio y una cuota variable o de consumo

La combinación de cuota fija o de servicio y cuota variable o de consumo, distinguiéndose según se trate de usos domésticos y usos industriales, es el sistema que se aplica en la Comunidad Autónoma de Baleares. Mientras que la cuota fija viene representada por una cantidad fija por mes o año, la variable consiste en un importe determinado por metro cúbico de agua consumida.

Dentro de la cuota fija se distingue entre tarifa doméstica y tarifa industrial. A su vez, dentro de la tarifa industrial la Ley clasifica en tres grandes grupos las diferentes actividades. Así, distingue entre tarifa hotelera, tarifa para restaurantes, bares y cafeterías y tarifa para otras actividades comerciales, industriales, profesionales o económicas en general, no comprendidas en las tarifas anteriores. La tarifa hotelera es una cantidad por cada plaza en establecimiento hotelero o similar, que oscila dependiendo de la categoría del establecimiento. La tarifa para restaurantes, bares y cafeterías es una cantidad fija por establecimiento dependiendo del tipo de actividad que se desarrolle en el establecimiento. Y la tarifa para otras actividades comerciales, industriales, profesionales o económicas en general, no comprendidas en las tarifas anteriores, depende del calibre del contador. En concreto, la cuota variable prevista para 2018 con carácter general es de 0,294787 euros por metro cúbico. En el caso de consumos domésticos relativos a viviendas y de consumos relativos a establecimientos hoteleros, o categorías equiparables, la cuota variable oscila en función de los bloques de consumo mensuales por cada vivienda o plaza de establecimiento, siendo la cuota variable para el Bloque 1 (entre 0 y 6 metros cúbicos/mes) de 0,285924 euros y en el Bloque 5 (más de 40 metros cúbicos/mes) de 1,714516 euros. Para el consumo en establecimientos hoteleros, la escala se aplicará en función de las plazas del establecimiento y para los campos de golf que utilicen agua depurada la cuota variable será igual a una cantidad anual que varía en función del tipo de campo de golf. Así, por ejemplo, para campos de golf de 18 o más hoyos será de 20.000 euros/año.

La técnica consistente en utilizar cuotas fijas y cuotas variables parece en principio correcta si lo que se pretende es tener en cuenta las cuestiones de estacionalidad. En el caso de Baleares la cuota fija representa quizás un porcentaje excesivamente elevado en relación con la cuantía de la cuota variable. Tal vez lo más adecuado para gravar más a las actividades que más contaminan sería aumentar el porcentaje que sobre el total de la cuota corresponde a la cuota variable.

También se calcula la cuota íntegra sumando una cuota fija por disponibilidad y una cuota variable por consumo en el caso del canon de saneamiento de Extremadura y en el canon andaluz de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma. La llamada cuota fija que se cobra por disponibilidad del agua únicamente se aplica en el caso de usos domésticos del agua y será en el impuesto extremeño de 0,75 euros al mes por usuario, con carácter general y en el caso del canon de mejora andaluz de un euro al mes por usuario. Se considera uso doméstico, según la definición contenida en el apartado 20 del artículo 4 de la Ley andaluza 9/2010, la utilización del agua para atender las necesidades primarias de la vida en inmuebles destinados a vivienda, siempre que en ellos no se realice actividad industrial, comercial o profesional de ningún tipo. La regulación de la cuota fija por disponibilidad se completa con una aclaración referida a los supuestos en que existan contadores o sistemas de aforos colectivos, situación que se da en muchos edificios antiguos en los que no existe contador individual y el suministro del agua se paga por los vecinos junto con la cuota de comunidad, pese a que en los últimos años en algunos Municipios como es el caso de Sevilla a Empresa Municipal de Abastecimiento de Aguas ha hecho un esfuerzo inversor importantísimo para la instalación de contadores individuales. En estos casos se considerarán tantos usuarios como viviendas y locales.

En el impuesto extremeño si los contadores, aprovechamientos o aforos fuesen colectivos, se aplicará la parte fija de la cuota multiplicada por el número de viviendas, oficinas o locales conectados. Cuando este extremo no sea conocido, el número de abonados se determinará en función del diámetro del contador de acuerdo con una tabla incluida en su Ley reguladora. La cuota variable en ambos tributos, de conformidad con lo previsto en los artículos 87.1 de la Ley andaluza 9/2010 y 44 de la Ley extremeña 2/2012, será el resultado de aplicar a la base liquidable, una vez deducidos dos metros cúbicos por vivienda y mes como mínimo exento, la tarifa progresiva por tramos que figura en la siguiente tabla:

Tipo	Euros/m ³
Uso doméstico	
Consumo entre 2 m ³ hasta 10 m ³ /vivienda/mes	0,10
Consumo superior a 10 hasta 18 m ³ /vivienda/mes	0,20
Consumo superior a 18 m ³ /vivienda/mes	0,60
Usos no domésticos	
Consumo por m ³ /mes	0,25
Pérdidas en redes de abastecimiento	0,25

La fijación de un mínimo exento por vivienda tiene por objeto no gravar lo que se consideran necesidades vitales básicas de las personas. Los tipos de gravamen tienen como puede advertirse un carácter progresivo que responde, según se explica en la exposición de motivos, a la finalidad de fomentar el ahorro de agua así como desincentivar y penalizar los usos que no responden al principio de utilización racional y solidaria.

A los efectos de la aplicación de estos tipos se va a tener en cuenta el número de personas que residen en la vivienda. Si el número de personas por vivienda es superior a cuatro, el límite superior de cada uno de los tramos de la tarifa progresiva se incrementará en tres metros cúbicos por cada persona adicional que conviva en la vivienda. Para poder disfrutar de este tramo incrementado el contribuyente deberá solicitarlo a la entidad suministradora acompañando el correspondiente certificado de empadronamiento expedido por el Ayuntamiento correspondiente o una autorización de cesión de dicha información a la misma. Esta solicitud que tendrá validez en la facturación posterior a la fecha en que haya sido formulada, deberá ser renovada cada dos años. En caso de no renovación en dicho plazo se establece expresamente que no se seguirá aplicando dicho tramo incrementado.

Para hechos imponibles devengados a partir del 1 de enero de 2018, de conformidad con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, se aplica en el tributo de esta Comunidad una bonificación del 50% sobre esas tarifas.

Los tipos de gravamen tienen como puede advertirse un carácter progresivo que responde, según se explica en la exposición de motivos de la Ley andaluza antes citada, a la finalidad de fomentar el ahorro de agua así como desincentivar y penalizar los usos que no responden al principio de utilización racional y solidaria.

La Ley andaluza contiene una norma, concretamente su artículo 87.4, que no figuraba en su redacción original, para determinar el consumo que se tendrá en cuenta a efectos de aplicar la tarifa antes citada en los períodos de facturación en que se produzcan fugas de agua en la instalación interior de suministro del contribuyente debidas a hechos en que no exista responsabilidad alguna imputable al mismo. Esta previsión legal sólo será aplicable cuando la instalación del usuario disponga de contador individual para la medición del consumo y no se haya producido una fuga en la misma durante los últimos tres años y su aplicación se limitará a un máximo de dos periodos de facturación consecutivos, incluyendo aquel en el que se produjo la fuga. La norma concreta cómo se gravará el exceso de consumo real sobre el estimado, aclarando que “se entenderá que ha existido una fuga de agua cuando se produzca un consumo anormal o excesivo de agua a consecuencia de una avería o rotura en la instalación interior, u otra circunstancia imprevisible, todas ellas ajenas a la intervención o al descuido del contribuyente”, añadiendo que la entidad suministradora “acreditará dicho carácter fortuito mediante los siguientes documentos justificativos, sin perjuicio de la documentación adicional que estime necesaria:

- a) Parte o registro de incidencia de la entidad suministradora en la que se exponga la anomalía detectada, su vinculación al consumo anormal y el volumen que se estima objeto de la fuga.
- b) Copia de la factura de la reparación de la avería o rotura, aportada por el contribuyente, en la que quede constancia de la dirección de la vivienda o local donde se ha realizado la reparación, que deberá coincidir con la del suministro.
- c) Declaración jurada del contribuyente de no disponer de seguro de hogar para la vivienda o local. En caso de tener suscrito un seguro, declaración jurada de no contener cobertura de abono de facturas de agua por fugas o averías, o de no haber hecho uso de esta cobertura.”

2.1.5.2.2. La cuota es el resultado de aplicar sobre el volumen de consumo o vertido un precio por metro cúbico y un coeficiente corrector en función de la carga contaminante

En este segundo bloque se incluyen la Comunidad Valenciana, La Rioja, Murcia y Navarra. En ellas, la cuota para usos industriales es el resultado de aplicar sobre el volumen de consumo o vertido un precio por metro cúbico y un coeficiente corrector en función de la carga contaminante.

En el caso de la Comunidad Valenciana la cuota del impuesto es el resultado de sumar una cuota fija o de servicio y una cuota variable o de consumo, distinguiéndose a su vez según se trate de usos domésticos o de usos industriales, pero con dos importantes variaciones. La primera es que dichas cantidades varían según el número de habitantes de los municipios, incrementándose a medida que aumenta dicho número. Y la segunda que se aplica además un coeficiente corrector en función de la carga contaminante. En el caso de la Comunidad Valenciana para el ejercicio 2020 las tarifas del canon de saneamiento para usos domésticos dependiendo del consumo y de la población del municipio, a lo que se añade la cuota de servicio y para usos industriales dicha cuota de servicio varía según el calibre del contador. Estas cuotas de consumo y de servicio para usos industriales podrán ser incrementadas o disminuidas por aplicación de determinados coeficientes correctores, establecidos con arreglo a los siguientes criterios: la incorporación ostensible de agua a los productos fabricados; las pérdidas de agua por evaporación; el volumen de agua extraído de materias primas; la carga contaminante que se incorpore al agua utilizada o que se elimine de ésta. Estos criterios darán lugar a un coeficiente corrector único, que tendrá unos límites inferior y superior según la cuantía y/o el lugar donde se vierta.

También está prevista la aplicación de coeficientes correctores de la carga contaminante en el canon de saneamiento de Murcia, coeficientes que no podrán ser inferiores a 0,1 ni superiores a 4, salvo casos excepcionales en los que en virtud de un expediente aprobado al efecto por el Consejo de Gobierno se establezca un coeficiente corrector inferior.

2.1.5.2.3. La cuota tiene un componente fijo y un componente variable aplicable por volumen de agua en los usos domésticos y un componente fijo y uno variable que puede depender de la carga contaminante en los industriales

Dentro de este tercer grupo se incluiría, en primer lugar, el impuesto aragonés sobre la contaminación de las aguas. Su tarifa varía según se trate de usos domésticos e industriales. En ambos casos la tarifa contempla un componente fijo y uno variable (que en este impuesto se denomina tipo aplicable). En los usos domésticos la tarifa para 2020, según la Disposición adicional decimocuarta de la Ley de Presupuestos de esta Comunidad para dicho ejercicio, está formada por un componente fijo de 5,095 euros por sujeto pasivo y mes y por un tipo de 0,614 euros por metro cúbico. Para los usos industriales, la tarifa está formada por un componente fijo de 19,162 euros por sujeto y mes y diferentes tipos por carga contaminante según se trate materias en suspensión, demanda química de oxígeno, sales solubles, materias inhibidoras, metales pesados o nitrógeno orgánico y amoniacal.

En el impuesto aragonés hay una particularidad para el Municipio de Zaragoza, donde está siendo muy conflictiva la aplicación de este tributo. La disposición adicional séptima de la Ley aragonesa 10/2014 establece que este tributo es compatible con la tasa municipal del Ayuntamiento maño por depuración o tarifa por la prestación de servicios vinculados a la depuración de las aguas y que se aplicaría en dicho Municipio a partir del 1 de enero de 2016 con una bonificación del 60 por 100. También se aplicaría una bonificación del 60% en aquellos otros municipios que hayan costeado su depuradora.

Otra Comunidad Autónoma que ha optado por un sistema de determinación de la cuota tributaria con una parte fija más otra variable en función del uso o de la carga contaminante del vertido es el Principado de Asturias. Para los usos domésticos la cuota tributaria del tributo asturiano será la suma de una cuota fija de 3 euros por abonado y mes más una cuota variable que será la resultante de aplicar la siguiente tarifa proporcional sobre la base imponible que corresponda según el consumo mensual:

Consumo mensual (m ³ /mes)	Tipo de gravamen (€/m ³)
Hasta 15,000	0,3993
Entre 15,001 y 25,000	0,4792
Más de 25,000	0,5590

Para los usos industriales la cuota tributaria también será la suma de una cuota fija en función del volumen anual consumido y una cuota variable que se determinará bien aplicando un tipo de gravamen previsto con carácter general para cualquier uso industrial atendiendo al uso del agua o bien aplicando un tipo de gravamen específico que se establecerá individualmente para cada contribuyente en función de la carga contaminante. La cuota variable para los usos industriales será la resultante de aplicar un tipo de gravamen de 0,5990 euros/m³ sobre la base imponible que corresponda en cada caso de conformidad con lo expuesto anteriormente. Se prevé una cuota variable reducida de 0,00006 euros/m³ para cuatros vertidos específicos: a) los de aguas de refrigeración al dominio público hidráulico o al dominio marítimo terrestre, en los que la calidad de las aguas vertidas no sea inferior a la de las aguas captadas, con excepción del incremento térmico; b) los de instalaciones de acuicultura y de las aguas de drenaje de mina al dominio público hidráulico o al dominio público marítimo-terrestre, siempre que se cumpla con las condiciones establecidas en la correspondiente autorización de vertido; c) en aguas utilizadas para la producción de energía hidroeléctrica o fuerza motriz y d) en aguas para riego de instalaciones deportivas con un suministro independiente. También se contempla un tipo de gravamen específico para los consumos de aldea y apartamentos turísticos rurales.

Como se ha avanzado hay otro método para determinar la cuota variable que atiende a la carga contaminante del vertido. Consiste en aplicar un tipo de gravamen mediante la compleja fórmula polinómica que se describe en el Anexo III del Decreto Legislativo 1/2014, por el que se aprueba el Texto refundido de tributos propios del Principado de Asturias.

Uno de los sistemas de determinación de la cuota tributaria más completo de todos los impuestos autonómicos sobre el agua quizás sea el del canon del agua de Galicia. Esta Comunidad se ha decantado por un sistema de determinación de la cuota tributaria con una parte fija más otra variable en función del uso para los consumos domésticos y una parte fija y otra variable para los industriales. La particularidad radica en que para los usos industriales se contempla la posibilidad de determinar la parte variable en función de la carga contaminante del vertido utilizando concretos parámetros y unidades de contaminación o con arreglo a un procedimiento expresamente contemplado para usuarios específicos.

Muy similar es el método para la determinación de la cuota tributaria en el canon del agua de la Comunidad Autónoma de Cantabria. Su cuota tributaria está integrada por un componente fijo y un componente variable. El componente fijo es de 26,12 euros por abonado al año, contemplándose una reducción de dicha cuota en un 60% para determinados tipos de sujetos pasivos:

- a) Hogares formados por dos personas cuyas rentas anuales acumuladas sean inferiores a 1,75 veces el IPREM.
- b) Hogares formados por tres personas cuyas rentas anuales acumuladas sean inferiores a 2,5 veces el IPREM.
- c) Hogares formados por cuatro personas cuyas rentas anuales acumuladas sean inferiores a 3,25 veces el IPREM.
- d) Hogares formados por cinco personas cuyas rentas anuales acumuladas sean inferiores a 4 veces el IPREM.
- e) Hogares formados por seis personas cuyas rentas anuales acumuladas sean inferiores a 4,75 veces el IPREM.
- f) Hogares formados por siete personas cuyas rentas anuales acumuladas sean inferiores a 5,5 veces el IPREM.

La parte variable de la cuota tributaria se calcula aplicando un tipo de gravamen de 0,50 euros por metro cúbico. Dicha cantidad se minorará en un 70% a los sujetos pasivos que se encuentren en sus hogares en alguna de las situaciones antes relacionadas.

Para el canon del agua residual industrial, que se regula como si fuera un impuesto independiente del anterior a partir de la base imponible, la cuota tributaria será el resultado de aplicar los tipos de gravamen que están previstos para concretas sustancias contaminantes del agua residual industrial expresados en euros por cantidad contaminante producida.

A modo de recapitulación se puede afirmar que la mayor parte de los tributos sobre el saneamiento y vertido de aguas residuales establecidos por las Comunidades Autónomas están configurados, como ha quedado expuesto, como impuestos y su hecho imponible está constituido por el consumo real o potencial del agua, por la afección al medio que su utilización pudiera producir, si bien su formulación varía de una Comunidad a otra, siendo sujetos pasivos los consumidores de agua. No obstante y con el fin de simplificar la gestión del tributo se atribuye la condición de sustitutos del contribuyente a las entidades suministradoras de agua. Su base imponible está constituida por el volumen de agua consumido o, si se desconoce, por el volumen de agua estimado, expresado, en todo caso, en metros cúbicos, y la cuota se determina aplicando una cantidad por metro cúbico consumido o bien existe una cuota fija y una cuota variable, distinguiendo entre usuarios domésticos e industriales. Para los consumos domésticos se contempla generalmente un precio por metro cúbico sin tener en cuenta la carga contaminante y para los industriales existen métodos distintos para su determinación, pero por regla general sí se atiende a la contaminación producida. Para la determinación de esa carga contaminante se tendrán en cuenta entre otros los siguientes parámetros: materias en suspensión, sales solubles, materias oxidables, metales y materias inhibidoras.

2.2. Canon andaluz de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales

Junto al canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma, en la Ley 9/2010 se regula también el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales. Este segundo tributo no es un tributo nuevo. Hubo un precedente creado por la disposición adicional decimoséptima de la Ley 7/1996 de 31 de julio de 1996, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1996, con la finalidad financiar las inversiones en infraestructuras hidráulicas a cargo de las Entidades Locales. La regulación allí contenida ha sido expresamente derogada expresamente por el apartado 1 de la disposición derogatoria única de la Ley andaluza 9/2010.

A partir de su entrada en vigor, inicialmente prevista para el 1 de enero de 2011 pero posteriormente retrasada al 1 de mayo de 2011 como ya se indicó anteriormente, su regulación se encuentra recogida en las Secciones 1.ª y 3.ª del Capítulo II de su Título VIII.

Una de sus características principales es que se trata de un tributo cuyo establecimiento tienen que solicitarlo las Entidades Locales titulares de las competencias de infraestructuras hidráulicas correspondientes al ciclo integral urbano del agua, concretamente a la Consejería competente en materia de agua de la Comunidad Autónoma. Así lo establecen los apartados 1 y 2 del artículo 91 de la Ley 9/2010, donde se añade que a dicha Consejería la corresponderá fijar su cuantía conforme a las previsiones contenidas en su artículo 94, su régimen de aplicación, así como “la vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que va dirigido”. La normativa anterior también preveía la necesidad de esta solicitud que debía ir dirigida a “la Consejería competente en materia de obras públicas y transportes, en ejercicio de sus competencias de suministro domiciliario del agua potable y saneamiento”. Así pues, sigue tratándose de un tributo que tiene carácter transitorio, ya que su vigencia está limitada al tiempo necesario para lograr dicha finalidad, lo que sucederá cuando se produzca la amortización de los créditos solicitados para financiar el programa de obras propuesto en la solicitud presentada en su momento a la Consejería competente.

En este sentido, debe añadirse que incluso se permite garantizar con cargo a la recaudación que se vaya a obtener con este tributo el pago de intereses y la amortización de créditos para la financiación de las infraestructuras hidráulicas de suministro de agua potable, redes de saneamiento y, en su caso, depuración. En lógica coherencia con lo anterior, el artículo 92 de esta Ley 9/2010 dispone que los ingresos procedentes de este tributo quedan afectados a la financiación de las infraestructuras antes mencionadas.

Desde la introducción de esta figura se han aprobado un total de 35 cánones de mejora, que se encuentran regulados en sus respectivas órdenes o resoluciones de la Agencia Andaluza del Agua. En la página web de este organismo puede encontrarse un listado ordenado por provincias de los municipios andaluces en los que se ha introducido este canon. Según datos facilitados por este organismo los cánones de mejora para las inversiones cuya competencia corresponde a las corporaciones locales que están vigentes afectan a 139 municipios que suman 4,2 millones de habitantes. Resulta llamativo que la vigencia de alguno de estos cánones se extiende hasta el año 2045. Es lo que sucede por ejemplo con el canon de mejora del Ayuntamiento de Algeciras aprobado por Resolución de 13 de julio de 2006 (BOJA nº 166 de 28 de agosto de 2006).

En su regulación inicial su hecho imponible estaba constituido por el uso de los servicios de agua potable, saneamiento y depuración. En consonancia con esta definición del hecho imponible, se consideraban sujetos pasivos a los usuarios de dichos servicios. Tras la modificación operada en el régimen jurídico de esta figura por la Ley 9/2010, la definición de su hecho imponible debemos buscarla en la Sección 1.ª del Capítulo II, que recoge las normas comunes aplicables a las dos modalidades que presenta el canon de mejora. Sirve en este punto pues lo que ya explicamos en el apartado anterior al tratar del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma, de manera que el hecho imponible de esta segunda modalidad del canon de mejora está constituido, conforme a lo dispuesto en el párrafo primero de su artículo 74.1, por “la disponibilidad y el uso urbano del agua de cualquier procedencia, suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas”.

Una cuestión a la que nos consta que se ha prestado máxima atención durante el procedimiento de redacción de la Ley de Aguas andaluza ha sido la de evitar que pudieran producirse supuestos de duplicidad en los gravámenes a soportar por los usuarios como consecuencia de la ejecución y explotación de instalaciones de depuración. De hecho, así se reconoce expresamente en su exposición de motivos. Con la finalidad de evitar situaciones de doble imposición en los casos de contribuyentes residentes en Municipios o Mancomunidades donde se estuvieran cobrando cánones de mejora para financiar este tipo de obras se podría haber optado por derogar directamente el canon de mejora local creado por la Ley 7/1996 en el momento de la entrada en vigor de la Ley 9/2010 o por fijar un período transitorio en el que se siguieran recaudando los cánones de mejora de infraestructuras hidráulicas de las Entidades Locales aprobados con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma hasta el momento en que se amorticen las obras que estuviera previsto financiar con aquél tributo.

La solución por la que se decanta la Ley 9/2010 para resolver estos posibles problemas de duplicidad impositiva está contemplada en el segundo párrafo del número 2 del artículo 89 y en la disposición transitoria séptima de la Ley 9/2010 y consiste en la revisión de los actuales cánones de mejora locales para sacar de sus planes de obras las infraestructuras de saneamiento y depuración, lo cual dará lugar a reducciones en las cuotas que se están exigiendo en los municipios que actualmente cobran este tributo. El primero de estos preceptos, que regula la autoliquidación del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma, dispone que las entidades suministradoras deducirán del importe que resulte a ingresar en la autoliquidación del semestre que corresponda “los importes correspondientes a las obras de depuración financiadas a cargo de entidades locales, a que hace referencia el apartado 1 de la disposición transitoria séptima”. Mediante Orden de la Consejería competente en materia de agua se determinarán dichos importes. Además, según se prevé en el apartado 1 de la citada disposición transitoria séptima antes del 1 de mayo de 2011, que es la fecha de entrada en vigor del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma, se adecuarán por Orden de dicha Consejería “las tarifas que correspondan a los cánones de mejora aprobados con anterioridad a dicha fecha y que financien obras de depuración, con el fin de evitar la doble imposición”. Estamos pues a la espera de la publicación de dicha Orden.

Respecto a los obligados tributarios se incluye un precepto específico relativo a este canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales. Nos referimos al artículo 93 de la precitada Ley 9/2010 que tiene una redacción similar a la del artículo 82, diferenciándose ambos preceptos exclusivamente en que en el primero de ellos no se contemplan los supuestos de pérdidas de agua en redes de abastecimiento. Pese a lo anterior, no está de más recordar que tendrán la consideración de sujetos pasivos de esta segunda modalidad del canon de mejora a título de contribuyentes

las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria usuarias “de los servicios de agua potable y saneamiento”. Si el servicio es prestado por entidades suministradoras éstas tendrá la consideración de sustituto del contribuyente.

La regulación de los elementos de cuantificación de este tributo es muy genérica, en la misma línea de lo que ya se establecía en la Disposición adicional decimoséptima de la Ley 7/1996 de 31 de julio de 1996, que se limitaba a disponer en su apartado 4 que dicho tributo “podrá constar de una parte fija por usuario y/o una parte variable en función de los metros cúbicos de agua facturados dentro del período de liquidación que se considere, fijándose, en cada supuesto, en las cuantías necesarias para que la suma de los ingresos obtenidos durante la vigencia del mismo, sean los suficientes para cubrir las inversiones a realizar y, en su caso, los costes financieros que generen las mismas, y sin que su importe total pueda superar el de las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua”. Esta misma redacción se mantiene en la actualidad en el artículo 94 de la Ley 9/2010.

El período impositivo del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales coincidirá, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 9/2010, con el período de facturación de la entidad suministradora, produciéndose su devengo el último día de dicho período impositivo. Como puede advertirse esta cuestión se regula en términos similares a lo dispuesto para la otra modalidad del canon de mejora.

La gestión de este tributo corresponde a la Entidad Local que haya solicitado su creación. A ella le incumbirá también, según prevé el artículo 96 de la precitada Ley 9/2010, su “forma de aplicación”, el lugar y la forma de pago de las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua”. Esta misma redacción se mantiene en la actualidad en el artículo 94 de la Ley 9/2010. Por último, hay que hacer notar que la gestión de este tributo corresponde a la Entidad Local que haya solicitado su creación. A ella le incumbirá también, según prevé el artículo 96 de la precitada Ley 9/2010, su “forma de aplicación”, el lugar y la forma de pago.

2.3. Consideraciones sobre la aplicación de los cánones de mejora en Andalucía

Hemos consultado con los funcionarios de Coordinación de Tributos del agua de Medio Ambiente y nos han confirmado que desde un punto de vista recaudatorio ha funcionado bastante bien el canon de mejora e incluso siempre ha recaudado más de lo que se había calculado inicialmente.

La gestión es complicada. La competente es la ATRIAN y tiene delegada en la Consejería la gestión. Es el único impuesto que tiene delegada la ATRIAN. En efecto, es un impuesto complicado de gestionar, se autoliquida y la Administración comprueba las autoliquidaciones por muestreo, planes de estudio. Hay que tener en cuenta que son muchísimos hechos imponible y cada factura de agua es un hecho imponible. Son millones de bases imponible y hay 400 entidades suministradoras en Andalucía, aparte de las grandes empresas como Aqualia, Aquagest, tenemos empresas municipales grandes como Emasesa, Aljarafesa, etc.

Entre los problemas que se han detectado en la aplicación del canon de mejora podemos citar por ejemplo que hay municipios que no lo repercuten, otros que lo repercuten. También hay municipios que no presentan declaraciones anuales. Está regulado por Órdenes de Hacienda, pero no pueden, no

saben o no tienen personal. Los municipios grandes lo presentan normalmente bien porque tienen más personal. La tipología en Andalucía es tan diversa –de hecho con 778 municipios, de los que 29 superan los 50.000 habitantes y 12 los 100.000 habitantes– que hay municipios que envían recibos manuscritos o que ni siquiera tienen tarifa de agua.

Es un impuesto cuya regulación se ha ido puliendo. Es raro el año en el que no se le ha hecho algún retoque. Las modificaciones que han visto que se tenían que introducir ya se han ido haciendo vía Ley de Presupuestos. Así, por Ley 6/2014, de 30 de diciembre, del Presupuesto para 2015 se modificó la redacción del artículo 74.1 que regula el hecho imponible. Por Ley 10/2016, de 27 de diciembre, del Presupuesto para 2017 se modificó el artículo 75.1 que regula la base imponible. Y a través de la disposición final duodécima de la Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma para el año 2019 para se introdujeron diversas modificaciones; así, se modificó el artículo 80 en materia de afectación, el 81 que quedó suprimido (regulaba los supuestos de exención), el 87 en relación con la cuota variable para los períodos de facturación en que se produzcan fugas de agua para establecer que el consumo que se tendrá en cuenta será el estimado y fijar cómo será gravado el exceso de consumo real sobre el estimado, el 88 en materia de período impositivo y devengo, estableciendo un modelo similar al del IVA, con el devengo en el momento en que resulte exigible la contraprestación correspondiente al suministro, entendiéndose a estos efectos como tal la fecha de emisión de la factura y se introdujo un artículo 89 bis en materia de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Ha tenido conflictividad por divergencias en cuestiones de interpretación de determinados aspectos del tributo. Algunos de los expedientes de comprobación limitada hacen referencia a supuestos en que se han calculado mal las cuotas y otros a casos que no han considerado bien la fecha del devengo antes de la modificación legal antes citada.

Hay una cuestión que está pendiente aún de desarrollo reglamentario como es el gravamen de las pérdidas. Desde el punto de vista teórico está bien definida esta cuestión, pero en la práctica se pueden plantear problemas. Así por ejemplo, podríamos preguntarnos cómo se pueden medir las pérdidas de la planta del El Carambolo en Sevilla. ¿Se puede poner un macrocontador y toda la diferencia se va a liquidar como pérdida? O en el caso de un municipio mediano con una toma del embalse y otras tres tomas de pozos, ¿dónde medimos las pérdidas si la Administración no es capaz de controlar los pozos de los regantes?

Otro problema que se plantea en la gestión del canon de mejora deriva de que la información de contraste viene de la misma parte que hace la declaración. En efecto, la declaración anual la proporcionan las entidades suministradoras. Puede ocurrir que presenten unas autoliquidaciones semestrales que no vayan acordes con los ficheros de hechos imponibles. En estos casos se pregunta a las entidades suministradoras, pero hay que tener en cuenta que son ellos mismos los que hacen los ficheros de los hechos imponibles, por lo que no hay cruce posible para efectuar controles. Queda la duda de si puede producirse ocultación de consumos. Las entidades suministradoras soportan las facturas impagadas, de manera que ingresan el canon correspondiente a las mismas. Ahora bien, hay que tener en cuenta que si los impagados no los declarasen la Administración autonómica no se enteraría.

En cuanto al canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de competencia de las Entidades Locales, son los Ayuntamientos los interesados en recaudarlo. Las Órdenes de aprobación de los cánones, fijación de su cuantía, régimen de aplicación y determinación del tiempo necesario de vigencia de los mismos para lograr con su rendimiento el fin al que iban dirigidos, eran competencia de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible. Se establecían controles para ver qué se estaba recaudando. A través del Decreto Ley 2/2020, de 9 de marzo, de mejora y simplificación de la

regulación para el fomento de la actividad productiva de Andalucía, se ha introducido una importante modificación en el artículo 91 de la Ley andaluza de aguas para devolver al ámbito de las entidades locales la capacidad de financiar las infraestructuras hidráulicas del ciclo integral de agua de uso urbano de su competencia sin que sea precisa para ello la intervención de la Comunidad Autónoma, de manera que ya la Consejería no interviene en la aprobación de esos cánones. A partir del 13 de marzo de 2020 serán las Entidades Locales las que, previa comunicación a la Consejería de Hacienda, deberán acordar la imposición del canon y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales reguladoras de éste en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias conforme a las determinaciones contenidas en el artículo 94 de la Ley de aguas de Andalucía. En la Orden que históricamente aprobaba la Consejería venían controles que tenía que hacer la Consejería y que conllevaba un trabajo importante. Se trataba de un esfuerzo inútil en un canon cuya recaudación además no era para la Administración autonómica.

2.4. Impuestos sobre vertidos al litoral

Junto a los impuestos autonómicos sobre el agua que acabo de analizar, hay dos Comunidades Autónomas, concretamente Andalucía y Murcia, que han creado un impuesto que recae sobre los vertidos al litoral, que va destinado a financiar las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales. El impuesto andaluz sobre vertidos al litoral, fue introducido por la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas y tiene por objeto según se indica en su exposición de motivos gravar «determinados vertidos en función de su incidencia contaminante en las aguas litorales de Andalucía, con la finalidad de evitarlos o reducirlos y mejorar la calidad de las aguas».

Este impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales se introdujo con la finalidad de sustituir al canon por autorización de vertidos introducido por la Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental, y desarrollado por el Decreto andaluz 14/1996, de 16 de enero, que era una tasa dirigida a financiar actuaciones de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas. Su desarrollo reglamentario se contiene en el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales.

El canon por autorización de vertidos regulado en la Ley 7/1994 recaía sobre la carga contaminante de los vertidos autorizados y su gestión correspondía a la Agencia de Medio Ambiente. Su recaudación debía destinarse a actuaciones de vigilancia del cumplimiento de los niveles de emisión autorizados, así como a la financiación de actuaciones y obras de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas litorales. Su cuota se calculaba multiplicando la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor asignado a la unidad. La carga contaminante se determinaba aplicando la fórmula $C = K \times V$, en la que C representaba la carga contaminante medida en unidades de contaminación, V el volumen autorizado del vertido en metros cúbicos/año y K un coeficiente que dependía de la naturaleza del vertido, de la zona donde se producía el vertido y el tipo de conducción de vertido. Por su parte, para la determinación del valor de la unidad de contaminación, que podía variar para los diferentes tramos de costa, debían tenerse en cuenta el coste de desarrollo de los planes de actuación en el saneamiento de vertidos y en la mejora de la calidad de las aguas litorales; además se disponía que dicho valor se establecería para períodos de cuatro años, pudiendo revisarse anualmente por aplicación del índice de precios al consumo del año anterior a partir del primer año.

Como decimos este canon de autorización de vertidos fue sustituido a partir del 1 de enero de 2004 en Andalucía por el Impuesto sobre vertidos al litoral que tiene por objeto según se indica en la exposición de motivos que lo creó gravar “determinados vertidos en función de su incidencia contaminante en las aguas litorales de Andalucía, con la finalidad de evitarlos o reducirlos y mejorar la calidad de las aguas”.

Muy similar a este tributo andaluz es el Impuesto murciano sobre vertidos al mar que en su primera versión se denominó Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales. Fue creado por la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de protección del medio ambiente de la Región de Murcia, y modificado sustancialmente por la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006. Grava la carga contaminante de los vertidos autorizados, con el fin de promover la calidad ambiental de las aguas

2.4.1. Hecho imponible y sujetos pasivos

El hecho imponible del impuesto andaluz está constituido, de conformidad con lo previsto en el artículo 41 de la Ley andaluza 18/2003, por el vertido de aguas, con los parámetros establecidos en su Anexo I, que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre y a su zona de servidumbre de protección. Al tener por finalidad promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales se declaran no sujetos a este impuesto los vertidos que se realicen al dominio público hidráulico.

En el impuesto murciano el hecho imponible se define exactamente como el vertido a las aguas litorales que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección. Está exento de este tributo el vertido a las aguas litorales ocasionado por la actividad propia de las plantas desaladoras, tanto si son de titularidad pública como si lo son de titularidad privada, situadas en la Región de Murcia, cuya producción de agua desalada vaya destinada a la agricultura, riego, industria o consumo humano. Creemos que podría estar justificada la introducción también en el impuesto andaluz de una exención idéntica para las plantas desaladoras.

Son sujetos pasivos del impuesto andaluz las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere la Ley General Tributaria que realicen el vertido. El número de contribuyentes de este tributo oscila según me informan desde la Administración tributaria de Andalucía, dependiendo del año, entre 120 y 125. Además, se atribuye la condición de responsable solidario del pago del impuesto al titular del emisario, conducción, canal, acequia o cualquier otro medio a través del cual se realice el vertido, en caso de que no coincida con la persona que lo realice.

En el impuesto murciano se consideran sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria a quienes se haya otorgado la autorización de vertido. En defecto de autorización, serán sujetos pasivos las personas que lleven a cabo la actividad de vertido. En este segundo impuesto se atribuye la condición de responsable solidario al titular de la conducción del vertido, en caso de que no coincida con el sujeto pasivo.

2.4.2. Base imponible, cuota tributaria y deducciones

Entrando ya en los elementos de cuantificación hay que precisar que la base imponible se define en ambas figuras como la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el período impositivo. Dicha cuantía viene determinada en el tributo andaluz por la suma de las unidades contaminantes de todos los parámetros característicos de cada vertido establecidos en el Anexo I de la precitada Ley 18/2003 (dicho anexo contempla hasta 38 parámetros distintos). Las unidades contaminantes de cada parámetro se expresarán con tres decimales y se obtendrán multiplicando el caudal de vertido, expresado en miles de metros cúbicos por año, por el valor de dicho parámetro dividido entre la cifra fijada para el mismo como valor de referencia de conformidad con lo establecido en el citado Anexo.

En el impuesto murciano la base imponible también está constituida por la carga contaminante del vertido expresada en unidades de contaminación producidas durante el período impositivo. Y esta carga contaminante se obtendrá sumando la materia en suspensión (MES) y la materia oxidable (MO), equivalente a 2/3 de la demanda. Para el cálculo de la carga contaminante del vertido se tendrá en cuenta los kilogramos de materia en suspensión y los kilogramos de demanda química de oxígeno (DQO) vertidos al mar en un año, utilización de la fórmula anterior. Para ello habrá de considerarse el volumen de vertido y la concentración de sólidos en suspensión y demanda química del vertido. La carga contaminante de referencia es la originada por un núcleo de población de 1.000 habitantes durante un año, y tiene un valor estimado de 53.655 kg. Este valor se deduce a partir de la carga contaminante por habitante y día, estimado en 90 g de materia en suspensión y 57 g de materia oxidable.

En el caso del impuesto murciano el tipo de gravamen es el precio de la unidad de contaminación y se calcula multiplicando el valor de 6.000 € por el baremo de equivalencia «k», que tendrá un valor en función de la naturaleza del vertido y de las concentraciones vertidas con respecto a los valores límites autorizados.

Se contemplan en el impuesto andaluz dos métodos para la determinación de la base imponible: la estimación directa, con carácter general, y la indirecta, que se aplicará en los supuestos previstos para dicha modalidad en la Ley General Tributaria. En la estimación directa se partirá de los valores autorizados de volumen anual vertido y de los parámetros característicos vigentes el primer día del período impositivo. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a dicha base un tipo impositivo de 10 euros por unidad contaminante, corregido por el coeficiente multiplicador que corresponda en función del tipo de vertido, de la zona de emisión y del tipo de conducción del vertido y que se detallan en la tabla incluida en el artículo 49 de la Ley 18/2003.

La Ley 3/2004, de 28 de diciembre, añadió una previsión para los supuestos en que se produzca el cese o interrupción temporal de la actividad que origina el vertido. En esos casos para el cálculo de la base imponible se tendrá en cuenta el período de tiempo que haya durado la inactividad, siempre que se ponga en conocimiento de la Consejería de Medio Ambiente dicha circunstancia y que ésta certifique la procedencia de la misma. En los supuestos en que se produzca el inicio de la actividad que origina el vertido, para el cálculo de la base imponible se tendrá en cuenta únicamente el período de tiempo que haya durado la actividad. El Decreto andaluz 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales y que antes ya se ha citado, regula con detalle en su artículo 14 este supuesto concreto. Allí se dispone que para que se produzca la minoración de la base imponible deberá certificarse por la Consejería de Medio Ambiente la procedencia de la misma y el período de

tiempo que dure el cese o la interrupción temporal. En concreto, esta certificación deberá indicar que concurren las siguientes circunstancias:

- Que las inversiones se han realizado y están en funcionamiento.
- Que las inversiones realizadas tienen por finalidad el control, prevención o corrección de la contaminación atmosférica o hídrica.
- Que las inversiones, al tiempo de realizarlas, no son exigidas por la normativa medioambiental.
- Porcentaje de la inversión que esté subvencionado.
- Imputación parcial del importe de la inversión a las diversas finalidades medioambientales que, en su caso, se persigan con la misma.

Por otra parte dicha certificación deberá ser emitida en el plazo de seis meses desde su solicitud por el sujeto pasivo. En el caso de vencimiento de dicho plazo sin que la certificación hubiera sido emitida se entenderá convalidada la procedencia de la minoración de la base imponible, en los términos declarados por el sujeto pasivo. Para el caso de que al tiempo de presentar la declaración anual del impuesto no se hubiera emitido por la Consejería de Medio Ambiente dicha certificación por causa no imputable al sujeto pasivo, este podrá aplicar con carácter provisional la minoración de la base imponible, siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración. También se prevé en dicho artículo 14, concretamente en su apartado 4, que en el caso de que la Consejería de Medio Ambiente no certificase la procedencia de la minoración de la base imponible o lo hiciese por un período inferior al aplicado por el sujeto pasivo, éste deberá regularizar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho acto administrativo, el importe de la cuota no ingresada con sus intereses de demora.

En el impuesto andaluz hay un importante dato que nos permite calificarlo como ambiental. Me refiero a la deducción en cuota para las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica. Dicha deducción será del 25% de la inversión, cuando se haya obtenido el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental o del 15% de la inversión en caso contrario. En todo caso, el límite de estas deducciones será del 50% de la cuota íntegra del impuesto. El artículo 50 de la Ley 18/2003 prevé además que la deducción por inversiones que no pudiera aplicarse en el período impositivo correspondiente por exceder de dicho límite solo podrá ser aplicada en los tres períodos impositivos siguientes, con el límite del 50% de la cuota íntegra de cada período. Para poder aplicar esta deducción será necesario obtener el correspondiente certificado acreditativo de la idoneidad medioambiental de la inversión que será expedido por la Consejería de Medio Ambiente. El resultado de aplicar estas deducciones a la cuota íntegra será la cuota líquida del impuesto.

A tenor de lo previsto en el artículo 16 del Decreto andaluz 503/2004, darán derecho a esta deducción las inversiones que supongan la reducción del consumo de recursos hídricos o que disminuyan las unidades contaminantes por volumen de producto obtenido, así como aquellas que están orientadas al control y seguimiento de los vertidos. En cambio no darán derecho a la misma aquellas inversiones que sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento, ni la parte de la inversión financiada con subvenciones o ayudas públicas.

La base para el cálculo de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales invertidos. En cuanto a la realización y mantenimiento de la inversión, el

artículo 17 de dicho Decreto dispone que la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento y que dicha inversión deberá permanecer en funcionamiento, al menos, durante los tres años siguientes, siendo necesario en todo caso el mantenimiento de los niveles de idoneidad medioambiental certificado por la Consejería de Medio Ambiente.

En cuanto al período impositivo, hay que indicar que el mismo coincidirá con el año natural. El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año. No obstante, se prevé la posibilidad de que el período impositivo sea inferior al año natural cuando se cese en la realización del vertido en un día distinto al 31 de diciembre y dicha circunstancia sea puesta en conocimiento de la Consejería de Medio Ambiente, produciéndose el devengo del impuesto en la fecha de dicho cese. En los supuestos en que se produzca el inicio de la actividad que origina el vertido en un día distinto del 1 de enero, el período impositivo será inferior al año natural y coincidirá con el período de tiempo que haya durado la actividad.

Respecto a la gestión de este impuesto se prevé que los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración anual por cada vertido, dentro del plazo de los veinte días naturales siguientes a la conclusión del período impositivo. Además, los sujetos pasivos están obligados en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio y octubre, a efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso. El importe de cada pago fraccionado resultará de dividir entre cuatro la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo vigente en el período impositivo en curso y los coeficientes multiplicadores que correspondan a la base imponible, con deducción en su caso de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores. Los pagos fraccionados realizados por el sujeto a lo largo del año se deducirán de la cuota líquida para determinar la cuota diferencial. Si como resultado de la deducción de los pagos fraccionados a cuenta se obtuviese una cuota diferencial negativa, el sujeto pasivo podrá solicitar su devolución o bien compensarla con los pagos fraccionados a cuenta de los siguientes períodos impositivos. En los supuestos en que se solicite la devolución, la Consejería de Economía y Hacienda abonará las cantidades correspondientes dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora al que se refiere la Ley General Tributaria.

En 2019, la recaudación obtenida por Andalucía mediante este tributo ascendió a 3.204.805,73 euros y en el caso de Murcia se elevó a tan sólo 173.020 euros.

Antes de concluir este apartado nos gustaría dejar apuntado que por la información de la que disponemos durante la fase de elaboración del Proyecto de Ley de Aguas de Andalucía se planteó la refundición en una única figura de este impuesto autonómico propio y del canon estatal de control de vertidos para las cuencas intracomunitarias de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se denominaría canon de control de calidad de las aguas; de este modo se crearía un único tributo que gravaría el consumo y vertido del agua de cualquier procedencia con la finalidad de alcanzar el buen estado químico y ecológico de las masas de agua, evitar el deterioro de las mismas, recuperar los sistemas acuáticos y promover el uso racional y sostenible del recurso. Su hecho imponible estaría constituido por las actuaciones de la Administración necesarias para la protección, mejora y control de calidad de las aguas, como consecuencia de los vertidos realizados a cualquier bien del dominio público hidráulico o desde tierra, a cualquier bien del dominio público marítimo terrestre.

Por otra parte, el tributo resultante de la refundición de ambas figuras debería tener en cuenta la novedad introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del

orden social, que incorporó a la Ley estatal de aguas las previsiones de la Directiva marco de aguas en relación al establecimiento de límites de emisión en las autorizaciones de vertido. De conformidad con dicha modificación las autorizaciones de vertido deben otorgarse teniendo en cuenta las mejoras técnicas disponibles y de acuerdo con las normas de calidad y los límites de emisión fijados reglamentariamente, estando además prevista la posibilidad de fijar condiciones de vertido más rigurosas cuando el cumplimiento de los objetivos medioambientales lo requiera.

Por lo que respecta a su cuantificación se planteó que el objetivo inicial sería no introducir grandes modificaciones en las cantidades que actualmente suponen esos dos tributos para sus respectivos sujetos pasivos, manteniendo la estructura del canon estatal de control de vertidos para los vertidos urbanos y del impuesto autonómico sobre vertidos para los de naturaleza industrial. La base imponible de este nuevo impuesto podría estar constituida por la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el período impositivo. Dicha cuantía vendría determinada por la suma de las unidades contaminantes de todos los parámetros característicos del vertido. Sobre la base así determinada para calcular la cuota íntegra se aplicaría un tipo de gravamen, pudiendo los sujetos pasivos que hubiesen obtenido el certificado EMAS o ISO 14000 sobre gestión ambiental aplicar una deducción siendo el resultado la cuota líquida. Sin embargo finalmente esta alternativa de fusión del impuesto andaluz sobre vertidos y del canon estatal de control de vertidos no prosperó.

2.4.3. Propuestas de reforma del impuesto sobre vertidos al litoral

El Impuesto sobre vertidos al litoral creemos que debe mantenerse vigente, si bien dado el tiempo transcurrido desde la aprobación de la Ley 18/2003 convendría realizar algunas modificaciones para su actualización:

PROPUESTA 1: Exención de los vertidos de las plantas desaladoras

Se podría estudiar la posibilidad de introducir una norma para declarar exentos del impuesto los vertidos a aguas litorales de las plantas desaladoras situadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía. En la línea de lo establecido en el artículo 33 de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Murcia, se podrían declarar exentos estos vertidos. Este supuesto de exención está redactado en términos muy amplios ya que abarca al vertido de agua desalada que vaya destinada a la agricultura, riego, industria o consumo humano.

PROPUESTA 2: Modificación de la redacción del artículo 43 de la Ley 18/2003

Esta propuesta de modificación deriva de la falta de adaptación de la redacción de este precepto a la vigente Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria. Esta falta de adecuación deriva de que cuando se redactó la Ley 18/2003 aún no había entrado en vigor la Ley 58/2003.

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 43 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción de este precepto para sustituir la referencia al artículo 33 de dicha Ley General Tributaria por una referencia al artículo 35.4 de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que atribuye la condición de obligados tributarios a las entidades sin personalidad jurídica.

No entendemos que sea suficiente la referencia que se hace en el artículo 25 de la Ley andaluza a “la Ley General Tributaria o norma que la sustituya”.

PROPUESTA 3: Modificación de la redacción del artículo 53 de la Ley 18/2003

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 53 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del segundo párrafo de su apartado 3 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 58.2, c) de la Ley General Tributaria por una referencia al artículo 58.2, a) de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que configura al interés de demora como un componente de la deuda tributaria porque la letra c) se refiere a los recargos del período ejecutivo.

2.5. Impuestos sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada

2.5.1. Naturaleza jurídica

El último grupo de tributos autonómicos sobre el agua está constituido por los que recaen sobre el daño o afección medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. Hasta la fecha han establecido un tributo de este tipo las Comunidades Autónomas de Galicia (Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental sobre el del agua embalsada de Galicia), Castilla y León (artículo 50 a 56 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de tributos propios y cedidos en Castilla y León) y Aragón (artículos 23 a 27 del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de esta Comunidad Autónoma).

El pionero fue el impuesto gallego, introducido por la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, con la finalidad, según se relata en su exposición de motivos, de compensar los efectos negativos a que se encontraba sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural y, por otra, reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades. En realidad y más allá de lo que puedan decir las respectivas exposiciones de motivos, se trata como bien ha puesto de relieve la doctrina de tributos que gravan el daño medioambiental causado a los ríos que discurren por estas Comunidades Autónomas por actividades industriales en cuyo proceso productivo se emplean instalaciones consideradas de alto impacto ambiental sobre los ecosistemas a ellos asociados. Como esas instalaciones se encuentran afectas prácticamente de forma exclusiva a la producción de energía hidroeléctrica cabría pensar que estamos ante tributos que gravan esa actividad productiva (algunos medios de comunicación y algún partido político incluso se referían al impuesto gallego como el canon hidroeléctrico). Sin embargo no es así, no se grava la actividad porque aunque la central hidroeléctrica estuviese inactiva temporalmente se producirían los daños sobre el río que es lo que fundamenta el tributo, por lo que realmente se trata de impuestos sobre instalaciones contaminantes. Siguiendo con esta línea argumental se podría plantear la posible vulneración del artículo 6.3 LOFCA al recaer estos impuestos sobre un hecho imponible ya gravado por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Volveremos sobre esta cuestión en el apartado relativo al hecho imponible.

2.5.2. Hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones y sujetos pasivos

Su hecho imponible está constituido por la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada en presas situadas en el territorio de estas Comunidades Autónomas, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural. La normativa reguladora de los impuestos gallego y aragonés completan la definición del hecho imponible indicando que se entenderá que alteran y modifican sustancialmente los valores naturales de los ríos las actividades industriales que utilicen aguas embalsadas mediante presas que reúnan alguna de las siguientes condiciones:

- a) que su altura supere los quince metros, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación.
- b) que su altura esté comprendida entre quince y diez metros, siempre que la longitud de coronación sea superior a quinientos metros, la capacidad de embalsar sea de más de un millón de metros cúbicos de agua, o que la capacidad de vertido sea superior a 2.000 metros cúbicos por segundo.

La formulación resulta más simple en el impuesto aragonés pues se considera que concurre esa alteración de los valores naturales cuando la presa o bien tenga una altura superior a 15 metros, medida de la misma forma que se prevé en el impuesto gallego o bien que la capacidad de embalsar sea superior a 20 hectómetros cúbicos.

La definición del hecho imponible se completa en el impuesto gallego con la mención de una serie de supuestos de no sujeción, que se corresponden con actividades cuya realización provoca un impacto medioambiental reducido. En concreto, de conformidad con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 15/2008, no van a quedar sujetas a este impuesto las actividades que utilicen aguas embalsadas con alguna de las siguientes finalidades: abastecimiento de poblaciones, actividades agrarias, acuicultura, actividades recreativas, navegación o transporte acuático. Se trata, como se indica en la exposición de motivos, de actividades que utilizan agua embalsada pero que por las específicas características de esos usos, unido a condiciones de utilidad pública generalizada, hacen que no se haya considerado oportuna una específica tributación ecológica sobre los mismos, siendo, en este caso, asumidos los costes ocasionados con carácter general por la colectividad.

Son sujetos pasivos de estos tributos las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que realicen actividades industriales que impliquen el uso o aprovechamiento de agua embalsada, siempre y cuando ese uso cause un daño medioambiental, de conformidad con la definición de su hecho imponible. Además de esta definición general de los sujetos pasivos del tributo, el artículo 9.2 de la Ley gallega 15/2008 establece una presunción frecuente en los tributos ambientales conforme a la cual y salvo prueba en contrario, se presumirá que la actividad industrial es realizada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente concesión de aprovechamiento para uso industrial. Junto a lo anterior, en los tres impuestos que estoy analizando se atribuye la condición de responsable solidario del pago al propietario de las instalaciones que generen el hecho imponible, cuando éste no coincida con los titulares de su explotación. Para el caso de que el sujeto pasivo no coincidiera con el titular de la concesión, se prevé que éste tendrá carácter de responsable solidario.

2.5.3. Breves consideraciones sobre su constitucionalidad

Los impuestos gallego y castellano-leonés sobre el daño o la afección medioambiental causado por determinados usos o aprovechamientos del agua han generado una importante conflictividad. Basta para ello con hacer una consulta a cualquier base de datos comercial. Por ejemplo en la base de datos Aranzadi se encuentran 100 sentencias sumando las dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia de Galicia y Castilla y León resolviendo recursos contencioso-administrativos sobre estos tributos. Y del Tribunal Supremo, en consulta realizada a fecha de 21 de marzo de 2018, aparecen 24 sentencias.

En la mayoría de estos recursos se argumenta que se trata de impuestos que están viciados de inconstitucionalidad o que son contrarios al Derecho de la Unión Europea. Me centraré en el análisis de la posible inconstitucionalidad de estos tributos porque el argumento de la vulneración del Derecho europeo tan sólo se planteaba en relación con la modalidad de afección medioambiental causada por los parques eólicos de Castilla y León. Además, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/15), resolviendo sendas cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, ya había concluido que un impuesto homólogo establecido por Castilla-La Mancha denominado canon eólico no era contrario a las Directivas 2009/28/CE, 2003/96/CE y 2008/118/CE. Sobre esta cuestión volveremos al analizar los cánones eólicos.

Entrando ya en el estudio de la constitucionalidad de estos tributos el primer reproche que se ha hecho a estos impuestos es que pueden vulnerar los principios de igualdad y generalidad. Esta conclusión ha sido defendida por algún autor en relación con el impuesto gallego al no gravarse todo impacto negativo derivado del embalsamiento del agua, sino únicamente aquel que tiene su origen en la utilización para fines industriales de grandes instalaciones cuya altura sobrepase los quince metros, se vulneran los principios de igualdad y generalidad, pues no todos los sujetos que demuestran la capacidad contaminante que justifica la exacción del tributo se encuentran obligados a soportarlo, añadiendo que incluso se está dispensando un trato privilegiado a las minicentrales hidroeléctricas, cuyo número en Galicia no es desdeñable.

En mi opinión, estos tributos respetan los límites al poder tributario autonómico previstos en nuestro ordenamiento. Así, en primer lugar, me parece que respetan los principios constitucionales de justicia tributaria material y formal y no se vulneran concretamente los principios de igualdad y generalidad a la luz de la doctrina emanada del Tribunal Constitucional. En segundo término, también respetan los límites previstos en los artículos 157.2 y 139.2 de la Constitución y 9 de la LOFCA, como son los principios de solidaridad, coordinación, territorialidad, neutralidad y unidad de mercado¹³. En virtud de estos principios las Comunidades Autónomas únicamente pueden gravar bienes situados en su territorio y no pueden crear obstáculos o barreras fiscales a la libre circulación de mercancías, servicios o personas. Estos impuestos sobre agua embalsada no vulneran estos límites pues recaen sobre las actividades y aprovechamientos que utilicen embalses que estén situados en todo o en parte en el territorio de estas Comunidades Autónomas. Además, cuando se regula la base imponible por ejemplo del impuesto gallego se prevé expresamente para los supuestos de embalses en los que el agua embalsada se extienda más allá del límite territorial de la Comunidad Autónoma, que dicha base estará constituida por la parte de la capacidad que corresponda a las aguas situadas en el territorio gallego. Gracias a estas previsiones ningún problema de constitucionalidad existe desde la perspectiva de esos principios.

Tampoco parece que se vulneren, en mi opinión, los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA. En el primero de estos preceptos se consagra, como ya se ha apuntado antes, la prohibición de establecimiento de tributos autonómicos que recaigan sobre hechos impositivos ya gravados por el Estado. Como acabamos de explicar el Tribunal Constitucional ha precisado el alcance de esta prohibición en el sentido de considerar que lo que la misma prohíbe es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente. De manera que con buen criterio no se impide a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado y ello porque si así fuera, según razona el Tribunal, se estaría negando en la práctica la posibilidad de que se creasen dichos tributos porque «la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales» (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo). Esta doctrina ha sido reiterada en posteriores pronunciamientos del Tribunal entre los que cabe citar sus Sentencias 186/1993, de 7 de junio, en relación con el Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y 14/1998, de 22 de enero, relativa al Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos. Tan sólo hay un pronunciamiento del propio Tribunal Constitucional que parece apartarse de esta línea doctrinal que es concretamente su Sentencia 49/1995, de 16 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad del Impuesto sobre la Loterías creado por la Comunidad Autónoma de Baleares a través de su Ley 12/1990, de 28 de noviembre. Y ello lo decimos porque en este fallo el Tribunal mantuvo que se produce doble imposición a los efectos del artículo 6.2 de la LOFCA cuando sobre un mismo objeto o realidad económica se establece un impuesto estatal y otro autonómico. Compartimos la reflexión realizada por García Novoa cuando afirma que el Tribunal Constitucional ha optado por la interpretación que más favorece el ejercicio por las Comunidades Autónomas de su capacidad de crear impuestos propios «pues disponer de tales impuestos parece un signo distintivo de la autonomía financiera frente a la mera suficiencia»; no obstante este autor muestra sus dudas de que ésta interpretación sea la correcta («Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica», en Noticias de la Unión Europea, núm. 274, 2007, págs. 57 y ss).

Tan sólo nos quedaría la duda de la compatibilidad de estos impuestos con lo previsto en el artículo 6.3 de la LOFCA, precepto que cuando se creó el impuesto gallego permitía a las Comunidades Autónomas establecer tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. Tras su reforma por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, se modificó su redacción pasando a prohibir a las Comunidades Autónomas el establecimiento de tributos que recaigan no ya sobre las materias impositivas sino sobre los hechos impositivos gravados por los tributos locales. Como se indica en su exposición de motivos esta modificación pretende, en primer lugar, reducir la conflictividad a que había dado lugar esta norma, conflictos que ha venido resolviendo el Tribunal Constitucional y que han tenido su origen en recursos de inconstitucionalidad planteados por la Presidencia del Gobierno.

El problema se podría plantear en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La conclusión a la que podría llegarse si el enjuiciamiento de los impuestos autonómicos sobre agua embalsada se realiza aplicando la normativa anterior a la reforma operada en la LOFCA en 2009 podría ser distinta. En efecto, con la redacción original del artículo 6.3 LOFCA se podría pensar en una posible vulneración de dicho precepto en cuanto que el impuesto autonómico recaería sobre una materia que la legislación de régimen local reserva a las Corporaciones Locales. En efecto, tal y como están diseñados estos impuestos someten a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos que a su vez está ya gravada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Desde luego en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles una de las cuestiones que precisamente ha generado más polémica tanto en la doctrina como en la jurisprudencia ha sido la sujeción a dicho tributo local de las centrales hidroeléctricas, presas, saltos de agua, así como del terreno en el que se asientan los embalses.

Pero al margen de lo anterior lo importante es que el problema deja de existir aplicando la nueva redacción del artículo 6.3 LOFCA tras la reforma de esta Ley en 2009, porque desde entonces lo que se prohíbe es la duplicidad de hechos imponible estrictamente, es decir, el establecimiento de tributos autonómicos sobre hechos imponible gravados por tributos locales. Como antes quedó apuntado modificación del artículo 6.3 LOFCA se realiza para que las reglas de incompatibilidad se refieran al hecho imponible y no a la materia imponible, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales. Esta justificación de la reforma del artículo 6.3 de la LOFCA ya se recogía en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Así se afirma en su página 57.

Es la llamada doctrina del *ius superveniens*, conforme a la cual el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo a las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictarse la Sentencia. Como bien ha aclarado la doctrina en aplicación de esta doctrina los pronunciamientos pendientes deberán tener en cuenta la nueva redacción de dicho precepto, «lo que originará que tributos autonómicos cuya constitucionalidad se cuestionaba en base a dicho precepto, se declaren acordes con el bloque constitucional» (DEL BLANCO GARCÍA, 2010).

Este cambio en la redacción del artículo 6.3 LOFCA no parece que haya sido tenido en cuenta por la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) que interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 18 de julio de 2014 (recurso núm. 536/2012). Esta Asociación entendía que el impuesto castellano-leonés en la modalidad que grava los aprovechamientos de agua embalsada recaía sobre la misma materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin que la norma autonómica creadora del tributo hubiese previsto ninguna medida de compensación o coordinación a favor de las Entidades locales castellano-leonesas. Según esta Asociación la Sala se había limitado a razonar que el hecho imponible del impuesto recurrido no coincidía ni con el del hecho imponible ni con la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuestión que no aparecía planteada en la demanda. El Tribunal Supremo va a desestimar este recurso de casación en su Sentencia de 31 de enero de 2018 (recurso núm. 3599/2014 (Tol 6509306), Ecli ES:TS:2018:326) realizando unas consideraciones que me parecen de máximo interés porque exceden de lo que es el objeto de este recurso y pueden servir de aviso a navegantes para futuros recursos de casación contra impuestos autonómicos. Comienza el Tribunal Supremo invocando su Sentencia de 30 de marzo de 2016, por su identidad subjetiva, pues era el mismo recurrente y objetiva, puesto que en aquél recurso de casación se examinaba la conformidad a Derecho de una sentencia, procedente de la misma Sala sentenciadora, pronunciada en un pleito dirigido a la impugnación de otra orden autonómica diferente, concretamente la Orden HAC/184/2012, de 23 de marzo, por la que se crea y regula el censo de instalaciones y contribuyentes del impuesto, dándose la circunstancia añade el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Tercero, de que «en uno y otro asunto (...) las respectivas órdenes han sido (...) el pretexto desencadenante para dirigir la reacción jurídica, de un modo directo y exclusivo, contra la Ley formal creadora y reguladora del impuesto, lo que en cualquier caso disipa cualquier diferencia derivada de que las órdenes recurridas en cada caso fueran diferentes, pues ambos recursos de casación —y los litigios de que dimanar— han prescindido de la denuncia de vicio alguno residenciable en las concretas disposiciones cuestionadas, pues la totalidad de la censura se proyecta sobre la Ley y sus eventuales contravenciones de la Constitución o del Derecho de la Unión Europea».

El Tribunal Supremo, invocando lo que ya dicho en su precitada Sentencia de 30 de marzo de 2016, censura que al hilo de disposiciones e incluso de actos de contenido concreto, se impugnan esos actos

o disposiciones imputándoles todos los vicios que se consideran que concurren en la norma básica que les da cobertura. Aunque esta forma de proceder pudiera ser legítima, el Tribunal advierte que «los vicios que se imputan a la norma de desarrollo pueden no concurrir en el acto o disposición impugnada aunque se den en la norma básica, por la elemental consideración de que por tener la norma o acto impugnado un ámbito más limitado que la norma que les presta cobertura, los vicios en que ésta incurre no necesariamente se dan en la resolución recurrida.» Y esto es lo que según el Tribunal sucede en este caso en el que se reprochaba a la Sentencia de instancia que había silenciado toda referencia a los razonamientos de la identidad del impuesto sobre afectación medioambiental con el IBI o el IAE. Para el Alto Tribunal, parece evidente «que una orden que regula el censo de instalaciones y contribuyentes, ficheros automatizados, confidencialidad de datos, y, acceso y rectificación de datos censales no pueda incurrir en los vicios que se imputan en el motivo analizado y referido a la identidad del impuesto atacado con el IBI, IAE y tasa sobre el dominio público, salvo que de modo específico contemplen situaciones acreditativas de esa identidad, lo que debe probarse». Y prosigue diciendo: «Queremos decir con todo ello, que es posible impugnar en una norma o acto de desarrollo todos los vicios en que incurra la norma de cobertura pero la norma o acto impugnado no puede ser anulado en virtud de vicios que pueden darse en la norma originaria y no en ella. La correcta impugnación de la norma o acto de desarrollo exige poner de relieve la efectiva concurrencia, y no puramente la abstracta, del defecto denunciado en ella. Si esto no se hace, las alegaciones de este tenor no forman parte del recurso por la elemental consideración de que son ajenas al acto o disposición impugnado, lo que a su vez comporta que la sala sentenciadora no esté obligada a examinar tales cuestiones, o, habrá de entenderse que han sido tácitamente desestimadas. Esto es lo que sucede en el recurso que decidimos donde el presunto silencio de la sala habrá de entenderse amparado por los límites del objeto del proceso, o, alternativamente, por el rechazo tácito de las alegaciones que carecen de la relación necesaria con el objeto recurrido».

El Tribunal recuerda además que la Sentencia objeto de impugnación sí abordó de forma explícita la infracción del artículo 6.3 de la LOFCA, al afirmar que «...con estas mismas argumentaciones debemos rechazar la infracción del artículo 6.3 LOFCA en relación a los otros tributos a los que se refiere la parte actora ya que el hecho imponible es claramente distinto de los tributos que menciona (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Tasa municipal por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público y Tasa municipal por la prestación del servicio, recogida, tratamiento y eliminación de residuos)». Por todo ello, en la Sentencia de instancia se descartó expresamente la posibilidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Otra alegación utilizada por UNESA en su recurso fue la invocación del Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario, conocido como Informe Lagares, publicado en febrero de 2014. Dicho Informe se mostraba favorable a la supresión, entre otros, de los impuestos sobre parques eólicos y embalses. En esta materia el Tribunal Supremo también da un buen rapapolvo a los recurrentes hasta el punto de que termina imponiéndole las costas. Aparte de que se trataba de una cuestión estrictamente nueva aparecida en casación, el Tribunal señala que dicho informe «no es una fuente del Derecho ni puede servir, en consecuencia, como parámetro o canon para discernir la adecuación de la sentencia impugnada a las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia» y en consonancia con ello «no es posible fundamentar un motivo casacional en el parecer adverso de una comisión de expertos, dada su ausencia de valor normativo, es decir, como fuente jurídica vinculante para los Tribunales de justicia que cabe predicar de tales informes.» Tras poner de manifiesto que «no basta con ese parecer contrario y crítico para inferir de ello la necesidad ineluctable de plantear cuestión de inconstitucionalidad o cuestión prejudicial al TJUE (de hecho, no parece que las personas o instituciones legitimadas para la interposición del recurso de inconstitucionalidad hayan emprendido iniciativa alguna al respecto con fundamento en las conclusiones de la mencionada comisión de expertos)», el Tribunal

sentencia: «Cabe decir, en conclusión, que el valor de tal comisión debe ceñirse al propósito que guió su creación y que discurre por un terreno distinto al del enjuiciamiento o control jurídico de las figuras impositivas analizadas, pues su objetivo es global, su designio parece proyectarse más sobre el futuro que sobre el pasado y presente y, desde luego, las conclusiones alcanzadas en él se inspiran no sólo en consideraciones o técnicas propias del Derecho, sino también en otras de índole social y económica; y, de otro lado, en sus opiniones o consejos se combinan razones de legalidad con otras claramente dictadas por criterios de conveniencia u oportunidad. Finalmente, constituye en su conjunto un informe o dictamen en sentido técnico, no una decisión y, menos aún, que pudiera condicionar por sí sola la existencia, vigencia y contenido de las normas legales que disciplinan el sistema tributario español, incluidas las figuras controvertidas».

El debate sobre la constitucionalidad de estos impuestos ha generado mucha conflictividad porque desde el mes de octubre de 2017 hasta el mes de marzo de este año fueron admitidos a trámite por parte del Tribunal Supremo más de una decena de recursos de casación por considerar que las cuestiones planteadas presentan interés casacional para la formación de jurisprudencia¹.

Todos ellos son recursos planteados contra Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en las que se defiende la siguiente doctrina:

- El impuesto gallego tiene una finalidad extrafiscal y no propiamente recaudatoria, contando con naturaleza de tributo medioambiental, pues es un hecho notorio que los embalses provocan daños medioambientales a los ríos al afectar a su curso natural, así como que tales daños serán mayores cuanto mayor sea el tamaño del pantano. Además, su Ley reguladora establece medidas incentivadoras tendentes a minimizar el daño, a través de la reducción de la capacidad volumétrica máxima del embalse, minorando así la incidencia en el río.
- El impuesto no vulnera los principios de generalidad e igualdad, al no gravar otras actividades potencialmente negativas, poniendo de relieve que el 97,5 por ciento de las aguas embalsadas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia están destinadas a uso industrial, lo que supone someter a la imposición la práctica totalidad de los pantanos. Para el Tribunal Superior de Justicia de Galicia el principio de generalidad juega de modo más selectivo en los tributos de naturaleza extrafiscal, añadiendo que ningún precepto constitucional exige un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en toda España, sino solo que se garantice la igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales. También rechaza la Sala que se conculque el principio de igualdad, razonando que el legislador dentro de su amplio margen de configuración legal opta por gravar una actividad que considera de (grave) incidencia en los ríos sin que frente a esta regulación pueda oponer el recurrente la existencia de otras actividades que provoquen un gravamen (teóricamente) semejante.
- Tampoco considera el Tribunal Superior de Justicia de Galicia que se infrinja el artículo 6.3 LOFCA por duplicidad del gravamen respecto de los Impuestos de Actividades Económicas (IAE) y de Bie-

1 Entre estos recursos se encuentran los siguientes:

- Recurso de casación núm. 3886/2017, admitido a trámite por Auto de 20 de noviembre de 2017.
- Recurso de casación núm. 3891/2017, admitido a trámite por Auto de 5 de diciembre de 2017.
- Recursos de casación núm. 3876/2017, 3877/2017, 3881/2017, 3882/2017, 3883/2017, 3885/2017 y 3878//2017.
- Recurso de casación núm. 3874/2017, admitido a trámite por Auto del Tribunal de 20 de noviembre de 2017.
- Recursos de casación núm. 3876/2017, admitido a trámite por Autos de 13 de noviembre de 2017.
- Recurso de casación núm. 3873/2017, admitido a trámite por sendos Autos de 31 de octubre de 2017.
- Recurso de casación núm. 3876/2017, admitido a trámite por Auto de 24 de octubre de 2017.

nes Inmuebles (IBI), respectivamente, toda vez que el objeto del tributo es el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. La Sala mantiene que el artículo 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dispone que están exentas del IAE las personas físicas y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 LGT, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Y respecto del IBI, la Sala considera que la tributación por la propiedad del embalse lo es no por la manifestación de riqueza que supone la propiedad, sino por el hecho de que éste tenga la condición de foco contaminante. Además, se ha considerado que cabría aplicar la excepción ambiental que opera en la interpretación del artículo 6.2 LOFCA, resultando aceptable la concurrencia de dos figuras impositivas, una de índole fiscal y la otra de ordenación o extrafiscal sobre la misma riqueza gravada o materia imponible, cuando el impuesto autonómico tiene naturaleza extrafiscal.

Los Autos antes mencionados señalan que las cuestiones sobre las que se pronunciará el Tribunal Supremo por considerar que tienen interés casacional consisten en:

- a) Determinar si, a la vista de sus elementos configuradores y con independencia del *nomen iuris* utilizado por el legislador, el impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada tiene o no naturaleza medioambiental y, por tanto, entra o no en colisión con lo dispuesto en la CE (artículos 133.2, 156.1 y 157.3) y la LOFCA (artículo 6.3).
- b) Desentrañar si el citado impuesto vulnera los principios de igualdad, generalidad (artículo 14 y 31.1 CE, respectivamente) y reserva de ley en materia tributaria (artículo 31.3 CE).
- c) Esclarecer su adecuación al principio «quien contamina paga» (artículo 191.2 TFUE) y a la normativa delimitadora de la política medioambiental de la Unión Europea.

El Tribunal Supremo ha desestimado finalmente estos recursos invocando para ello la doctrina sentada en su Sentencia de 10 de marzo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3891/2017. Reproducimos a continuación lo dicho por el Tribunal en esta Sentencia para declarar no haber lugar al recurso de casación:

“SEGUNDO.- Alguna imprescindible consideración inicial, con carácter previo al examen de fondo. Este asunto es uno más de la larga serie de recursos que tienen por objeto la fiscalización casacional de sentencias en las que se ha enjuiciado la conformidad a Derecho de actos administrativos - o en algún caso, de disposiciones generales-, con el exclusivo fundamento en vicios o infracciones, no tanto propios del acto o disposición sobre el que recae la impugnación (el que debe ser identificado como recurrido en el artículo 1 de la LJCA), sino imputables a la Ley formal que sirve de fundamento y cobertura normativa a tales actos de aplicación. El problema es que, en determinados casos, como el que ahora nos ocupa, la desvinculación entre el problema de legalidad planteado con carácter general y abstracto, esto es, referido a la Ley fiscal, y el que presenta, en sí mismo, el acto impugnado, es total y absoluta, desnaturalizando la esencia misma del proceso contencioso-administrativo y, en lo que ahora debemos dilucidar, del recurso de casación. A tal respecto, aunque la ley de esta jurisdicción permite, con gran amplitud, dirigir la impugnación de los actos de aplicación sin limitación de motivos y argumentos, en aras de la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), por lo que se puede suscitar frente a ellos no sólo la denuncia de vicios propios o inherentes, sino también, a través del recurso indirecto frente a las disposiciones de carácter general (art. 26.1 LJCA), la invalidez de la norma reglamentaria

en que se amparan, mecanismo éste que, además de servir a la finalidad de examinar la legalidad del acto aplicativo o derivado, propicia la más general de invalidar, a la postre, el reglamento en que se ampara, con el designio de depurar el ordenamiento jurídico, a través de la anulación misma de la norma o el planteamiento de cuestión de ilegalidad (art. 27 LJCA), según los casos. Sin embargo, la impugnación experimenta un cambio cualitativo de perspectiva procesal cuando lo que se viene a poner en tela de juicio, tanto en el litigio de instancia como en la casación, es la norma con rango de ley que crea y ordena el tributo, y para cuya anulación directa son claramente incompetentes los tribunales de justicia y, en particular, los de este orden jurisdiccional, ya sea por motivos conducentes a su inconstitucionalidad, ya lo fuera por su eventual desconformidad con el Derecho de la Unión Europea (aun con ciertas diferencias de matiz entre uno y otro caso, en que no procede adentrarse). Es verdad que cabe, en nuestro proceso, respectivamente, tanto la posibilidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad como cuestión prejudicial ante el TJUE, pero entendemos que siempre bajo el presupuesto indeclinable de que lo que se somete a revisión no es una ley en sí misma considerada, evidentemente, sino un acto administrativo de los definidos en el artículo 1, en relación con el 25 LJCA, lo que significa que se trata de una previsión legal de reenvíos prejudiciales cuya finalidad no es la abstracta de que la ley formal se someta aun proceso integral de revisión, sino con la más modesta de decidir un pleito en que se suscita una pretensión directamente relacionada con los actos y disposiciones susceptibles de impugnación (artículo 31 LJCA). De ahí que sea fundamental el denominado juicio de relevancia, como relación de dependencia entre la validez -puesta, por hipótesis, en cuestión, de la norma con rango de ley, aplicable al caso- y la resolución del litigio cuyo centro de gravedad es, no puede ser de otro modo, un acto de la Administración sujeto al Derecho administrativo o un reglamento o disposición general. Bajo tales premisas, no parece un uso natural y conforme con el principio de buena fe (art. 7 LOPJ), la técnica de aprovechar la impugnación de un acto administrativo -en este caso, de orden meramente censal- de cuyo contenido y elementos se prescinde total y absolutamente, para orientar el proceso, de modo exclusivo, a combatir de un modo general y abstracto, no ya una norma reglamentaria, sino la norma con rango de ley que crea y regula el impuesto de que se trate, mediante la solicitud a la Sala para que, es de reiterar que con total y absoluto desentendimiento del acto impugnado, que queda desplazado pues su conformidad con el ordenamiento jurídico parece serle indiferente a la recurrente, plantee, según el caso, cuestión prejudicial de inconstitucionalidad o de desconformidad con el derecho de la Unión Europea, pretensión que sólo puede adoptar de oficio el Tribunal y con el designio, a que ya hemos hecho referencia, de despejar la incógnita acerca del juicio al acto o disposición directamente recurridos. Con ello se viene a desnaturalizar la esencia misma del control judicial de los actos administrativos juzgados en la instancia y de las sentencias que resuelven los respectivos litigios, mediante el recurso de casación, por las siguientes razones:

a) En rigor, la impugnación se desvincula por completo del acto de aplicación debatido en el proceso de que dimana esta casación, presentando por ello una naturaleza puramente abstracta.

b) En relación con la afirmación anterior, la eventual cuestión de inconstitucionalidad de la ley reguladora del tributo en tanto afectase, más o menos, al acto impugnado, o la cuestión prejudicial ante el TJUE, dados los términos en que son desarrollados, quedan desconectadas del acto mismo de cuya validez o invalidez se trata.

c) El desentendimiento del acto impugnado y la falta de interés acerca de su concreta suerte procesal, que queda patente en el recurso de casación, pues nada se dice acerca de tal acto, priva a este proceso de su sentido y finalidad propias, conforme a la ley procesal.

d) En realidad, se viene a utilizar la legitimación activa (artículo 19 y concordantes de la LJCA) para, con total extensión de sus términos propios, dirigirse al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de

la Unión Europea, utilizando a este Tribunal Supremo como mero correo o instrumento para canalizar una pretensión que, en tales términos de abstracción, no le reconoce el ordenamiento, menos aún a los sujetos particulares.

e) Además, la perspectiva y enfoque de abstracción dados a la denuncia de inconstitucionalidad o de acomodo al Derecho de la Unión Europea en este recurso de casación desnaturalizan ambas figuras, pues lo que se pretende no es, a través de ese reenvío prejudicial, resolver un caso concreto, sino más bien un enjuiciamiento integral de la ley como el que proporcionaría, en caso de pretenderse la inconstitucionalidad, un recurso de inconstitucionalidad o su equivalente en los Tratados de la Unión.

f) Hay otro efecto indeseable que propicia este abuso procesal, que es la deformación o falseamiento de una institución medular en nuestro proceso, el de la cosa juzgada, pues por el mero hecho de que el acto o disposición que en cada caso sirve como justificación del proceso cambie o sea sustituido por otro, pese a que el impugnante se desentienda de los eventuales defectos concurrentes en ellos, haría inviable el reconocimiento de la cosa juzgada, al faltar formalmente el requisito de la identidad objetiva, cambiante en apariencia con cada impugnación sustancialmente idéntica.

g) En cierto que el auto de admisión del presente recurso, dadas las preguntas que formula, permite entender que tales inconvenientes que hemos reflejado no son insalvables para que formulemos las preguntas que en él se contienen, pero las consideraciones que hemos efectuado, tras la tramitación íntegra del recurso y después de conocer los escritos rectores de las partes casacionales, nos permiten soslayarlas -al margen de la cuestión sobre el concepto de salto bruto-, a que haremos referencia singularizada, por estas dos razones:

1.- Porque la observación de que la pretensión casacional ha sido ejercitada con abuso del derecho procesal e infracción de la buena fe permite, como efecto jurídico inherente, el de rechazar las pretensiones que incurran en tales conductas (art. 11, 1y2 LOPJ).

2.- Porque la resolución por auto de la admisión del recurso, que orienta la decisión que deba ofrecer el Tribunal Supremo, no podría obligar a éste, en su sección de enjuiciamiento por razón de la materia, a decidir las cuestiones sobre las que aquél se pronuncia, cuando no concurren los requisitos necesarios para ello y, menos aún, a plantear cuestión de inconstitucionalidad o cuestión prejudicial cuando aprecia que no existe el juicio de relevancia, en los términos expresados.

TERCERO.- Sobre la noción de salto bruto de agua y la denunciada infracción del principio de reserva de ley.

Distinta es la cuestión relativa al concepto de salto bruto de agua, como elemento de la definición legal. Cuando se denuncia la infracción del principio de reserva de ley se quiere afirmar que un elemento esencial del tributo ha sido deslegalizado o remitido a ulterior concreción reglamentaria. En este caso, la Ley articula el establecimiento de la cuota del siguiente modo: "[...] Artículo 11. Cuota tributaria y tipo de gravamen.1. La cuota tributaria del impuesto se determinará por aplicación del tipo de gravamen trimestral, 800 € por hm³, a la base imponible. La cuota resultante obtenida conforme al apartado anterior se multiplicará por el coeficiente (1 + a - b) en función del salto bruto del aprovechamiento y, en su caso, de la potencia instalada del aprovechamiento hidroeléctrico, donde: a = será el resultado de aplicar la siguiente escala al salto bruto medido en metros desde la cota de toma y, en su defecto, desde el punto de coronación del embalse hasta el punto de restitución y, en su defecto, hasta el lecho del embalse: Tramos del salto bruto Por cada metro Hasta 30 m 0,0001 De 30,01 hasta 100 m 0,0005 De 100,01 hasta 300 m 0,001 De 300,01 hasta 600 m 0,01 De 600,01 m en

adelante 0,04B = será el resultado de aplicar, en su caso, la siguiente escala a la potencia instalada del aprovechamiento, medida en MW: Tramos de potencia Por cada MW Hasta 200 MW 0,0005 De 200,01 MW en adelante 0,001 La aplicación del coeficiente anterior no podrá suponer, en su caso, una reducción superior al 25% de la cuota inicial [...]” De la regulación deriva que la base, el tipo y la cuota vienen definidos de forma autónoma en la propia ley, bastando su consideración para liquidar el tributo, siendo indiferente la fuente técnica o reglamentaria de la que en su caso pudieran proceder los conceptos que la ley asume e incorpora, pues en ningún caso tal proceder puede constituir una infracción de la reserva de ley.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso. La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, teniendo en cuenta, además, cuanto ha quedado expresado en relación con la imposibilidad de utilizar el proceso contencioso-administrativo como mero vehículo procesal para suscitar cuestiones abstractas, desvinculadas del caso que se examina y del acto impugnado, mediante la solicitud al Tribunal de que plantee cuestión de inconstitucionalidad o cuestión prejudicial con clara falta de presencia del juicio de relevancia necesario, para lo que no se puede prescindir del acto impugnado”.

En base a los razonamientos antes reproducidos, el Tribunal Supremo desestima todos estos recursos de casación. Obsérvese que el Tribunal no se pronuncia sobre algunas de las cuestiones que a su juicio presentaban interés casacional, como por ejemplo si se trataba de un impuesto medioambiental, por considerarlas cuestiones abstractas desvinculadas del caso que se examina. Esto sienta un precedente importante para futuros recursos de casación que puedan plantearse contra impuestos ambientales de las Comunidades Autónomas.

2.5.4. Base imponible y cuota tributaria

En el impuesto gallego la base imponible está constituida por la capacidad volumétrica máxima del embalse que esté ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, medida en hm^3 . En caso de embalses para los que el agua embalsada se extienda más allá del límite territorial de la Comunidad Autónoma, la base imponible estará constituida por la parte de la capacidad que corresponda a las aguas situadas en el territorio gallego.

La formulación de la base imponible es diferente en el impuesto de Castilla y León sobre el uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada y el impuesto aragonés sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada. Aquí la base imponible se define como el módulo expresado en unidades que resulta de aplicar la siguiente fórmula a cada embalse ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de estas dos Comunidades Autónomas:

$$50^* \text{ capacidad del embalse medida en } \text{hm}^3 + 50^* \text{ altura de la presa medida en metros}$$

El tipo de gravamen en el impuesto gallego es de 800 euros trimestrales por hectómetro cúbico y la cuota tributaria final se graduará en atención a la alteración ocasionada en el medio natural. Para ello se aplicará sobre la cuota resultante obtenida tras aplicar el tipo de gravamen un coeficiente $(1+a-b)$ que incrementará la cuota en función del salto bruto del aprovechamiento (a) y, que en su caso, la minorará en función de la potencia instalada del aprovechamiento hidroeléctrico (b). Como se explica en

la exposición de motivos de la Ley 15/2008, el salto bruto es un factor que va a incrementar la cuota tributaria por su directa vinculación con el mayor efecto medioambiental negativo provocado por los desembalses. En concreto, el factor a será el resultado de aplicar la siguiente escala al salto bruto medido en metros desde la cota de toma y, en su defecto, desde el punto de coronación del embalse hasta el punto de restitución y, en su defecto, hasta el lecho del embalse:

Tramos del salto bruto	Por cada metro
Hasta 30 m	0,0001
De 30,01 hasta 100 m	0,0005
De 100,01 hasta 300 m	0,001
De 300,01 hasta 600 m	0,01
De 600,01 m en adelante	0,04

Por su parte, la potencia de las instalaciones destinadas a la generación de energía eléctrica se considera, según se acaba de indicar, como factor que va a minorar la cuota, en función del mejor aprovechamiento energético del agua ante un mismo impacto medioambiental negativo. En concreto, este factor b será el resultado de aplicar, cuando proceda, la escala que figura a continuación a la potencia instalada del aprovechamiento, medida en MW. Se establece un límite para la posible reducción que resulte de la aplicación de este coeficiente (en concreto, dicha aplicación no podrá suponer una reducción superior al 25% de la cuota inicial):

Tramos de potencia	Por cada MW
Hasta 200 MW	0,0005
De 200,01 MW en adelante	0,001

La cuota tributaria en los otros dos impuestos se calcula de forma distinta. Así, en el impuesto aragonés será, por regla general, el resultado de aplicar un tipo de gravamen de 150 euros por cada unidad del módulo antes citado, no pudiendo superar la cuota resultante ninguno de los dos límites siguientes:

- El resultado de multiplicar la cuantía de 20.000 euros por Mw de potencia instalada de las instalaciones sujetas al impuesto.
- El 25 por 100 del valor económico de la energía, medida en barras de central, producida en el ejercicio mediante el turbinado directo del agua aportada a los embalses por corrientes, escorrentías, surgencias o alumbramientos, sean o no naturales.

A estos efectos, cuando la instalación eléctrica sujeta tenga la consideración de instalación de bombeo mixto, la distribución de la energía generada directamente desde embalse y la generada por bombeo, y por tanto su valor económico, se calculará de acuerdo con las siguientes fórmulas:

$$W_e = W_T - W_b$$

$$W_b = E_B \cdot K$$

Donde:

We es la cantidad de energía producida mediante el turbinado directo del agua aportada a los embalses por corrientes, escorrentías, surgencias o alumbramientos, sean o no naturales.

WT es la cantidad de energía total producida en la instalación en el ejercicio.

Wb es la cantidad de energía producida mediante el turbinado del agua previamente bombeada.

EB es el consumo de bombeo entendido como la cantidad de energía consumida por el generador para bombear el agua que ha permitido la generación.

K es el factor de corrección que compensa la diferencia entre el rendimiento por bombeo y la energía consumida en la elevación al vaso superior. Su valor será de 0,7.

En el impuesto castellano leonés la cuota tributaria se obtendrá aplicando un tipo de gravamen de 100 euros por cada unidad del módulo antes citado. Junto a ello, se establecen los siguientes importes de gravamen mínimo y máximo por cada embalse:

- El gravamen mínimo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 5.000 euros por Mw de potencia instalada.
- El gravamen máximo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 15.000 euros por Mw de potencia instalada.

2.5.5. Valoración de los impuestos sobre agua embalsada desde la perspectiva ambiental

Tras un estudio detenido de la estructura y régimen jurídico de los impuestos autonómicos sobre agua embalsada creados por las Comunidades Autónomas de Galicia (2009), Castilla y León (2012) y Aragón (2016), la primera conclusión a la que se llega es la dificultad de conectar de forma clara estos tributos con daños ambientales por las razones que a continuación expondremos.

Tanto en el caso del impuesto gallego como el del castellano leonés ambas figuras se califican como tributo propio de naturaleza real y finalidad extrafiscal. Pero, ¿estamos ante verdaderos tributos ambientales? Como ya hemos explicado para calificar a un tributo como ambiental es preciso analizar todo su régimen jurídico y sus elementos esenciales. No basta para ello con una simple declaración de intenciones en tal sentido en su exposición de motivos o con una afectación de su recaudación a actuaciones de protección del medio ambiente como podría ser en este caso concreto la protección del patrimonio fluvial natural. Como ya hemos expuesto el tributo ambiental, para merecer tal calificativo, debe incorporar en sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo impositivo, cuota tributaria, deducciones sobre la cuota) objetivos ambientales. Así se deduce de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional contenida en primer lugar en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el

medio ambiente. En aquella ocasión, como ya ha quedado expuesto con anterioridad, el Tribunal Constitucional declaró que el análisis de la estructura de dicho tributo no permitía llegar a la conclusión de que realmente gravase las actividades contaminantes, sino más bien la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente.

Los impuestos sobre determinados usos y aprovechamiento del agua embalsada no son el mejor modelo de lo que debe ser un tributo ambiental. No obstante, sí que hay algunos aspectos de su regulación que aparentemente podrían hacernos pensar que podemos estar ante lo que sería un impuesto de naturaleza ambiental. Así, en primer lugar, la recaudación del impuesto gallego queda afectada, una vez deducidos los costes de gestión, a financiar las actuaciones y medidas encaminadas a la prevención y protección de los recursos naturales, así como a la conservación, reparación y restauración del medio ambiente y, en especial, a la conservación del patrimonio natural fluvial de esta Comunidad directa o indirectamente afectado por los daños medioambientales gravados. Así lo establece el artículo 4 de la Ley gallega 15/2008.

Por lo que respecta al impuesto establecido por Castilla y León, que recordemos se denomina Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, los ingresos del gravamen sobre los aprovechamientos del agua embalsada y sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión se destinarán a la dotación en primer lugar del Fondo para la compensación de los suplementos territoriales de la Ley del Sector Eléctrico previsto en la disposición adicional segunda de la Ley 9/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas. Los recursos sobrantes se afectarán a la financiación de los programas de gasto de carácter medioambiental que se determinen en las leyes anuales de presupuestos generales de la Comunidad.

Sin embargo, hay que tener en cuenta y ya hemos incidido previamente en este aspecto que el Tribunal Constitucional ha insistido en la idea de que una genérica afectación de un tributo a la protección del entorno natural no determina por sí misma su naturaleza ambiental. Los impuestos sólo pueden calificarse como ambientales si consiguen modificar el comportamiento ambiental de los contaminadores con independencia del destino de su recaudación. Tampoco cabe calificar como ambiental según la doctrina del Tribunal un impuesto que gravase sin más la titularidad de un bien inmueble como elemento patrimonial. En este sentido en su Sentencia 179/2006, de 13 de junio, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Presidente del Gobierno contra la Ley extremeña 7/1997, de 29 de mayo, que creó el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que es prácticamente una reproducción del impuesto balear antes comentado, el Tribunal matiza la doctrina contenida en su Sentencia 168/2004 cuando afirma en su Fundamento Jurídico 10 que la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida «no es más que uno de los varios indicios —y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal.» En este caso concreto según el Tribunal no existía la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por los obligados al pago de este tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental como, por ejemplo, los programas «que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos» o «de apoyo al transporte público». Ciertamente la doctrina ha apuntado que esta matización del Tribunal resulta cuando menos confusa, pues los matices que introduce se centran en el valor de indicio que presenta la afectación y no en su posible incidencia sobre la estructura del tributo.

Prescindiendo ahora del carácter confuso de esta doctrina del Tribunal Constitucional, lo que sí parece claro es que en la actualidad ya no resulta válida la tesis en la que venían amparándose las Comunidades Autónomas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, en relación con el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, que por primera vez admitió la extrafiscalidad, en base a la cual bastaba para concluir que estamos ante un impuesto de carácter extrafiscal con el simple hecho de la afectación de los ingresos obtenidos a una finalidad no fiscal. Esta fue la interpretación interesada que hicieron las Comunidades Autónomas tras esa Sentencia del Tribunal Constitucional, pero hemos de advertir que el Tribunal en ningún caso dijo eso. Lo realmente importante para determinar la finalidad extrafiscal de un tributo es que ello se derive de su estructura tributaria y, repetimos, no la simple afectación de la recaudación.

Por otra parte, compartimos la opinión formulada por algunos autores sobre lo llamativo que resulta en estos tributos el establecimiento de diferencias según el tipo y finalidad de los embalses, sin que estas diferencias estén justificadas por razones ambientales porque por ejemplo haya una diferencia en los daños.

Otro aspecto de su regulación que nos podría hacer pensar que estamos ante un tributo ambiental sería la toma en consideración por estos tributos del principio quien contamina paga, dado que se prevé para su cuantificación la utilización de parámetros objetivos que tienen en cuenta el mayor o menor impacto ambiental que pueden producir las instalaciones o actividades que emplean aguas embalsadas sobre la flora y la fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial. Así por ejemplo, en el impuesto gallego, la base imponible está constituida por la capacidad volumétrica del embalse y para determinar el tipo de gravamen se va a tener en cuenta el salto bruto. De este modo se estaría en principio tomando en consideración, a efectos del cálculo de la cuota tributaria, un factor que estaría vinculado con el daño medioambiental causado por la instalación, discriminando pues la intensidad de la carga tributaria en función del mayor o menor impacto ambiental de la actividad. Es cierto que se podría haber definido la base imponible de forma distinta y cuantificar por ejemplo el tributo en función de los metros de agua que pasen por las turbinas o la producción eléctrica generada. Sin embargo se ha optado por calcular el tributo en función de la capacidad máxima de embalse, por lo que se podría pensar que estamos ante un impuesto real como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que grava la propiedad con independencia del uso que se haga de esa propiedad. Pese a lo anterior, es evidente que el daño ambiental causado por una instalación será mayor cuanto mayor sea el volumen de agua embalsada y cuanto más elevada sea la altura de la presa. Es cierto que se pretende incentivar la mejora del aprovechamiento energético a través de la introducción de un factor que minorra la cuota tributaria en función de la potencia de las instalaciones destinadas a la generación de energía eléctrica. De todos modos, la reducción como consecuencia de la aplicación de este factor no podrá ser superior al 25% de la cuota inicialmente calculada.

En base a lo anterior, se puede afirmar que si bien estamos ante tributos que gravan los embalses según su capacidad, altura y potencia instalada, sólo podemos encontrar en su regulación una referencia si cabe indirecta a los hipotéticos daños ambientales y en todo caso sin capacidad para generar cambios de comportamiento y tecnologías para reducir los impactos contaminantes. Algún autor ha propuesto como alternativa para aproximar estos impuestos a los daños ambientales la utilización como base imponible de la huella hídrica, buscando con ellos una mejor gestión de los cauces (GAGO, LABANDEIRA, LABEAGA Y LÓPEZ, 2019).

CAPÍTULO TERCERO

**Impuestos sobre
emisiones contaminantes**

1. Introducción. Los impuestos sobre emisiones contaminantes en derecho comparado

El gravamen de las emisiones contaminantes en el ámbito de la Unión Europea comenzó desarrollándose en los países escandinavos a finales de la década de los ochenta y principios de los noventa. En esa época se establecieron impuestos sobre emisiones de dióxido de carbono, dióxido de azufre y dióxido de nitrógeno en Finlandia, Suecia y Dinamarca.

El primer país en introducir un tributo sobre el carbono fue Finlandia, concretamente en 1990. Hasta 2011 fue un impuesto puro sobre el contenido en carbono de las fuentes de energía primarias y a partir de ese momento pasó a integrarse en el impuesto sobre los combustibles fósiles empleados para el transporte y la calefacción. Se trata de un impuesto mixto que recae sobre esos dos sectores y grava la potencia eléctrica además del contenido carbónico de los combustibles fósiles. Son sujetos pasivos por un lado las industrias emisoras de CO₂ por el uso de las fuentes primarias gravadas y por otro los consumidores de electricidad. Se trata de un verdadero impuesto ambiental que tiene por objeto la sustitución de combustibles fósiles por nuevas fuentes de energía limpias, hasta el punto que la electricidad producida sin generar emisiones a la atmósfera y la biomasa se gravan pero las cuotas ingresadas por este concepto son devueltas a los contribuyentes. Dado que la electricidad está gravada, para evitar una posible doble imposición se declaran exentas las fuentes de energía no renovables para la producción eléctrica. También están exentos y esto resulta muy discutible desde el punto de vista ambiental los combustibles fósiles empleados en navegación y aviación comercial, así como la industria maderera. Se trata de exenciones que desde luego no están justificadas en términos ambientales, pues se trata de industrias de las más contaminantes e intensivas en consumo energético y que suponen, como ha destacado la doctrina, una discriminación positiva que no tiene otra justificación que la de evitar pérdidas de competitividad empresarial, dejando al margen que los dos primeros son sectores que no están sujetos al sistema europeo de asignación de emisiones.

El ejemplo de Finlandia fue seguido un año después por Suecia. La creación de este tributo se produjo, al igual que en el resto de países del Norte de Europa, en el marco de un modelo de reforma fiscal verde, que se caracteriza por la introducción de tributos ambientales a cambio de rebajas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. El impuesto sueco sobre el carbono grava el consumo de combustible (petróleo, gas natural y carbón), estando exenta la biomasa –muy utilizada en este país para la calefacción urbana por evidentes razones fiscales– y las emisiones industriales incluidas en el mercado de emisiones europeo. Es uno de los impuestos sobre el carbono más altos del mundo, obteniendo una recaudación de algo más de 2.500 millones de euros en 2015, último año que consta en la ficha correspondiente a este impuesto de la base de datos de impuestos de la Comisión Europea (https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=508/1483228800). La base imponible se fija en litros o toneladas y por ejemplo para el gasoil es de 3237 coronas (alrededor de 318,26 euros). La tarifa ha experimentado una fuerte subida pues cuando se creó el impuesto en 1991 era de unos 75 euros. Tanto en este caso como en el anterior se trata de impuestos que indirectamente pretenden gravar las emisiones contaminantes porque en el fondo son tributos sobre el consumo de carbono. Se ha debatido mucho en la doctrina sobre los efectos redistributivos generados por este tributo y se ha puesto de relieve que al final recaen sobre las familias

que tienen que destinar un mayor porcentaje de sus ingresos a un consumo básico como es el de la energía. Este efecto regresivo se ha corregido a partir de 2018 porque hasta esa fecha las empresas se beneficiaban de importantes reducciones en los tipos de gravamen. Por otra parte, se ha insistido desde la doctrina en los posibles efectos que tiene un impuesto de este tipo sobre la competitividad de las empresas del país, en cuanto que no existen mecanismos que penalicen los productos producidos en el exterior.

Dinamarca también ha establecido un impuesto sobre el dióxido de carbono en ciertos productos energéticos (https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=150/1577833200). Este tributo está en vigor desde el 15 de mayo de 1992 y se aplica al gas, gasoil, gasolina, fueloil, queroseno y electricidad.

En Suecia también se aplica un impuesto sobre dióxido de azufre, que fue introducido con efectos de 1 de enero de 1995 (https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=512/1577833200). Este tributo grava el contenido en sulfuro de los productos sólidos y gaseosos y combustibles líquidos. Para los productos sólidos y gaseosos, el tipo de gravamen vigente es de 30 coronas (alrededor de 2,94 euros) por kg de azufre en el combustible.

Si acudimos a un Estado federal como es Canadá, vemos que existen impuestos sobre el carbono de los Provincias, que en la práctica gozan de una casi total independencia para el establecimiento de impuestos con el que sostener sus servicios públicos. Nos centraremos en el impuesto sobre el carbono aprobado por Quebec por ser la primera provincia que creó un tributo de este tipo, concretamente en 2007. Grava las emisiones derivadas de los hidrocarburos como el petróleo y sus derivados, el gas natural y el carbón, así como la electricidad generada mediante gasoil. Los sujetos pasivos son los productores, distribuidores y empresas dedicadas a refinar dichos productos. Este impuesto se aprobó en el marco de un Programa integral para frenar el cambio climático conocido como *Quebec and Climate Change – A Challenge for the Future*, que incluía hasta un total de 25 acciones para reducir las emisiones y prevenir los efectos del cambio climático. Como decía en su presentación el Ministro de Desarrollo Sostenible, Medio Ambiente y Parques de esta Provincia el programa tenía por objeto cumplir los objetivos del Protocolo de Kyoto y conseguir una reducción de emisiones de gases de más de 10 millones de toneladas entre 2006 y 2012. Los tipos impositivos comenzaron siendo de 3,5 euros/tonelada métrica de CO₂ hasta llegar a los 58 euros/tonelada. Cuando el Programa citado fue renovado para el período 2013-2020, se creó un mercado de derechos de emisiones (*cap and trade*) en esta Provincia para hacer factible el cumplimiento del objeto de reducción de emisiones fijado para 2020, que implicaba una reducción del 10% respecto a las emisiones de 1990. La recaudación de este impuesto está afectada a programas ambientales y se destinan a un fondo verde de ayuda al desarrollo de los transportes públicos y a distintas acciones medioambientales.

En 2008 otra Provincia, concretamente la Columbia Británica, introdujo un impuesto sobre el carbono por cada tonelada métrica de emisiones equivalentes de dióxido de carbono resultantes de la combustión de diversos combustibles (gasolina, diésel, gas natural y carbón). El objetivo perseguido con la introducción de este impuesto era reducir la contaminación y ese objetivo se consiguió pues se redujo de forma considerable el consumo de gasolina en esta Provincia ya que aparte del efecto económico derivado de la subida del precio por el impuesto, su creación ha ayudado a cambiar la cultura del consumo de energía en esta Provincia. Otra circunstancia que nos gustaría destacar es que este tributo está diseñado para tener una neutralidad fiscal, porque el dinero recaudado va directamente a los ciudadanos a través de reducciones de tipos impositivos o exenciones fiscales en otros tributos.

Ha sido tal la influencia ejercida por la aplicación de estos impuestos que el Gobierno Federal de Canadá aprobó un impuesto similar, que no se aplica en las provincias en las que la imposición sobre el CO₂ alcanza el tipo federal. El objetivo es ir subiendo progresivamente este impuesto desde los 20 dólares/ tonelada iniciales (12,94 euros aproximadamente), pasando por los 30 dólares/tonelada actuales (19,41 euros aproximadamente), hasta llegar a la meta de 38 dólares canadienses (24,60 euros aproximadamente) por cada tonelada de gases liberada a la atmósfera.

2. Impuestos autonómicos sobre emisiones de óxidos de azufre, nitrógeno o dióxido de carbono de Galicia, Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana y Cataluña

Los impuestos sobre emisiones contaminantes que están vigentes en España han sido creados por las Comunidades Autónomas y han sido configurados como gravámenes sobre el volumen de emisiones.

Como tendremos ocasión de explicar en las páginas que siguen, los impuestos autonómicos que gravan las emisiones contaminantes son sin duda los que menos problemas de constitucionalidad han planteado. Como no existen ni impuestos estatales ni impuestos locales que graven ese hecho imponible no hay problemas de posible vulneración de los límites previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA.

Los tributos ambientales sobre emisiones contaminantes pueden configurarse de dos formas distintas: como gravámenes sobre el volumen de emisiones o como tributos sobre las materias primas y productos cuya utilización o fabricación genera el perjuicio. Hasta la fecha los legisladores autonómicos han optado claramente por la primera opción que, como bien ha explicado la doctrina, es la que permite una mayor aproximación a los objetivos que se fijan por medio de la reglamentación directa al graduar el tipo de gravamen en función de la cantidad de efluentes originados, aparte de favorecer también la innovación tecnológica al incidir sobre la fase final del proceso productivo y permitir la reducción de la cuota tributaria si se reduce el volumen de emisiones.

La Comunidad Autónoma pionera en España a la hora de establecer un impuesto propio de este tipo fue Galicia que lo hizo en 1995 a través de su Ley 12/1995, de 29 de diciembre. Con posterioridad también han establecido impuestos que gravan las emisiones contaminantes por orden cronológico las Comunidades Autónomas de Castilla-La Mancha (2001), Andalucía (2003), Aragón (2006), Murcia (2006), la Comunidad Valenciana (2013) y Cataluña (2014), si bien sus tipos impositivos son más elevados y su mínimo exento más reducido que los inicialmente previstos en el impuesto gallego –cuyo mínimo exento comenzó siendo de 1.000 Tm aunque después se redujo a 100 Tm y cuyo tipos impositivos también se incrementaron–, por lo que gravan como bien ha advertido la doctrina un mayor número de instalaciones e introducen mayores efectos incentivadores. De hecho, como ahora explicaremos, el tributo se aplica en Andalucía, Aragón y Murcia a otros contaminantes: CO₂ en Andalucía y Aragón; NH₃ y compuestos orgánicos volátiles (COV) en Murcia y partículas y carbono orgánico total en Cataluña.

Los impuestos autonómicos sobre emisiones creados hasta la fecha son impuestos reales, por cuanto que no se construye su presupuesto de hecho desde la persona del contribuyente sino por referencia a un acontecimiento concreto, como es la realización de emisiones desde focos ubicados dentro del ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma. Además son impuestos objetivos, porque no tienen en cuenta al regular su cuantificación ningún tipo de circunstancia subjetiva. Por otra parte, son impuestos directos, porque como bien ha señalado la doctrina con referencia al impuesto gallego, incide, aunque sea de forma indirecta, sobre un patrimonio en forma de instalaciones industriales, aparte de que su Ley reguladora no contempla de forma expresa la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda repercutir jurídicamente el gravamen a terceras personas. Añade este autor que desde luego “nada impide que el sujeto pasivo repercuta el coste fiscal que le supone el pago del tributo en el precio de los bienes y servicios suministrados a sus clientes; ahora bien, se trataría de una repercusión económica –y no jurídica o con efectos tributarios– que, como tal, tan sólo incidiría en el posible descenso del volumen de ventas”. En otros tributos autonómicos sí se puede encontrar una prohibición expresa de repercusión jurídica. Así por ejemplo ocurría con el Impuesto balear sobre instalaciones que incidían en el medio ambiente, que fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000.

También lo califica como directo BORRERO MORO (2004), que fundamenta su conclusión básicamente en la no previsión del derecho legal de repercusión respecto de terceros, añadiendo a ello que su condición de directo responde a sus finalidades extrafiscales. No obstante hay algún autor que tras analizar la capacidad económica gravada por el tributo se ha decantado por calificar como indirecto el impuesto gallego. Me refiero a ALONSO GONZÁLEZ (1996) que defiende esta conclusión porque el impuesto no grava la percepción de renta ni la propiedad de unos bienes, sino más bien circunstancias concomitantes al proceso de producción de bienes, circunstancias que contablemente se reflejarán en cada establecimiento industrial como consumos (gasto en combustible y en otros productos también generadores de estas sustancias). Para este autor la falta de previsión de repercusión no representa un obstáculo para mantener su calificación como indirecto, ya que no todos los impuestos indirectos gozan del mecanismo traslativo. El tributo gallego, según este autor, lo que está gravando es el consumo de energía en los procesos fabriles e industriales especialmente, consumo legalmente identificado por el resultado del mismo, que es la contaminación.

Por otra parte estos tributos autonómicos se puede afirmar que persiguen fines extrafiscales y concretamente de ordenación medioambiental, porque cuanto más eficaces son sus objetivos de protección medioambiental menores serán, a su vez, las cantidades recaudadas por la Administración financiera autonómica. Como después se explicará, la tarifa impositiva del impuesto gallego intenta disuadir de la emisión de las sustancias gravadas por encima de las 1.000 toneladas anuales, ya que sólo por debajo de dicho límite la cuota a pagar es cero. Esta circunstancia es uno de los indicadores que permiten calificar al tributo como extrafiscal, puesto que al exonerar a los focos que no sean grandes emisores está creando un estímulo para la puesta en marcha de tecnologías capaces de reducir las emisiones por debajo de las 1.001 toneladas/año.

El impuesto gallego se creó tras constatarse la existencia en el territorio de esta Comunidad Autónoma de dos polos de concentración industrial, concretamente La Coruña y Pontevedra, que constituían importantes focos de contaminación tanto por vertidos industriales, en aguas continentales y marítimos, como sobre todo por las emisiones de determinados gases a la atmósfera. Inicialmente se estableció un mínimo exento de 1.000 toneladas anuales con el fin de dejar exentos del tributo los focos que no fueran grandes emisores e introducir un incentivo para que las empresas que eventualmente pudieran resultar sujetos pasivos del impuesto adoptasen las medidas anticontaminantes necesarias para evitar o al menos reducir dichas emisiones por debajo del baremo que la propia Ley considera o estima

soportables. Este mínimo exento ha determinado que las compañías afectadas sean básicamente seis (Unión Fenosa, Endesa, Repsol, Inespal, Alumina y Encesa) y cinco los principales focos de emisión: una planta de producción de aluminio, una refinera y tres centrales térmicas. No obstante, en la Comunidad Autónoma de Galicia están censadas más de 1.200 instalaciones clasificadas como contaminantes (empresas metalúrgicas, químicas, papeleras, madereras y conserveras) a las que también podría aplicarse el impuesto siempre y cuando superen dicho umbral de emisiones. Como dato curioso del Impuesto gallego me gustaría destacar que su normativa reguladora prevé la afectación genérica de su recaudación a las políticas de protección medioambiental y de conservación de los recursos naturales en esta Comunidad, así como la obligación de destinar un 5% de los ingresos obtenidos en cada ejercicio a la dotación de un Fondo de Reserva para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales (derivadas de emisiones atmosféricas o vertidos realizados sobre el suelo o aguas marítimas o continentales, ya sean superficiales o subterráneas, de carácter contaminante).

2.1. Hecho imponible y sujetos pasivos

El hecho imponible del impuesto gallego que fue el pionero está constituido por las emisiones a la atmósfera de dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre y dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno, contaminantes asociados a la quema de combustibles fósiles y principales causantes de la lluvia ácida.

Siguiendo el modelo del impuesto gallego Andalucía creó el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, a través de su Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. En el caso de Andalucía el tributo recae sobre la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre, que se realice desde fuentes puntuales de instalaciones situadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde se desarrollen alguna o algunas de las actividades industriales incluidas en el Anexo I de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación. La referencia a la emisión desde "instalaciones" implica que no van a estar sujetas las emisiones difusas y las originadas en el sector del transporte. Lo mismo grava el tributo aragonés creado por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios y cuyo contenido fue posteriormente incorporado al Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad aragonesa. Como puede advertirse, estos dos tributos recaen también sobre las emisiones de dióxido de carbono, circunstancia que constituye una importante novedad en el panorama autonómico, porque el primer impuesto autonómico que se creó sobre emisiones, que fue el gallego y el Impuesto valenciano sobre actividades que inciden en el medio ambiente, sólo recaen sobre emisiones de dióxidos de azufre y nitrógeno.

En el caso del impuesto andaluz se declaran no sujetas las emisiones procedentes de vertederos de todo tipo de residuos, las originadas en las instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos, así como las emisiones de CO₂, procedentes de la combustión de biomasa, biocarburantes o biocombustibles, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, siempre que el titular de la instalación haya entregado los correspondientes derechos de emisión para ese exceso.

La última Comunidad en crear un impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera ha sido Cataluña. A través de su Ley 12/2014, de 10 de octubre. Grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias y partículas producida por la industria, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el medio ambiente atmosférico y conseguir una mejor calidad del aire, generadas en instalaciones industriales clasificadas en el anexo I.1 de la Ley 20/2009, de 4 de diciembre, de prevención y control de ambiental de las actividades o en instalaciones de combustión con potencia térmica nominal superior a 20 megavatios térmicos. Su hecho imponible está constituido por emisiones a la atmósfera de óxidos de nitrógeno, de dióxido de azufre, de partículas y de carbono orgánico total que se generen en las citadas instalaciones siempre que las emisiones superen las 150 toneladas anuales de dióxido de azufre, las 100 toneladas anuales de óxidos de nitrógeno, las 50 toneladas anuales de partículas o las 150 toneladas anuales de carbono orgánico total.

Tienen la consideración de contribuyentes de estos impuestos las personas o entidades que sean titulares de las instalaciones o actividades que, teniendo el carácter de focos emisores, emitan las sustancias contaminantes gravadas. Por foco emisor debe entenderse el conjunto de instalaciones de cualquier naturaleza, constituido por una o más chimeneas, válvulas, canales de desagüe u otras fuentes o puntos de emisión de las sustancias contaminantes gravadas. En el caso del Impuesto aragonés se establece que tendrá la consideración de responsable solidario el propietario de la instalación causante de la emisión contaminante cuando no coincida con la persona que explota la misma.

2.2. Base imponible, base liquidable y cuota tributaria

La base imponible del impuesto gallego está constituida por la suma de las toneladas de sustancias gravadas emitidas por un mismo foco emisor. Para la determinación de dicha base se contemplan tres métodos. El primero de ellos es el método de estimación directa, que se utilizará cuando las instalaciones incorporen sistemas de medida de cantidad de sustancias contaminantes emitidas. Será el propio sujeto pasivo el que comunicará a la Administración gallega la medición correspondiente de sustancias emitidas mediante las declaraciones-liquidaciones que tendrá que presentar. Cuando las instalaciones no cuenten con sistemas de medición la base imponible se determinará mediante estimación objetiva, deduciendo para ello la cantidad de sustancias contaminantes emitidas de indicadores objetivos vinculados a la actividad, al proceso de producción de que se trate y a los combustibles empleados, o por referencia a los índices o módulos determinados reglamentariamente. El tercer método previsto en la Ley para el cálculo de la base imponible es la determinación de oficio que se aplicará, con carácter excepcional, a aquellos sujetos pasivos que incumpliendo las normas fiscales, hicieran imposible su determinación a través de las vías ordinarias.

En el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera de Andalucía la base imponible se va a determinar a partir de magnitudes directamente relacionadas con el impacto medioambiental, como son la actividad desarrollada por las distintas instalaciones, así como por el volumen y composición del combustible empleado, de manera que se mide el nivel de la carga contaminante, determinándose en estimación directa cuando las instalaciones industriales “en virtud de la normativa vigente” estén obligadas a incorporar monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores de caudal. Esta obligación podía aparecer en la normativa sectorial específica, como por ejemplo en la regulación de las emisiones de las grandes instalaciones de combustión (Real Decreto 430/2004, de 12 marzo, por el que se establecen nuevas normas sobre limitación de emisiones

a la atmósfera de determinados agentes contaminantes procedentes de grandes instalaciones de combustión, y se fijan ciertas condiciones para el control de las emisiones a la atmósfera de las refinerías de petróleo) o de la incineración de residuos (Real Decreto 653/2003, de 30 de mayo, sobre incineración de residuos, derogado por el Real Decreto 815/2013, de 18 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de emisiones industriales y de desarrollo de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación) pudiendo también ser establecida en los documentos administrativos de autorización de actividad, tales como la Autorización Ambiental Integrada, establecida precisamente por la ley estatal 16/2002, la ley IPPC, derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre, aunque la competencia para otorgar tales autorizaciones reside en la comunidad autónoma en la que esté ubicada la instalación. La utilización de registros en continuo para la determinación de la cantidad emitida de una sustancia sólo será posible, según establece el artículo 28, apartado 2, de la Ley 18/2003, si como mínimo “el ochenta por ciento de las emisiones de dicha sustancia están canalizadas y monitorizadas, lo cual deberá justificarse mediante certificación emitida por una entidad colaboradora de la Consejería de Medio Ambiente en materia de protección ambiental, a requerimiento de la Administración”.

A propósito de los requisitos para que se pueda aplicar el método de estimación directa el Decreto andaluz 503/2004, aclara, concretamente en el apartado 3 de su artículo 6, lo siguiente: “La utilización de los registros en continuo de SOX y NOX para la determinación de la base imponible en régimen de estimación directa sólo será posible si para ambas sustancias se verifica que la captura de datos horarios válidos de cada monitor es superior al setenta y cinco por ciento de los correspondientes al número de horas de funcionamiento de dicha instalación en cada trimestre natural (...)”.

Estos datos horarios válidos se obtienen a partir de la información que los sistemas automáticos de medida registran y transmiten telemáticamente a la Consejería de Medio Ambiente. Estos registros se toman de manera continua y se integran en un solo dato. Para que un dato horario sea válido se requiere que, al menos, el 50% de los registros a partir de los que se calcula el promedio, existan y sean válidos. El número de datos horarios válidos en cada trimestre, que es el periodo de declaración para los ingresos a cuenta, debe ser superior al 75% de las horas totales de funcionamiento de la instalación en el trimestre que se trate. Una vez registrados un conjunto de m datos horarios válidos de cada trimestre, será posible obtener la cantidad, E_i , emitida en el trimestre de cada sustancia aplicando la expresión prevista en el artículo 8.3 del Decreto 503/2004, expresión que lo que permite es obtener una media ponderada de la emisión de la sustancia i en ese trimestre, a base de multiplicar los datos C_{ij} de concentración de la sustancia i (expresada en mg/m^3) en la hora j . Como puede advertirse se trata de un procedimiento de determinación de la base imponible que presenta una enorme complejidad, por lo que resultaría aconsejable su simplificación.

En el caso de Andalucía, la Ley 7/2007, de 9 de julio, de Gestión integrada de la calidad ambiental, creó un instrumento administrativo de prevención y control ambiental denominado Autorización Ambiental Unificada en el que podría imponerse la obligación de disponer de equipos de medida en continuo, lo que implicaría la obligación de declarar en régimen de estimación directa.

La carga contaminante en el caso del impuesto andaluz está constituida por la suma de las unidades de contaminación de cada una de las sustancias gravadas. Por su parte, las unidades de contaminación se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de toneladas anuales emitidas de cada sustancia en el período impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia. Los valores de referencia de cada una de las sustancias son los siguientes:

- a) CO₂: 200.000 toneladas al año.
- b) NOx: 100 toneladas al año.
- c) SOx: 150 toneladas al año.

Esta operación algebraica que acabamos de describir equivale a decir que por cada 150 toneladas emitidas de SOx, se aporta a la base imponible una unidad contaminante, lo mismo que se aporta por cada 100 toneladas emitidas de NOx o por cada 200.000 toneladas de CO₂.

En el impuesto andaluz la base imponible se determinará, por regla general, en estimación directa, lo cual ocurrirá en los supuestos en que las instalaciones industriales, en virtud de la normativa vigente, estén obligadas a incorporar monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores del caudal. Igualmente podrá recurrirse a la estimación directa potestativamente por los sujetos pasivos, en los supuestos en los que las instalaciones industriales, aun no siendo preceptivo, incorporen monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores del caudal.

No obstante, la determinación de la cantidad emitida de CO₂ se realizará mediante balance de materia en función de los datos de consumo y características del combustible y las materias primas.

La regulación del método de estimación directa se completa en el caso del impuesto andaluz con las previsiones contenidas en los apartados 2 al 6 del artículo 28 de la Ley 18/2003, donde se dispone:

“2. La determinación de la cantidad emitida de cada sustancia mediante los registros en continuo del caudal y concentración sólo será posible cuando la captura de los datos válidos sea superior al setenta y cinco por ciento de los correspondientes a cada trimestre natural.

3. El sujeto pasivo podrá determinar la cantidad emitida de una sustancia a partir de la relación entre la concentración registrada en continuo de la misma y la de otra sustancia de la que se conozca la cantidad total emitida, siempre que la captura de datos válidos simultáneos de ambas sustancias sea superior al cincuenta por ciento de los correspondientes a cada trimestre natural.

4. Las mediciones en continuo de la concentración de las sustancias emitidas se realizarán utilizando métodos normalizados o aceptados por la Administración. A estos efectos, los sistemas de medición se gestionarán mediante la implantación de un sistema de calidad acorde con la Norma UNE EN/ISO 17025, aspecto que será comprobado por la Administración. Igualmente, la información sobre consumo y características de combustibles y materias primas deberá justificarse mediante documentación o mediciones realizadas por métodos normalizados o aceptados por la Administración.

5. La utilización de registros en continuo para la determinación de la cantidad emitida de una sustancia sólo será posible si, como mínimo, el ochenta por ciento de las emisiones de dicha sustancia están canalizadas y monitorizadas, lo cual deberá justificarse mediante certificación emitida por una entidad colaboradora de la Consejería de Medio Ambiente en materia de protección ambiental, a requerimiento de la Administración.

6. Los procedimientos para el cálculo de las cantidades emitidas, tanto en caso del empleo de registros en continuo como de balance de materia, se desarrollarán reglamentariamente.”

En caso de no resultar aplicable la estimación directa, se acudirá a la estimación objetiva, método en el que las emisiones de cada sustancia se obtienen, simplificando en extremo el procedimiento, multiplicando un denominado parámetro de actividad, definido para cada actividad o sector, por un factor de emisión, también definido, que nos permite obtener las cantidades emitidas de cada sustancia por cada unidad del parámetro de actividad. La estimación objetiva se encuentra regulada detalladamente en el artículo 29 de la Ley 18/2003, que establece:

“Artículo 29. Estimación objetiva de la base imponible

1. En los casos en que no sea aplicable el régimen de estimación directa, el sujeto pasivo determinará la base imponible como suma de las cantidades emitidas de las sustancias, por aplicación de coeficientes específicos en función de la actividad industrial que se desarrolle en cada instalación según la siguiente ecuación:

$$E_i = B \times FE_i \times (1 - R_i/100)$$

Donde:

E_i es la emisión de la sustancia i en toneladas.

B es un parámetro que define el grado de actividad de la instalación, que puede ser el consumo de combustible, de materias primas o la cantidad de producto fabricado, en función del tipo de actividad.

FE_i es la cantidad de la sustancia i emitida por cada unidad del parámetro B.

R_i es la eficacia del equipo de depuración para dicha sustancia, en tanto por ciento. Este valor se considerará igual a cero cuando FE_i lleve implícita la eficacia del sistema de depuración.

Este último componente deberá ser certificado por una entidad colaboradora de la Consejería de Medio Ambiente en materia de protección ambiental, bajo control de la Consejería de Medio Ambiente, y tendrá una validez máxima de cuatro años.

2. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aplicación del régimen de estimación objetiva en función de los parámetros referidos en el apartado anterior, y que serán de aplicación atendiendo a la tipología de las distintas instalaciones industriales.”

El Decreto 503/2004 dedica los artículos 10, 11 y 12 a desarrollar el método de estimación objetiva, detallando en el extenso anexo VIII del Decreto los métodos y sistemas para obtener los parámetros de actividad y los factores de emisión para diferentes sistemas de combustión, sectores de actividad y tipos de instalación.

Por último, en los supuestos establecidos en el artículo 50 de la Ley General Tributaria y cuando los datos capturados por los monitores de medición en continuo o medidores del caudal no alcancen los requisitos antes indicados al explicar la estimación directa, se acudirá a la estimación indirecta.

La base imponible del tributo que grava las emisiones en Castilla-La Mancha, creado por su Ley 16/2005, de 29 de diciembre y denominado impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, también presenta alguna peculiaridad respecto a los dos anteriores. En efecto, la misma será el resultado de sumar las cantidades emitidas por todos los focos emisores, multiplicadas

por los coeficientes 1 en el caso de las emisiones de dióxido de azufre o 1,5 para las de dióxido de nitrógeno. En este tributo la base se determinará en estimación directa cuando todos los focos emisores de la instalación dispongan de sistemas de medida y registro en continuo de las mencionadas sustancias y dichos sistemas estén conectados con los centros de control gestionados por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Cuando conforme a la normativa vigente en materia de prevención y control de la contaminación, la información a suministrar a las autoridades medioambientales no recoja expresamente las cantidades señaladas anteriormente, éstas se determinarán para cada foco emisor a partir de las mediciones quincenales realizadas en la instalación, y serán el resultado de multiplicar la concentración horaria de los contaminantes citados por el caudal de gases emitidos y por el número de horas reales de actividad en el período de liquidación, considerando que, entre dos mediciones consecutivas, las cantidades emitidas a la hora de ambos compuestos permanecen constantes. Por otra parte, en el caso de que las señales suministradas por los analizadores automáticos de medición de las emisiones, transmitidas a los centros de control gestionados por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, no permitan conocer el estado operacional de la instalación, la base imponible se presumirá igual a la del período de liquidación precedente, considerándose siempre que el período de actividad de la instalación es de ocho mil horas en el año natural. No obstante, la normativa reguladora de este tributo dispone que esta duración podrá ser reducida a cuatro mil horas en el caso de averías que impliquen una suspensión de la actividad de la instalación por un período superior a seis meses continuados, siempre que dicho período de inactividad se certifique por los órganos competentes en materia de medio ambiente de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Cuando conforme a la normativa vigente en materia de prevención y control de la contaminación, la información a suministrar a las autoridades medioambientales no recoja expresamente las cantidades señaladas en el apartado 1 anterior, éstas se determinarán para cada foco emisor a partir de las mediciones quincenales realizadas en la instalación, y serán el resultado de multiplicar la concentración horaria de los contaminantes citados por el caudal de gases emitidos y por el número de horas reales de actividad en el período de liquidación, considerando que, entre dos mediciones consecutivas, las cantidades emitidas a la hora de ambos compuestos permanecen constantes. Por último y para los supuestos en que por imposibilidad técnica la medición realizada por el organismo de control autorizado no contuviese los datos de emisión de algún foco, la parte de la base imponible correspondiente al mismo se determinará de acuerdo con la normativa específica sobre prevención y control de la contaminación atmosférica.

En el impuesto catalán, la base imponible está constituida por las emisiones másicas de cada una de las sustancias contaminantes a la atmósfera emitidas por una misma instalación durante el período impositivo correspondiente y la misma se calcula mediante una fórmula establecida en función de la concentración media anual, el caudal medio anual y el tiempo anual de funcionamiento de cada foco emisor.

Por otra parte, el impuesto aragonés, el andaluz, el valenciano y el catalán contemplan una base liquidable que actúa como mínimo exento. Para el tributo andaluz se contempla la posibilidad de aplicar una reducción sobre la base imponible de tres unidades contaminantes, en concepto de mínimo exento. Por su parte, en el impuesto aragonés dicha base liquidable se obtendrá aplicando a las unidades contaminantes que constituyen la base imponible las siguientes reducciones:

- a) emisiones de óxidos de azufre: 150 toneladas/año;
- b) emisiones de óxidos de nitrógeno: 100 toneladas/año y
- c) emisiones de dióxido de carbono: 100 kilotoneladas/año.

Por su parte, en el impuesto valenciano la base liquidable será el resultado de practicar en la imponible las siguientes reducciones:

- a) 150 toneladas métricas de base imponible derivadas de emisiones de óxidos de nitrógeno.
- b) 150 toneladas métricas de base imponible derivadas de emisiones de dióxido de azufre.

En el impuesto catalán, la base liquidable se obtiene de reducir la base imponible en los siguientes importes:

- a) Dióxido de azufre, 150 toneladas anuales.
- b) Óxidos de nitrógeno, 100 toneladas anuales.
- c) Partículas, 50 toneladas anuales.
- d) Carbono orgánico total, 150 toneladas anuales.

La cuota tributaria del impuesto gallego vendrá determinada por la aplicación de una tarifa impositiva que se compone de ocho tramos:

Tramos de base	Euros/Tm
De 0 a 100,00 Tm anuales	0
De 100,01 a 1.000,00 Tm anuales	36
De 1.000,01 a 3.000,00 Tm anuales	50
De 3.000,01 a 7.000,00 Tm anuales	70
De 7.000,01 a 15.000,00 Tm anuales	95
De 15.000,01 a 40.000,00 Tm anuales	120
De 40.000,01 a 80.000,00 Tm anuales	150
De 80.000,01 Tm anuales en adelante	200

Por lo que respecta al impuesto valenciano, la cuota íntegra será el resultado de multiplicar la base liquidable por los siguientes tipos impositivos:

Tramos de base liquidable:	Tipo (E/Tm)
Hasta 1.000 toneladas anuales	9
Entre 1.000,01 y 3.000 toneladas anuales	12
Entre 3.000,01 y 7.000 toneladas anuales	18
Entre 7.000,01 y 15.000 toneladas anuales	24
Entre 15.000,01 y 40.000 toneladas anuales	30
Entre 40.000,01 y 80.000 toneladas anuales	38
Más de 80.000 toneladas anuales	50

En el caso del impuesto andaluz, para determinar la cuota íntegra habrá que aplicar a la base liquidable la siguiente tarifa progresiva por tramos (en euros por unidad contaminante):

Base liquidable	Euros por unidad contaminante
Hasta 10 unidades contaminantes	5.000
Entre 10,001 y 20 unidades contaminantes	8.000
Entre 20,001 y 30 unidades contaminantes	10.000
Entre 30,001 y 50 unidades contaminantes	12.000
Más de 50 unidades contaminantes	14.000

La cuota íntegra del impuesto castellano-manchego será el resultado de multiplicar la base imponible por los siguientes tipos impositivos:

- Si la base imponible es menor o igual a 500 toneladas anuales: el tipo será de cero euros por tonelada.
- Si la base imponible está comprendida entre 501 y 5.000 toneladas anuales: el tipo será de 34 (antes 40) euros por tonelada.
- Si la base imponible está comprendida entre 5.001 y 10.000 toneladas anuales: el tipo será de 60 (antes 72) euros por tonelada.
- Si la base imponible está comprendida entre 10.001 y 15.000 toneladas anuales: el tipo será de 80 (antes 96) euros por tonelada.
- Si la base imponible es superior a 15.000 toneladas anuales: el tipo será de 100 (antes 120) euros por tonelada.

Hay dos Comunidades Autónomas donde se establecen tipos impositivos fijos. La primera de ellas es Cataluña, donde para el cálculo de la cuota íntegra del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria es el resultado de aplicar a la base liquidable, para cada sustancia, los siguientes tipos:

- a) 45 euros por tonelada de dióxido de azufre.
- b) 75 euros por tonelada de óxidos de nitrógeno.
- c) 60 euros por tonelada de partículas.
- d) 45 euros por tonelada de carbono orgánico total.

La segunda Comunidad Autónoma con tipos fijos es Aragón. En concreto, la cuota tributaria del impuesto aragonés se obtendrá aplicando en efecto un tipo impositivo único a las unidades contaminantes de la base liquidable distinguiendo según el tipo de contaminante:

- a) En los supuestos de óxidos de azufre (SOx) y óxidos de nitrógeno (NOx): 50 euros/Tm.
- b) En los supuestos de óxidos de carbono (CO₂): 200 euros/kilotonelada.

Hay una circunstancia que me gustaría destacar de la regulación de los impuestos sobre emisiones andaluz, castellano-manchego, valenciano, murciano y catalán. En los cuatro se prevé la posibilidad de aplicar deducciones en la cuota íntegra para así tener en cuenta las inversiones y medidas que adopten los sujetos pasivos para reducir sus emisiones, a fin de disminuir su nivel de emisiones y que sin duda es un dato muy relevante para poder calificar a estos impuestos como verdaderamente ambientales.

La deducción prevista en el impuesto andaluz se eleva al 25% o el 15% de las inversiones que realicen los sujetos pasivos durante el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica. La deducción será del 25% cuando las instalaciones industriales afectadas hubieran obtenido el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental. Cuando se carezca de dichos certificados sólo podrá deducirse el 15% de las cantidades invertidas. En todo caso se establece un límite a estas deducciones, que será del 50% de la cuota íntegra del impuesto, aclarándose que la deducción por inversiones que no pudiera aplicarse en el período impositivo correspondiente por exceder de dicho límite sólo podrá ser aplicada en los tres períodos impositivos siguientes, con el límite del cincuenta por ciento de la cuota íntegra de cada período. Para disfrutar de esta deducción será preciso obtener el certificado acreditativo de la idoneidad medioambiental de la inversión, que será expedido por la Consejería de Medio Ambiente. Por su parte, en el impuesto castellano-manchego la deducción que se aplicará es del 7% de la cuota íntegra, siempre que el rendimiento de los analizadores automáticos, excluyendo sus períodos de calibración o mantenimiento, sea igual o superior al 90%, o del 4% de la cuota íntegra para aquellas instalaciones que dentro de un mismo período impositivo pasen del método de estimación objetiva al de estimación directa y siempre que el rendimiento de los analizadores automáticos sea igual o superior al 90%. Y si dicho rendimiento es inferior al 90% estas deducciones serán respectivamente del 5 y 2% de la cuota íntegra. Por debajo del 80% de rendimiento de los analizadores automáticos no habrá derecho a deducción alguna. El rendimiento de los analizadores automáticos se obtendrá del cociente entre el número de datos válidos transmitidos a los centros de control gestionados por los órganos competentes de la Junta de Comunidades en materia de medio ambiente, y el número de datos totales del período, excluyendo los correspondientes a calibraciones y mantenimiento de los equipos.

En el impuesto murciano sobre emisiones contaminantes a la atmósfera, se contemplan las siguientes deducciones:

- 15 %, por inversiones en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica.
- 25 %, si las inversiones disponen del certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental.
- 30 %, para inversiones aportadas para la vigilancia atmosférica.

El límite de las deducciones anteriores será del 50 % de la cuota íntegra. La deducción por inversiones que no pudiera aplicarse en el período impositivo correspondiente por exceder de dicho límite sólo podrá ser aplicada en los tres períodos impositivos siguientes, con el límite del cincuenta por ciento de la cuota íntegra de cada período. En todo caso, será condición necesaria para la aplicación de la deducción la obtención de certificación acreditativa de la idoneidad medioambiental de la inversión expedida por la Consejería de Industria y Medio Ambiente. La deducción prevista no será aplicable cuando las cantidades invertidas procedan de subvenciones o ayudas públicas concedidas para dichas inversiones, ni en el caso de que las inversiones sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento.

También está prevista la aplicación de una bonificación muy similar a la anterior en la cuota en el impuesto valenciano. Así, en el caso de focos emisores de compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno sujetos al método de estimación directa, se aplicará una bonificación del 7% de la parte de la cuota íntegra correspondiente a dichos focos, siempre que el rendimiento de los sistemas automáticos de medida, excluyendo sus períodos de calibración o mantenimiento, sea igual o superior al 90%

Cuando el rendimiento de los analizadores automáticos sea igual o superior al 80 por 100 e inferior al 90%, la bonificación será del 5% de la cuota íntegra.

En el impuesto catalán se contempla una cuota líquida que es el resultado de aplicar sobre la íntegra las siguientes bonificaciones:

- a) 50% en instalaciones de cogeneración ubicadas en establecimientos industriales con una potencia nominal superior a 20 megavatios térmicos que utilizan como combustible gas natural o biogás respecto a la carga másica anual del establecimiento. A los efectos de esta bonificación, el contenido de azufre del biogás no puede ser superior al que establece la normativa para el gas natural. A los efectos de esta bonificación, el contenido de azufre del biogás no puede ser superior al que establece la normativa para el gas natural.
- b) 10% de la inversión efectuada en el período impositivo en bienes del activo material destinados a la protección del medio ambiente, siempre que conlleve una mejora de las exigencias establecidas por la normativa y que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la administración competente en materia de medio ambiente. Dan derecho a la bonificación, a los efectos de lo establecido por el presente artículo, las inversiones asociadas a evitar la contaminación atmosférica en los siguientes ámbitos, siempre que sean certificadas por la Dirección General de Calidad Ambiental y que el importe máximo de la bonificación no supere el 15% de la cuota íntegra:
 - 1) Tratamiento o reducción de las emisiones a la atmósfera.
 - 2) Cambios de combustible por combustibles más limpios.
 - 3) Pavimentación para evitar emisiones difusas.
 - 4) Cambio en los procesos con el fin de reducir las emisiones a la atmósfera.

2.3. Constitucionalidad de los impuestos sobre emisiones contaminantes

Una vez definido el hecho imponible de estos impuestos y sus sujetos pasivos me voy a ocupar brevemente del análisis de su constitucionalidad pues con ocasión de recursos contencioso-administrativos planteados por diversas empresas del sector energético se ha invocado a menudo la vulneración de los principios constitucionales de generalidad e igualdad.

Para que un tributo autonómico sobre emisiones contaminantes se ajuste plenamente a los postulados del principio de generalidad su hecho imponible deberá estar definido de manera que se cumplan las dos vertientes que presenta este principio. Conforme a la primera, las posibles excepciones que se contemplen en su normativa reguladora deberán ser consecuentes con la idea de justicia.

Para ello, la descripción del objeto de gravamen debe estar formulada, formal y materialmente, de modo tal que no sea posible que escape de su ámbito de aplicación ninguna realidad económica que, por definición, debiera quedar integrada en su hecho imponible. Por otra parte, sería necesario también para poder hablar de compatibilidad con este principio que los elementos esenciales del tributo estén definitivos de forma que no exista ningún tipo de discriminación ni de hecho ni de derecho en el tratamiento de las realidades económicas sujetas a tributación. Desde esta segunda vertiente es desde la que se han planteado en alguna ocasión dudas sobre el acomodo de este tributo con el principio de generalidad.

Por lo que respecta al principio de igualdad, conviene recordar que el mismo proclama una máxima clásica en el ámbito tributario: todos son iguales ante la ley tributaria y a la hora de la aplicación de la misma. Las dudas de constitucionalidad que podría plantearse en relación con este segundo principio pasarían por interpretar que al gravarse únicamente a las empresas gallegas que emiten sustancias contaminantes se estaría atentando contra dicho principio al no tratarse a las empresas de igual manera en unas zonas y otras del territorio nacional. Para resolver esta cuestión debemos hacer referencia brevemente a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. El primero de los pronunciamientos que debemos citar en esta materia es la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que declaró la constitucionalidad del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas. Según el máximo intérprete de la Constitución, el principio de igualdad no impone que “todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes” (F.J.10.º).

El principio de igualdad no implica que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad. Según reiterada jurisprudencia constitucional, este principio constitucional no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables. La igualdad no impide la discriminación sino que incluso la exige, para tratar situaciones que realmente son diferentes. En este sentido, el Tribunal ha precisado en su Sentencia 8/1986, de 21 de enero, que resolvió un recurso de amparo planteado por una contribuyente de Valencia contra la revisión de los valores catastrales de los inmuebles que había argumentado que el hecho de no haber practicado esa revisión de manera generalizada, sino en zonas concretas de la ciudad, era discriminatorio, que sin perjuicio del deber de todos los poderes públicos de procurar la igualdad real, el derecho fundamental que el artículo 14 de la Constitución confiere a todos los españoles lo es “a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio –o falta de beneficio– desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos. Naturalmente –añade el Tribunal–, se trata de los criterios jurídico-normativos, contenidos en las normas jurídicas, así como los criterios jurídicos adoptados para la aplicación de las normas, puesto que, como tantas veces ha señalado este T.C., la igualdad a que se refiere el art. 14 de la C.E. lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Lo que no protege dicho precepto constitucional como derecho fundamental –concluye el Tribunal–, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables” (F.J. 4.º).

En mi opinión, la diversidad que puede resultar de la existencia de diferentes tributos propios en unas Comunidades Autónomas y otras no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que les impone el artículo 31.1 de la Constitución. Se trata sencillamente de una lógica consecuencia de la autonomía constitucionalmente reconocida a las Comunidades Autónomas, que determina

que el nivel de servicios y prestaciones en las distintas Comunidades Autónomas sea diferente. En consecuencia, también es lógico que puedan ser diferentes los tributos que hayan de satisfacerse para hacer frente a dichos servicios. Además, defender lo contrario supondría prácticamente anular la posibilidad de establecer tributos propios, y con ello uno de los campos que más posibilidades ofrece para el despliegue de la autonomía tributaria, que es sin duda la vertiente más importante de la autonomía financiera constitucionalmente reconocida a estos entes territoriales.

Como es lógico el impuesto sobre el que existe más jurisprudencia es el gallego, al ser el primero en establecerse. Sin ánimo de cansar al lector, se pueden citar entre los pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia gallego sus Sentencias de 17 de noviembre de 2005, 6 de febrero de 2004 (JUR 2004\178577), 29 de enero de 2004 (JUR 2004\174907), 28 de noviembre de 2003 (JT 2004/569), 14 de octubre de 2003 (JT 2004/383) 30 de septiembre de 2003 (JT 2004/381), 27 de junio de 2003 (JT 2004/379) y 14 de abril de 2003 (JT 2003/1549). A juicio de las empresas recurrentes (entre ellas Endesa, Repsol Petróleo y Unión Fenosa), el impuesto gallego estaba configurado de manera que no gravaba a todas las empresas que por sus actividades incidían en el medio ambiente, sino exclusivamente a unas muy concretas por razón de su importancia económica y por la facilidad recaudatoria, por lo que se estarían conculcando los principios de generalidad e igualdad, haciendo cita en apoyo de tal tesis de un informe de la Consejería de Industria e Comercio de 28 de noviembre de 1994, en el que venía a reconocerse que en Galicia había 370 industrias potencialmente contaminantes, de las que 56 pertenecían al grupo de las más contaminantes, pero que solo 6 de ellas quedarían sometidas a este impuesto gallego. Para los recurrentes el hecho de situar el umbral de tributación a partir de un número determinado de unidades de contaminación implicaría un trato discriminatorio y arbitrario de unos determinados contribuyentes -quienes superen dichas magnitudes- vulnerándose, así, el principio constitucional de generalidad.

El Tribunal rechaza en todas las Sentencias citadas esta alegación argumentando lo siguiente:

“Siendo cierto que el ICA grava a todas las empresas que emitan a la atmósfera las referidas sustancias contaminantes, en cuanto la normativa cuestionada impone a todas las empresas titulares de focos contaminantes la obligación de presentar determinadas declaraciones que tienen que ver con el hecho imponible, y ello no sólo a las que emitan a la atmósfera una cantidad de dichas sustancias superior a las mil toneladas/año, también lo es que tal como se configura la tarifa se viene a establecer un mínimo exento (la emisión de cero a 1.000 toneladas anuales), que no conlleva la desigualdad discriminatoria que denuncia la demandante, pues como tiene dicho el Tribunal Constitucional (Auto Pleno 289/1999, de 17 de octubre y Sentencia 214/1994, de 14 de julio, entre otras resoluciones), el legislador puede declarar la exoneración cuando exista la oportuna justificación, o lo que es lo mismo, la determinación de tal beneficio tributario, entra dentro del ámbito de libertad de configuración que asiste al legislador, siempre que su establecimiento responda a razones objetivas, no caprichosas, y con el claro propósito de atender a demandas o exigencias del propio interés general, justificación que, sin duda, aquí se da, pues al exonerar del gravamen a “los focos que no sean grandes emisores”, se crea un estímulo para la puesta en marcha de medidas paliativas que impidan las emisiones o al menos las reduzcan por debajo de las 1.001 toneladas/año, impidiendo así el devengo del ICA, a la vez que se busca una medida desincentivadora de la contaminación atmosférica respecto de aquellas empresas que contaminan dentro de unos haremos que la propia Ley, siguiendo criterios técnicos, considera o estima como soportables, y correlativamente, una función de resarcimiento o compensatorio, mediante el establecimiento de los tramos segundo y tercero de la base imponible, sobre los que se hace recaer la carga tributaria con una progresividad atenuada, que se justifica por el fin meramente compensatorio del ICA que predica la propia Exposición de Motivos de la Ley cuestionada, gravando a las empresas más contaminantes, previsión legal que guarda plena congruencia con la

razón de ser de dicho tributo (función de resarcimiento), con el principio constitucional de que quien contamina paga, recogido en el propio texto constitucional, al establecer la obligación de reparar el daño causado (art. 45.3 CE), y con la idea de solidaridad que subyace en la plasmación constitucional del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo (art. 45.1 CE), propósito que también se trata de alcanzar mediante la previsión de aquel cuarto tramo, el cual “se deja en suspenso hasta el año 2000 con el propósito de alcanzar una implantación gradual y sin traumas del gravamen”.

A juicio del Tribunal gallego, el legislador autonómico optó justificadamente por el establecimiento de una carga parafiscal que inicialmente tiene una función resarcitoria y desincentivadora respecto de las empresas más contaminadoras, cuya mayor progresividad se alcanzará una vez superado aquel periodo transitorio, actuando a modo de mecanismo de presión a fin de que los grandes emisores dejen de contaminar o, en su caso, pongan los medios necesarios para reducir la contaminación atmosférica que causen. Ello explica, según el Tribunal, que en esa fase transitoria de implantación del impuesto gallego quedasen exentas 364 empresas que contaminan por debajo de las 1.001 toneladas de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno, para las cuales, se arbitra en la normativa medioambiental otro tipo de medidas que no son ahora de considerar, y se “penalice” a las empresas que incurran en un objetivo y medible “exceso de contaminación”, o lo que es lo mismo, a aquellas industrias insensibles en poner remedio a su actividad emisora de aquellas sustancias contaminadoras. En esta misma línea se pronuncia también la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de julio de 2001 (JT 2001/1969) que desestima en todos sus extremos el recurso interpuesto por las entidades Endesa y Unión Fenosa contra el Decreto 29/2000 de la Comunidad Autónoma de Galicia, de 20 de enero.

Comentando esta jurisprudencia, ROZAS VALDES (2006) señala que de seguir la lógica de los recurrentes, en ningún tributo se podría establecer mínimo exento o beneficio fiscal alguno por cuanto cualquier distinción implicaría desigualdad de trato. En esta línea de defender que no cabe hacer reproches al impuesto gallego por establecer un mínimo exento articulado como tipo cero debo citar a GARCÍA NOVOA (2002) quien, con indudable acierto, nos recordaba lo siguiente: “aunque el Tribunal Constitucional venga a decir en la sentencia 28/2000, de 30 de noviembre, que un impuesto medioambiental que grave una actividad contaminante debería someter a tributación todas las manifestaciones de la misma (F.J.5), ello no significa negar que el legislador, al igual que ocurre en los impuestos de cuño exclusivamente «fiscal», es libre de seleccionar los sujetos respecto a los cuales pretende que el impuesto incida de manera más intensa. Y que pueda configurar hechos imposables que sólo esos sujetos estén en condiciones de realizar, o excluir de la obligación de pago, mediante beneficios fiscales, a los que quiera dejar fuera de la incidencia del tributo. De ello hay multitud de ejemplos en el sistema tributario. La fórmula de un impuesto sobre emisiones cuya cuantía se exija sólo a grandes contaminadores es igual de lícita que un modelo de imposición sobre el patrimonio que siga el modelo de «grandes fortunas» y que sólo se exija a grandes propietarios. Por ejemplo, no cabe invocar una violación de los principios de igualdad y generalidad respecto a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, en la que se reconoce un mínimo exento para patrimonios inferiores a 108.182,18 euros (salvo que la Comunidad Autónoma haya aprobado otro).”

También se ha invocado en otras ocasiones la vulneración del principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad, desde el punto de vista del consumidor final, en atención a que la capacidad económica y efectiva materialmente gravada por este impuesto era la manifestada a través del consumo eléctrico, que a su vez ya estaba gravada por el IVA, de forma que la concurrencia de los dos tributos determinaban una excesiva imposición o sobreimposición sobre el consumo eléctrico, conculcándose así dichos principios, y todo ello al margen del Impuesto de Sociedades o el de Actividades Económicas, que gravan el beneficio empresarial.

A mi juicio no existen problemas de compatibilidad de los impuestos autonómicos sobre emisiones contaminantes con el principio de capacidad económica. Esta opinión es compartida por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia que por ejemplo en dos Sentencias de 29 de enero de 2004 (JUR 2004/174907, JUR 2004/174910), otra de 6 de febrero de 2004 (JUR 2004/178577) y otra de 30 de septiembre de 2003 (JT 2004/381) y haciendo suyos los argumentos que se expresan en el escrito de contestación de la demanda por parte de la Xunta de Galicia recuerda –en relación con la forma en que el principio de capacidad económica juega aquí–, que el hecho imponible de este tributo “se revela o aparece en función del resultado contaminante del proceso productivo o fabril, de suerte que la capacidad económica debe de hallarse o referirse a los procesos de producción que ocasionan la polución atmosférica en esas actividades económicas, que como se diría en términos económicos no computan entre los gastos que conlleva la obtención de beneficios en el deterioro ambiental”, añadiendo que “el ICA no grava la percepción de rentas en la propiedad de unos bienes, sino más bien las circunstancias concomitantes al proceso de producción de bienes, circunstancias que contablemente se reflejarán en cada establecimiento industrial como consumo (gastos de combustible y en otros productos también generadores de estas sustancias).”

Hay que tener en cuenta, no obstante, como bien ha puesto de relieve GARCÍA NOVOA, que “la prevalencia de la capacidad contributiva tiene sentido cuando nos encontramos ante categorías tributarias orientadas al gasto público generalista, esto es, a nutrir los ingresos presupuestarios en cuanto recursos destinados a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones”. En cambio, prosigue diciendo este autor “no lo tiene tanto cuando nos enfrentamos a figuras tributarias orientadas a un gasto específico; la reparación del daño producido en el ambiente por el comportamiento de un particular, que es a quien se le exigen los medios económicos para proceder a esa reparación”. Y precisamente en este segundo grupo se incluirían los tributos ambientales. Se trata, como añade este autor, de figuras en las que el principio básico no puede ser la capacidad económica, “sino una regla distinta que permita individualizar la contribución en quien ha provocado el daño ambiental y permita hacerlo en función de la intensidad de ese daño; ese principio puede ser el economicista de internalización de costes, el de «provocación de costes» que justificaría la exigencia de las tasas, o el ya citado principio quien contamina, paga”.

Nuestro Tribunal Constitucional, aunque sea tímidamente, ya ha admitido que en los tributos ambientales si bien debe estar presente una mínima capacidad económica hay otros principios que adquieren un papel relevante. En su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, que tiene interés no tanto por la propia declaración de inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente como por el esfuerzo que realiza el Tribunal para tratar de poner un poco de orden en el complejo y disperso campo de la fiscalidad ambiental, el Tribunal viene a afirmar que en la estructura de este tipo de tributos debe estar presente el principio de quien contamina paga, de forma que se grave la actividad contaminante internalizando los costes derivados de las actuaciones distorsionadoras del medio ambiente.

Pero lo anterior no quiere decir que estos impuestos autonómicos no graven capacidad económica alguna. Como explicó ALONSO GONZÁLEZ, su hecho imponible se describe en función del resultado contaminante derivado del proceso productivo y es precisamente en esos procedimientos de producción que causan la contaminación atmosférica, en esas actividades económicas que no computan entre los gastos que conlleva la obtención de beneficios el deterioro ambiental, donde debe hallarse la capacidad económica.

Por otra parte, también se ha argumentado en algunas ocasiones ante los tribunales la vulneración por estos impuestos autonómicos de la prohibición de gravar bienes situados fuera del territorio de la

Comunidad Autónoma. Esta prohibición se encuentra recogida en el artículo 157.2 de la Constitución, que fue desarrollado por el artículo 9, apartados a) y b) de la LOFCA. En mi opinión estos impuestos se ajustan al principio de territorialidad porque sólo gravan las emisiones cuyos focos se hallen ubicados dentro del ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma que lo haya creado. A idéntica conclusión llegó también el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en relación con el tributo establecido por esa Comunidad. Para el Tribunal, la regulación del impuesto gallego contenida en la Ley 12/95 y en el Decreto que la desarrolla “respetan ese límite territorial al establecerse sobre empresas ubicadas dentro del mismo y gravan solamente la emisión de determinadas sustancias contaminantes a la atmósfera que provengan de «focos de emisión» ubicados dentro del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, sin afectar a la fase de distribución del producto fuera de nuestra Comunidad Autónoma”. Véanse por ejemplo en este sentido sus Sentencias de 29 de enero de 2004 (JUR 2004/174910) y 6 de febrero de 2004 (JUR 2004/178577), que desestiman los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la entidad mercantil Unión Fenosa contra sendas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional sobre devolución de ingresos indebidos y liquidaciones del impuesto, respectivamente, o la tantas veces citada Sentencia de 3 de julio de 2001 (JT 2001/1969), que también desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por las mercantiles Endesa Generación S.A. y Unión Fenosa Generación S.A. contra el Decreto 29 /2000, de 20 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto. En este último caso, las entidades demandantes alegaban que se producía la vulneración de los principios de uniformidad y territorialidad como consecuencia de las posibilidades de traslación económica del impuesto al consumidor, argumentando para ello que el artículo 17 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, tras establecer el principio de tarifa única, permite incluir un suplemento territorial que recoja el coste derivado de los impuestos de carácter autonómico. Y teniendo en cuenta que la energía producida en una industria de una Comunidad se transfiere para su consumo a otras zonas, ello supondría que el impuesto gallego repercutiría, por la mencionada vía, en el coste en la energía de los consumidores de estas otras Comunidades Autónomas. Como bien apunta GARCÍA NOVOA comentando esta Sentencia, se trata de un argumento “de endeble justificación porque esta pretendida «legitimidad» de la traslación del impuesto en la factura eléctrica, ni se desprende de la Ley o el Decreto autonómico gallego, ni es preceptiva, ni, en última instancia, resulta aplicable en relación con el Impuesto gallego sobre la Contaminación, que no contempla como hecho imponible la producción o generación de energía eléctrica, sino, como se viene diciendo, las emisiones a la atmósfera de dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado de azufre, o dióxido de nitrógeno u otro compuesto oxigenado del nitrógeno.”

Conviene recordar que teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el alcance del artículo 157.2 de la Constitución no resultaría compatible con dicha prohibición el establecimiento por una Comunidad Autónoma de un gravamen sobre focos emisores situados físicamente en otras Comunidades Autónomas aunque la contaminación generada por dichos focos afectase al territorio de la primera Comunidad. Si el hecho imponible del tributo se hubiera definido de esta forma, la Comunidad Autónoma que lo hubiera hecho habría adoptado una medida tributaria sobre bienes o instalaciones situados en otro territorio, que es precisamente lo que trata de prohibir dicho precepto según ha interpretado el Tribunal Constitucional.

Tampoco vulneran estos impuestos la prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías o servicios. Con la prohibición que impide a las Comunidades Autónomas establecer obstáculos fiscales a la libre circulación de mercancías o servicios lo que se pretende evitar es que estos entes territoriales puedan sentirse tentados a introducir cualquier tipo de barrera aduanera que pueda implicar la creación de un mercado interior en su territorio y el gravamen de las mercancías que pretendan entrar o salir del mismo.

Y es que como bien ha puesto de relieve LASARTE ÁLVAREZ debemos distinguir entre los tributos que pretenden incidir en la circulación de bienes y servicios, de modo que definen su hecho imponible en torno a la misma, y los efectos fiscales que puedan producir en el precio de tales bienes y servicios los gravámenes que recaigan en un determinado territorio sobre las actividades económicas de su producción, distribución y venta o sobre los beneficios obtenidos por las personas físicas o jurídicas que realizan esas actividades. Es evidente –prosigue diciendo– que las normas constitucionales citadas pretenden prohibir los primeros; pero no los segundos, porque ello supondría una limitación inadmisibles de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, además de la dificultad de un control efectivo de semejante limitación, pues, como se sabe, las repercusiones de las cargas fiscales en los precios deriva no tanto de mecanismos jurídicos como de las condiciones y consecuencias económicas de esas actividades.

Tampoco vulneran estos impuestos la prohibición contenida en el artículo 6, apartado 2 de la LOFCA. En realidad, lo que quiere prohibir esa norma, según concluye el Tribunal, es “la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente” [STC 37/1987, FJ 14 y en términos similares STC 186/1993, FJ 4 c)]. Esta acertada jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha servido para no cerrar el hecho que la Constitución había abierto al ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas. Ningún problema de compatibilidad plantea el impuesto gallego respecto de esta norma porque cuando se creó no existía ningún impuesto estatal sobre emisiones contaminantes a la atmósfera de dióxido de azufre, compuestos oxigenados de azufre, dióxido de nitrógeno o compuestos oxigenados de nitrógeno, y ello debido quizás como ha señalado algún autor al tradicional abandono que nuestras instituciones habían mostrado respecto de la causa medio ambiental.

Y lo decimos porque en alguna ocasión se ha planteado ante los tribunales la posible vulneración de dicho precepto de la LOFCA denunciando, en concreto, un solapamiento entre el impuesto gallego y el Impuesto estatal sobre Electricidad. Compartimos los razonamientos expresados por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su Sentencia de 17 de noviembre de 2005. Como señala con claridad el Tribunal no existe doble imposición porque los hechos imponibles de ambas figuras son diferentes. Así, como ya se ha explicado el hecho imponible del impuesto gallego está constituido por la emisión de sustancias contaminantes, es decir, por el hecho de contaminar. En cambio, en el Impuesto sobre Electricidad, el hecho imponible es la fabricación o producción, importación y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica. La diferencia por tanto está en que mientras que en el tributo gallego lo que se grava es el foco de contaminación, en el impuesto estatal lo que se grava es un producto final que es la electricidad.

Para concluir este apartado me voy a referir brevemente a la posible vulneración de la prohibición contenida en el artículo 6.3 LOFCA por los impuestos sobre emisiones contaminantes a la atmósfera. El único tributo con el que podrían surgir problemas sería el Impuesto sobre Actividades Económicas. Este argumento ha sido utilizado en alguna ocasión en sede judicial por ejemplo con ocasión del recurso contencioso-administrativo planteado por Endesa y Unión FENOSA contra el Decreto 29/2000, que aprueba el Reglamento de dicho tributo. Apoyándose en los razonamientos contenidos en la STC 289/2000 las entidades recurrentes defendían que la materia imponible gravada por el tributo gallego era la fuente de riqueza generada por la actividad de producción de energía eléctrica, que conlleva la emisión a la atmósfera de sustancias gravadas por el citado impuesto. Esta fuente de riqueza se encontraba gravada, a su vez, por el Impuesto municipal de Actividades Económicas. Por lo tanto, concluían los recurrentes, el impuesto gallego gravaba una materia imponible reservada a las Corporaciones Locales, sin que existiese la habilitación legal previa exigida por el artículo 6.3 LOFCA. En su Sentencia de 3 de julio de 2001 (JT 2001/1969) y en similares términos también en su Sentencia de 17 de noviembre de 2005, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia rechaza con acierto esta argumentación. Tras recordar que “como tiene

dicho el Tribunal Constitucional en multitud de ocasiones (STC 233/1999, de 13 de diciembre, entre otras), es posible que una misma realidad jurídica pueda estar gravada por distintos impuestos, sin que ello suponga necesariamente solapamiento o doble imposición”, el Tribunal gallego afirma que esto es lo que ocurre con el Impuesto sobre Contaminación Atmosférica y el Impuesto sobre Actividades Económicas, “pues si bien ambos impuestos toman en consideración la capacidad económica resultante del proceso de producción de determinadas empresas, no obstante, el hecho imponible es diferente, pues mientras el Impuesto sobre Actividades Económicas viene a gravar la fuente de riqueza resultante del ejercicio de una determinada actividad económica, el Impuesto sobre Contaminación Atmosférica contempla como hecho imponible el hecho de contaminar, esto es, grava el foco de contaminación, y no el producto final (...)obedeciendo, en consecuencia, a una filosofía impositiva que nada tiene que ver con la que grava el Impuesto sobre AE, por lo que no es de apreciar el solapamiento o doble fiscalidad que se denuncia”.

2.4. Consideraciones sobre algunos problemas planteados en la aplicación del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera de Andalucía y propuestas de reforma

En las consultas que hemos efectuado a personas que tienen o han tenido vinculación con la gestión de este impuesto se nos ha informado que desde su introducción se han detectado dos grandes grupos de declarantes, según los medios que cada empresa dispone en el área administrativo-fiscal. Así, nos encontramos con un grupo de empresas que cumplimenta adecuadamente las autoliquidaciones y hace un correcto cumplimiento de las obligaciones formales asociadas al impuesto, mientras que en otro grupo de contribuyentes, tal vez con menos medios personales a su disposición, se ponen de manifiesto dificultades en la interpretación y aplicación de esta normativa, que resulta ser ciertamente específica.

La base imponible del impuesto está constituida conforme a lo previsto en el artículo 27 de la Ley 18/2003 por la cuantía de la carga contaminante, que viene a su vez determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial. Esta circunstancia determina que la gestión del tributo sea complicada, como a continuación se explicará.

Para la liquidación del impuesto el primer paso es la presentación por el sujeto pasivo de la Declaración de actividades, modelo 730, en donde debe comunicar, entre otros, los siguientes datos correspondientes a la instalación: categoría de la instalación según el Anexo X del Reglamento, número de focos emisores, número de monitores para la medición de la concentración y el caudal, el porcentaje de emisión canalizada y monitorizada de SO_x y NO_x. Posteriormente el Servicio de Inspección calcula las unidades contaminantes.

Con ese cálculo el sujeto pasivo deberá efectuar un pago fraccionado los primeros veinte días de abril, julio y octubre utilizando para ello el modelo 731, en el que ha de consignar además de lo antes indicado determinados datos relativos al tipo de sustancia emitida, número de toneladas, número de unidades contaminantes totales, régimen de estimación de la base imponible, reducción de la base imponible y cuota trimestral. En cada una de estas autoliquidaciones a cuenta, debido a que la tarifa del impuesto es progresiva por tramos, el contribuyente debe calcular la cuota correspondiente considerando todas las emisiones habidas desde el inicio del periodo impositivo, normalmente el 1 de

enero, deduciendo del resultado los pagos fraccionados previos realizados durante el periodo y, en su caso, las cantidades pendientes procedentes de cuotas diferenciales negativas que tengan su origen en periodos anteriores.

Junto a lo anterior y conforme a lo previsto en el artículo 36 de la Ley 18/2003, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar el modelo 732 que contiene la declaración-liquidación anual por cada instalación que exploten, dentro del plazo de los veinte días naturales siguientes a la conclusión del período impositivo, cuando su base imponible sea igual o superior a una unidad contaminante. Además de los datos antes indicados, en el modelo 732 el sujeto pasivo deberá incluir, si tiene derecho a las deducciones previstas en la Ley, la clave de identificación de la inversión, su importe total, el porcentaje de afectación, el porcentaje de deducción que va a aplicar (10% o 25%), el importe deducible en el ejercicio y el importe de deducción aplicado en ejercicios anteriores.

Una cuestión que se detectó en la práctica desde los primeros años de aplicación del impuesto es que en ocasiones se generan cuotas diferenciales negativas que originan el derecho a compensaciones o devoluciones. Estas cuotas negativas surgen precisamente por la posibilidad, ya anteriormente citada, de que los sujetos pasivos se pueden deducir de la cuota íntegra un determinado porcentaje de las inversiones orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica, fijando la ley un límite en el importe de las deducciones igual al 50% de la cuota íntegra. Estas deducciones se aplican en la declaración y autoliquidación anual que se presenta al finalizar el periodo impositivo y dado que los contribuyentes han efectuado los preceptivos ingresos a cuenta en los tres trimestres previos a esa declaración anual, ya han efectuado ingresos que superan el 50% de la cuota íntegra, con lo que la deducción por inversiones, que tiene como efecto reducir la cuota anual a ingresar al 50% de la que resultaría sin deducciones, aparece una cuota diferencial negativa y el consiguiente derecho a la devolución o compensación en los periodos siguientes a elección del sujeto pasivo.

El derecho a la deducción por inversiones es otra fuente de incidencias en los procedimientos de aplicación de este impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera así como en el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales para el que la norma reguladora establece un derecho a la deducción con el mismo límite del 50% de la cuota íntegra, en este caso por las inversiones en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica.

El derecho a la deducción en la cuota viene establecido en la ley reguladora de ambos tributos que recoge determinados requisitos tanto para las inversiones que puedan generar ese derecho que comentamos, como para el procedimiento para ejercerlo. Por vía de desarrollo reglamentario se aprobó por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales (Boletín Oficial de la Junta de Andalucía nº 204 de 19 de octubre) en el que se regula para ambos impuestos la deducción por inversiones en los artículos 15 al 19.

La norma legal exige para la aplicación de la deducción la obtención de una certificación acreditativa de la idoneidad medioambiental de la inversión expedida por la Consejería de Medio Ambiente y la norma reglamentaria establece que para practicar las deducciones será preceptiva la aportación por el sujeto pasivo de la citada certificación, cuyo contenido deberá ajustarse a lo que recoge el artículo 19 del precitado Decreto, debiéndose indicar que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que las inversiones se han realizado y están en funcionamiento.
- b) Que las inversiones realizadas tienen por finalidad el control, prevención o corrección de la contaminación atmosférica o hídrica.

- c) Que las inversiones, al tiempo de realizarlas, no son exigidas por la normativa medioambiental.
- d) Porcentaje de la inversión que esté subvencionado.
- e) Imputación parcial del importe de la inversión a las diversas finalidades medioambientales que, en su caso, se persigan con la misma.

De estos cinco puntos que el decreto determina que deben figurar en la certificación, se puede deducir que lo que la normativa califica como “certificado” tal vez no debiera calificarse con ese término, en tanto que la tarea administrativa que comporta su expedición no se limita en absoluto a constatar una realidad de hecho que sea evidente, que se dan o no se dan determinadas circunstancias o que se cumplen o no hechos directamente verificables por el órgano competente para esa constatación o verificación, sino que más bien se trata de verdaderos informes técnicos de cuyo desarrollo podrán inferirse las circunstancias que posteriormente se plasmarán en el documento que consideraremos el certificado de idoneidad medioambiental. En este punto, es de justicia destacar la labor de los técnicos medioambientales que asumen la realización de estos informes que suponen, en la mayoría de los casos, en importante esfuerzo técnico y administrativo.

El propio Decreto establece que “si al tiempo de presentar la declaración anual del impuesto (...)”, es decir, dentro del plazo de los primeros veinte días siguientes a la conclusión del periodo impositivo, no se hubiera emitido por la Consejería de Medio Ambiente la certificación de idoneidad medioambiental por causa no imputable al sujeto pasivo, éste se podrá aplicar provisionalmente la deducción “...siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración.”

Otro aspecto de la regulación deducción por inversiones que plantea problemas en su aplicación es el requisito de que las inversiones realizadas deberán permanecer en funcionamiento durante los tres años siguientes, manteniendo los niveles de idoneidad certificados por la Consejería de Medio Ambiente. La comprobación de este requisito provoca de nuevo la necesidad de que la administración tributaria se apoye en la medioambiental para que genere los pertinentes informes sobre este extremo.

Otro tema que también ha generado algunos conflictos entre los contribuyentes del impuesto y la Administración tributaria ha sido el cumplimiento o no de los requisitos para la validez de los datos aplicables al método de la estimación directa de la base imponible, que se calcula a partir de las toneladas emitidas de las tres sustancias gravadas en el impuesto. Esta variable está definida en la norma legal en el artículo 27 de la Ley 18/2003, al que ya nos hemos referido antes. En el supuesto de determinación de la base imponible por el método de estimación directa, éste habrá de aplicarse mediante la medición en continuo de la concentración en los gases de escape de las sustancias sujetas a tributación y disponiendo de los correspondientes medidores de caudal. Con los datos de concentración y el caudal se podrán obtener las cantidades emitidas de cada sustancia y éstas servirán para obtener la cuantía de la carga contaminante. Los procedimientos para la toma de datos de concentración y caudal son complejos y requieren que la salida de los gases en los que se evacuan las sustancias gravadas esté debidamente canalizada y que la instalación disponga de sistemas automáticos de medición en continuo de los datos, debiéndose cumplir una serie de especificaciones para que los datos obtenidos por los equipos de medición se puedan considerar válidos a los efectos del cálculo de la base imponible.

Por otra parte, se nos ha informado que no existe una aplicación informática para el cálculo de las unidades contaminantes por parte del Servicio de Inspección por encargo de la Agencia Tributaria de

Andalucía. La cuantificación se hace de forma prácticamente “artesanal”. Los datos necesarios para ello proceden de multitud de fuentes o bases de datos y las mismas no se encuentran en ningún repositorio que pueda facilitar la labor al técnico competente. Tras la presentación de los modelos antes indicados la Agencia Tributaria de Andalucía remite las declaraciones presentadas por las empresas con su cuantificación de las unidades contaminantes a la Inspección de Medio Ambiente y ésta procede a recalcular las unidades contaminantes utilizando en ocasiones para ello otros datos medioambientales de los que dispone y se lo traslada a la Agencia Tributaria de Andalucía. Además, en ocasiones, la Inspección también traslada información sobre empresas que están realizando emisiones y que en principio pueden ser igualmente sujetos pasivos del impuesto.

La gestión es costosa en término de recursos humanos porque es frecuente que tras la realización del cálculo de las unidades contaminantes por la Administración los sujetos pasivos presentan alegaciones, que son contestadas y a continuación en muchas ocasiones recurridas ante la Junta Superior de Hacienda y posteriormente ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

En teoría la medición de la contaminación de las instalaciones industriales debería resultar fácil en aquellos casos en que la normativa vigente establece la obligación de incorporar monitores para la medición. El problema es que las chimeneas que están monitorizadas necesitan controles de calidad y no se dispone de personal suficiente en la inspección. Hay que tener en cuenta que ese personal tiene que realizar además las inspecciones obligatorias en aplicación de la Directiva 2010/75/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, sobre las emisiones industriales (prevención y control integrados de la contaminación), que regula las inspecciones medioambientales en sus artículos 23 y siguientes. Según la información que se me ha facilitado se están realizando alrededor de un 60% de las inspecciones por esa falta de personal. La frecuencia de estas inspecciones se basa en una evaluación sistemática de los riesgos medioambientales de las instalaciones correspondientes, de manera que se realizará anualmente en las instalaciones que planteen los riesgos más altos y cada tres años en las instalaciones que planteen riesgos menores. Para esto se dispone de un técnico. Además la Consejería tiene también otras autorizaciones que no son las autorizaciones ambientales integradas, que son otras de emisiones a la atmósfera y otras de residuos. Si bien habría que reforzar la inspección, esta no es la solución. Hay que avanzar hacia una simplificación de la regulación del cálculo de la cuota del impuesto porque en la actualidad es demasiado complejo.

La Administración dispone de muchos datos ambientales de las empresas. Pero hay algunos datos de los que no se dispone y en esos casos el cálculo de las unidades contaminantes se hace en base a suposiciones. Un ejemplo de dato que la Administración muchas veces no conoce a la hora de calcular las unidades contaminantes serían los factores de emisión, que están recogidos en el Anexo VIII del Decreto 503/2004, de 13 de octubre, para la determinación de la base imponible por estimación objetiva.

Habría que avanzar hacia un sistema en el que la Administración tributaria pida a las empresas cómo han calculado las unidades contaminantes y la Administración se pronuncie sobre la corrección de los cálculos por las empresas –porque como antes se ha explicado la Administración puede utilizar y de hecho utiliza otros datos ambientales porque–, en lugar de hacerlo como se viene haciendo hasta el momento donde la Administración lo calcula y las empresas lo discuten. Las empresas se vienen oponiendo a este sistema en base a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 18/2003, en cuyo apartado 2 se dispone:

“La determinación y comprobación, en su caso, de los parámetros medioambientales que permitan la cuantificación de dichos impuestos será competencia de la Consejería de Medio Ambiente.”

Una cosa es aportar los datos ambientales y otra bien distinta que la Administración calcule las unidades contaminantes. Habría en todo caso que definir qué se entiende por dato ambiental, porque por ejemplo el consumo de combustibles no es un dato ambiental y sin embargo se utiliza para el cálculo de las unidades contaminantes.

En consonancia con lo afirmado anteriormente, se puede concluir que la regulación del impuesto sobre gases a la atmósfera debe simplificarse sobre todo en lo que respecta a su cuantificación.

Tras el análisis de los distintos impuestos autonómicos sobre emisiones contaminantes creados hasta la fecha se pueden formular algunas propuestas de reforma de la normativa andaluza contenida en la Ley 18/2003:

PROPUESTA 1: Ampliación del hecho imponible

En primer lugar, podría ampliarse el hecho imponible con el fin de gravar también las emisiones de partículas, como hace por ejemplo el impuesto catalán sobre emisiones, o el NH_3 y los compuestos orgánicos volátiles como sucede en el caso del impuesto murciano. Esto supondría un avance importante desde la perspectiva del principio quien contamina paga.

Para ello bastaría con dar nueva redacción al artículo 23 de la Ley 18/2003.

PROPUESTA 2: Ampliación de la aplicación del impuesto para gravar las emisiones procedentes de otras instalaciones distintas a las contempladas en el artículo 22 de la Ley 18/2003

La segunda propuesta consiste en ampliar la aplicación del impuesto a otras instalaciones distintas a las previstas en el artículo 22 de la Ley 18/2003 y que también producen emisiones destacadas de las sustancias contaminantes que se encuentran gravadas por el tributo en este momento. En la actualidad el impuesto sólo grava las emisiones producidas por instalaciones en las que se desarrollen una o más de las actividades industriales enumeradas en inicialmente en el anejo 1 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación y tras la derogación de esta norma en el anejo 1 del Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de prevención y control integrados de la contaminación. Esta propuesta se justifica en cuanto que existen instalaciones y focos de emisión con mayores emisiones al aire que las afectadas por el Real Decreto Legislativo 1/2016. Convendría por otra parte en el propio texto del artículo 22 eliminar la referencia a la Ley 16/2002 y mencionar en su lugar al precitado Real Decreto Legislativo 1/2016.

Además, se podría ampliar el ámbito de aplicación del impuesto para gravar las emisiones procedentes de instalaciones que cuenten con actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera de los grupos A y B, conforme a la definición que se contiene en el Anexo del Real Decreto 100/2011, de 28 de enero, por el que se actualiza el Catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera y se establecen las disposiciones básicas para su aplicación. De conformidad con lo previsto en su artículo 4 las actividades potencialmente contaminadoras, así como las actividades asimilables a las mismas, e independientemente de que puedan generar emisiones de contaminantes a la atmósfera de forma canalizada o difusa, pertenecerán al grupo indicado en el precitado catálogo—denominado CAPCA-2010—, de acuerdo en su caso, a las consideraciones específicas contenidas en el catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera del Anexo IV de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

El Real Decreto 100/2011 complementa a la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y de la atmósfera y actualiza el catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera del Anexo IV de dicha Ley, sometiendo a ciertas instalaciones en las que se desarrollan actividades con ese potencial contaminador a un régimen de intervención administrativo específico. Para ello identifica y asigna en su caso a alguno de los tres grupos A, B y C que recoge la Ley, a aquellas actividades que considera deben ser objeto de un control específico individualizado.

Hay que indicar que el Real Decreto 100/2011 ha sido modificado posteriormente por el Real Decreto 115/2017, de 17 de febrero, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan y por el que se establecen los requisitos técnicos para las instalaciones que desarrollen actividades que emitan gases fluorados.

En definitiva la propuesta consistiría en incluir en el ámbito de aplicación del impuesto más instalaciones con emisiones destacadas de las sustancias contaminantes gravadas y no sólo las afectadas por el precitado Real Decreto Legislativo 1/2016. Igualmente se podrían incluir en dicho ámbito de aplicación las emisiones de instalaciones que cuenten con actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera de los grupos A y B según se definen en los Reales Decretos 100/2011 y 115/2017.

PROPUESTA 3: Dotación del Fondo para atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes ambientales previsto en el artículo 15.2 de la Ley 18/2003

El artículo 15 de la Ley 18/2003 regula en su apartado 1 la afectación de ingresos procedentes de los impuestos ecológicos a financiar actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales. En su apartado 2 dispone:

“Sin perjuicio de la imputación que deba realizarse de los gastos ocasionados, con la finalidad de atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes medioambientales, se constituirá un fondo de reserva cuya dotación anual ascenderá al 5% de los ingresos efectivamente recaudados a que se refiere el apartado anterior, en los términos y hasta el límite que se determine reglamentariamente.”

Salvo error por nuestra parte hasta la fecha no se ha dotado este Fondo depara situaciones de emergencia del 5% de los ingresos. Acudiendo a la legislación de otras Comunidades Autónomas encontramos en la Ley gallega reguladora del impuesto sobre emisiones que en su artículo 4.3 se dice que “Del destino de los recursos a que se refiere el apartado 1 anterior será informado el Consejo Gallego de Medio Ambiente, a los efectos de sus funciones.” Pero quizás pueda ser más aconsejable y operativo seguir el modelo establecido por Aragón que en el artículo 5 del Texto Refundido de esta Comunidad aprobado por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, tiene una redacción más simple que no contempla un Fondo de reserva y habilita a las Leyes de Presupuestos a establecer los criterios de afectación. En la línea de potenciar el Presupuesto verde, tal vez podría seguirse el ejemplo de Aragón y establecer en su Ley reguladora estos criterios de afectación.

PROPUESTA 4: Simplificación del procedimiento de cuantificación del Impuesto

El procedimiento de determinación de la base imponible y el cálculo de la cuota tributaria del impuesto andaluz es demasiado complejo. No puede servirnos de justificación pensar que eso es así también

en otros impuestos autonómicos como por ejemplo igual sucede con el impuesto aragonés, donde esa complejidad responde al mimetismo legislativo respecto al tributo andaluz. Pese a que se tiene conciencia en la Administración de esta excesiva complejidad la redacción artículos 28 al 30 de la Ley 18/2003 que regulan la determinación de la base imponible del impuesto en estimación directa, objetiva o indirecta no han sido modificados desde su aprobación.

Podría analizarse conjuntamente con los funcionarios del área de Medio Ambiente la posibilidad de modificar el procedimiento de cuantificación siguiendo el modelo catalán en el que la base imponible está constituida por las emisiones másicas de cada una de las sustancias contaminantes a la atmósfera emitidas por una misma instalación durante el período impositivo correspondiente y la misma se calcula mediante una fórmula establecida en función de la concentración media anual, el caudal medio anual de cada foco emisor y el tiempo anual de funcionamiento de cada foco.

Por otra parte, para adaptar la redacción del artículo 30 de la Ley 18/2003 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del apartado 1 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 50 de dicha Ley General Tributaria por una referencia al artículo 54 de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que actualmente regula la estimación indirecta de la base imponible.

PROPUESTA 5: Elevación de la cuota tributaria del Impuesto de emisión de gases a la atmósfera

Tanto si se opta por mantener la regulación actual del impuesto andaluz como si finalmente se decide modificar la base imponible sería conveniente elevar el tipo de gravamen aplicable pudiendo tomar como referencia el modelo catalán donde el tipo de gravamen es de 45 euros por tonelada de dióxido de azufre, 75 euros por tonelada de óxidos de nitrógeno, 60 euros por tonelada de partículas y 45 euros por tonelada de carbono orgánico total –en este impuesto se contempla un mínimo exento de manera que se sólo se gravan las emisiones de dióxido de azufre superiores a 150 toneladas, las de óxidos de nitrógeno a 100 toneladas, las de partículas a 50 toneladas y las de carbono orgánico total a 150 toneladas–, o el aragonés donde en los dos primeros casos, es decir, en emisiones de dióxido de azufre y óxidos de nitrógeno, el tipo de gravamen es de 50 euros por tonelada, mientras que para las emisiones de carbono es de 200 euros por tonelada.

PROPUESTA 6: Modificación de los supuestos de no sujeción del artículo 24 de la Ley 18/2003

El artículo 24 de la Ley 18/2003 regula los supuestos de no sujeción y menciona en su letra a) las emisiones procedentes de los vertederos de todo tipo de residuos a que se refiere el apartado 5.4 del Anejo I de la Ley 16/2002, es decir, los vertederos de todo tipo de residuos que reciban más de 10 toneladas por día o que tengan una capacidad total de más de 25.000 toneladas con exclusión de los vertederos de residuos inertes, así como las procedentes de instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos recogidas en el apartado 9.3 de dicho Anejo I.

En primer lugar, si se desea mantener estos supuestos de no sujeción debería modificarse la actual redacción del artículo 24 para en lugar de hacer referencia al Anejo I de la Ley 16/2002 hacerla al Anejo 1 del Real Decreto Legislativo 1/2016, que derogó a dicha Ley. En concreto los vertederos de todo tipo de residuos que reciban más de 10 toneladas por día o que tengan una capacidad total de más de 25.000 toneladas con exclusión de los vertederos de residuos inertes se encuentran recogidos en el apartado 5.5 del citado Anejo I del Real Decreto Legislativo 1/2016. Por su parte, las emisiones procedentes de

instalaciones destinadas a la cría de aves de corral se mantiene en el apartado 9.3 pero del Anejo I de dicho Real Decreto Legislativo 1/2016.

Pero al margen de lo anterior, cabría analizar la posibilidad de suprimir la no sujeción de las emisiones procedentes de instalaciones destinadas a la cría de aves de corral. Aparte de que técnicamente se trataría más que un supuesto de no sujeción de una auténtica exención, en alguno de los impuestos sobre emisiones contaminantes establecidos por otras Comunidades Autónomas no están excluidas de tributación estas instalaciones. Así no lo están en Aragón, que declara no sujetas la emisión de dióxido de carbono por la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora. Sí lo están, en cambio, en el impuesto murciano, que sigue miméticamente en este punto la redacción del impuesto andaluz. En todo caso, se trataría de analizar si está justificado desde el punto de vista ambiental mantener la no tributación de ese tipo de instalaciones.

PROPUESTA 7: Modificación de la redacción del artículo 25 de la Ley 18/2003

Esta propuesta de modificación deriva de la falta de adaptación de la redacción de este precepto a la vigente Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria. Esta falta de adecuación deriva de que cuando se redactó la Ley 18/2003 aún no había entrado en vigor la Ley 58/2003.

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 25 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del apartado 1 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 33 de dicha Ley General Tributaria por una referencia al artículo 35.4 de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que atribuye la condición de obligados tributarios a las entidades sin personalidad jurídica.

En esta misma línea debería modificarse la redacción del apartado 2 del artículo 25 para hacer referencia al artículo 35.7 de la Ley General Tributaria en lugar de mencionar el artículo 34 de la misma.

No entendemos que sea suficiente la referencia que se hace en el artículo 25 de la Ley andaluza a “la Ley General Tributaria o norma que la sustituya”.

PROPUESTA 8: Modificación de la redacción del artículo 36 de la Ley 18/2003

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 36 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del apartado 3 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 58.2, c) de la Ley General Tributaria por una referencia al artículo 58.2, a) de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que configura al interés de demora como un componente de la deuda tributaria porque la letra c) se refiere a los recargos del período ejecutivo.

3. Otros impuestos sobre emisiones: el impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial

Cataluña ha sido por el momento la última Comunidad que ha creado un tributo que puede incluirse dentro del bloque de impuestos sobre emisiones. A través de su Ley 12/2014, de 10 de octubre, estableció el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial. Este tributo grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente durante el ciclo LTO (*landing and take-off*) -que comprende las fases de rodaje de entrada al aeropuerto, de rodaje de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje-, por el riesgo que provoca en el medio ambiente atmosférico por la normativa vigente.

No están sujetos al tributo los vuelos efectuados por aeronaves medicalizadas, por helicópteros destinados al transporte de enfermos, ni los destinados a servicios públicos, como la toma de imágenes del tráfico, la cartografía o la lucha contra incendios.

Por otra parte, están exentos de este impuesto las aeronaves con un factor de emisión inferior a dos kilogramos de óxidos de nitrógeno por ciclo LTO, así como los vuelos que se dan en situaciones excepcionales, como los aterrizajes inducidos por problemas de operatividad en aeródromos próximos, los aterrizajes de emergencia o las acciones específicas de apoyo a zonas donde se realizan campañas solidarias y humanitarias.

En este tributo se atribuye la condición de contribuyentes a las compañías aéreas y las personas físicas o jurídicas que operen o fleten vuelos que salgan de un aeródromo de Cataluña.

Su base imponible está constituida por la cantidad, en kilogramos, de óxidos de nitrógeno emitida durante el ciclo LTO de las aeronaves durante el período impositivo. La misma se calcula mediante una fórmula que tiene en cuenta el número de vuelos efectuados durante el periodo y un factor de emisión. A tal efecto, se aplican los factores de emisión descritos en la guía de inventarios de emisiones EMEP/EEA de la Agencia Europea de Medio Ambiente, los declarados por el fabricante correspondientes al motor instalado en aquellos modelos de aeronave no incluidos en dicha guía y en el caso de helicópteros los establecidos por la Oficina Federal de Aviación Civil de Suiza. A partir de lo anterior la base imponible se obtendrá sumando las bases imponibles parciales que resultan de multiplicar, por cada modelo de aeronave del contribuyente, el número de vuelos anuales por el factor de emisión de óxidos de nitrógeno correspondiente a ese modelo de aeronave.

La cuota íntegra es el resultado de aplicar sobre la base un tipo de 3,5 euros (inicialmente 3 euros) por kilogramo de óxidos de nitrógeno. Se contempla una cuota líquida que es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra una bonificación del 5% sobre el producto de la cuota íntegra por el porcentaje de aeronaves que operen en el aeródromo que dispongan de aleta de extremidad.

PROPUESTA: Se podría estudiar la posibilidad de crear en Andalucía un impuesto similar al catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno producidos por la aviación civil, que rindió una recaudación en 2018 de 4,7 millones de euros.

4. Breve referencia a los proyectados impuestos de cataluña sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero y sobre las emisiones portuarias de grandes barcos

La Ley catalana 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, contempla en su artículo 39 la creación de los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero.
- Impuesto sobre las emisiones portuarias de grandes barcos.

El 100% de la recaudación de estos dos impuestos está previsto que se destine a nutrir el Fondo Climático y el Fondo para la Protección del Ambiente Atmosférico, respectivamente.

Conforme a lo dispuesto en la disposición final undécima el Gobierno catalán debía presentar al Parlamento el Proyecto de ley de creación del Impuesto sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero, de manera que el mismo pudiera entrar en vigor en 2019, debiendo aprobar el Anteproyecto antes del 1 de diciembre de 2017. Según dispone el apartado 2 de dicha disposición final su hecho imponible estaría constituido por las emisiones de gases de efecto invernadero de las actividades económicas producidas durante su funcionamiento normal, anormal y excepcional.

Las actividades económicas a las que debería aplicarse el impuesto según dicha norma serían todas las actividades con instalaciones sujetas a la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre, así como las actividades incluidas en el anexo I.1 de la Ley 20/2009, aunque no tengan instalaciones sujetas a la Directiva 2003/87/CE. Por otra parte, su cuota se calcularía aplicando una escala progresiva de tipos en función del volumen de emisiones. Para determinar el tipo impositivo, deberán tenerse en cuenta las cargas fiscales directas e indirectas que inciden en el precio total de las emisiones de CO₂ eq., de modo que este se sitúe en un valor estimado medio de unos 10 €/t CO₂ eq., que debe aumentar bienalmente hasta alcanzar un valor de unos 30 €/t CO₂ eq. en 2025. Esta progresión temporal debe tener en cuenta los resultados de la evaluación de los presupuestos de carbono. También deben tenerse en cuenta los costes fijos derivados del seguimiento, notificación y verificación (MRV, en inglés) en el caso de las instalaciones que están dentro del mercado de comercio de derechos de emisión. En lo que se refiere al cálculo de las emisiones de gases de efecto invernadero, las mismas deberán determinarse a partir de la equivalencia en incidencia climática de las emisiones directas netas de dióxido de carbono, metano y óxido nítrico producidas por la actividad y derivadas del consumo de combustibles fósiles, de su proceso productivo y de la gestión de deyecciones ganaderas llevada a cabo dentro de la explotación, en su caso. Las metodologías de cálculo deberían basarse en procedimientos internacionalmente validados.

También debía entrar en vigor en 2019 el Impuesto sobre las emisiones portuarias de grandes barcos, conforme a lo dispuesto en la disposición final duodécima de la precitada Ley del cambio climático de Cataluña, para lo que el Gobierno debería haber aprobado el anteproyecto antes del 1 de diciembre de 2017. Este impuesto gravaría las emisiones de óxidos de nitrógeno (NOx) durante las maniobras de atraque y durante la estancia del barco en el muelle. Los ingresos derivados del mismo se destinarían a la dotación del Fondo para la Protección del Ambiente Atmosférico. La base imponible estaría constituida por los kilogramos de óxidos de nitrógeno emitidos por el barco durante las maniobras y durante su estancia

en el puerto. Por su parte, las emisiones de óxidos de nitrógeno debían calcularse con la metodología establecida por la Unión Europea a través de la Agencia Europea de Medio Ambiente y utilizando los factores de emisión aprobados por esta. Por último, la cuota del tributo debía determinarse en función de la base imponible y del tipo impositivo, que debería situarse en un valor estimado de 1.000 €/t NOx.

PROPUESTA: Se podría estudiar la posibilidad de crear en Andalucía un impuesto sobre las emisiones de óxidos de nitrógeno (NOx) durante las maniobras de atraque y durante la estancia del barco en el muelle al estilo del proyectado impuesto catalán. Podría ser acertado, tal y como se ha planteado en el caso del impuesto catalán, que los ingresos derivados del mismo se destinasen a la dotación de un Fondo para la Protección del Ambiente Atmosférico.

5. Valoración de los impuestos sobre emisiones desde la perspectiva ambiental

A la hora de valorar estos impuestos ambientales algunos autores han puesto de relieve que presentan problemas de asignación jurisdiccional, ya que los daños ambientales gravados en la mayoría de los casos superan el ámbito territorial en que se aplican estos tributos, especialmente en el caso del CO₂. Efectivamente es cierto que el problema de las emisiones excede del ámbito territorial de una Comunidad Autónoma. Sin embargo ello no creemos que deba ser un obstáculo para que la Comunidad Autónoma de Andalucía mantenga el actual impuesto sobre emisiones con alguna modificación de actualización porque el tributo data de 2003. Además no parece que el Estado en este momento tenga la intención de crear un impuesto sobre emisiones contaminantes y después cederlo a las Comunidades Autónomas, porque en otro caso tendría que instrumentar las medidas de compensación adecuadas en favor de las Comunidades Autónomas que ya lo tienen establecido en aplicación de lo dispuesto en el artículo 6.2 LOFCA.

De hecho, hay un organismo internacional, concretamente la OCDE, que en su Informe página 93 ha sugerido que las experiencias positivas de las Comunidades Autónomas que han establecido impuestos sobre emisiones pudiera inspirar al Estado para la creación de un impuesto nacional sobre emisiones contaminantes. No obstante, la OCDE admite que la localización de las emisiones de SOx y de NOx en determinadas zonas puede justificar la imposición de impuestos diferenciados a nivel regional. En cambio, ve difícil de justificar sobre una base ambiental el establecimiento de impuestos sobre emisiones del CO₂ a nivel regional, dada la existencia del mercado de emisiones (ETS), la naturaleza difusa de las emisiones y la naturaleza global de sus impactos.

Un aspecto que la doctrina no ha venido valorando positivamente de los impuestos sobre emisiones existentes es que la utilización de mínimos exentos y tarifas crecientes por tramos reducen el número de contribuyentes y las posibilidades de lograr resultados coste-efectivos. Por ello, tal vez sería conveniente para conseguir una mayor ambientalización del impuesto andaluz sobre emisiones en la línea de los impuestos catalanes sobre las emisiones de la industria y la aviación y el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera que se estableciera un tipo impositivo único. Desde luego, los bajos tipos vigentes en relación al daño ambiental causado provocan y así lo ha apuntado también la doctrina que sus efectos tecnológicos y sobre el comportamiento sean reducidos.

CUADRO RESUMEN DE IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES CONTAMINANTES

Denominación	CC.AA.	Hecho imponible	Base imponible
Impuesto sobre la contaminación atmosférica	Galicia (Ley 12/1995)	Emisión a la atmósfera de NOx y SOx	Cantidades emitidas
Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	Castilla-La Mancha (Ley 11/2000; Ley 16/2005)	Contaminación y riesgos para el medio ambiente ocasionados por actividades cuyas instalaciones emiten NOx y SOx	Cantidades emitidas
Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera	Andalucía (Ley 18/2003)	Emisión a la atmósfera de NOx, SO ₂ y CO ₂	Cantidades emitidas
Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	Murcia (Ley 9/2005)	Emisión a la atmósfera de NOx, SO ₂ , COV y NH ₃	Cantidades emitidas
Impuesto sobre el daño ambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera	Aragón (Ley 13/2005)	Daño ambiental causado por instalaciones que emiten a la atmósfera de NOx, SO ₂ y CO ₂	Cantidades emitidas
Impuesto sobre actividades que inciden el medio ambiente*	C. Valenciana (Ley 10/2012)	Daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de actividades que emitan NOx o SO ₂	Cantidades emitidas
Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria	Cataluña (Ley 12/2014)	Emisiones a la atmósfera de NOx, SO ₂ , partículas en suspensión y carbono orgánico total generadas en instalaciones industriales	Cantidades emitidas
Impuesto sobre las emisiones contaminantes de NOx a la atmósfera que produce la aviación comercial	Cataluña (Ley 12/2014)	Emisiones de NOx realizadas por la aviación comercial durante el despegue y aterrizaje	Cantidades emitidas
Impuesto sobre las emisiones de CO ₂ de los vehículos de tracción mecánica	Cataluña (Ley 16/2017)	Emisiones de CO ₂ de los turismos, vehículos comerciales ligeros y motocicletas	Emisiones oficiales de CO ₂ /km del vehículo

CAPÍTULO CUARTO

**Impuestos autonómicos
sobre instalaciones
que inciden en el
medio ambiente**

1. El impuesto de Baleares y su declaración de inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000

La primera Comunidad Autónoma que estableció un tributo de estas características y que en principio parecía ser un impuesto ambiental fue Baleares. En efecto, esta Comunidad aprobó hace ya casi treinta años la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, de creación del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Pese a su denominación lo que gravaba en realidad este tributo era el patrimonio de determinadas empresas con el añadido de su incidencia en el medio ambiente.

Su hecho imponible estaba constituido por la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo. A estos efectos, se consideraban elementos patrimoniales afectos todo tipo de instalaciones y estructuras que se destinasen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas.

Se declaraban exentas las instalaciones y estructuras de las que sean titulares el Estado, la Comunidad Autónoma, los Consejos Insulares, las Corporaciones Locales, así como sus Organismos Autónomos de carácter administrativo, las instalaciones y estructuras que se destinen a la circulación de ferrocarriles, las personas jurídicas que fuesen titulares exclusivamente de depósitos para el almacenaje de combustibles o carburantes sólidos, líquidos o gaseosos, siempre que se hallasen destinados solamente a la venta al por menor, las instalaciones y estructuras afectas a la producción de combustibles, de carburantes o de energía eléctrica, mediante la transformación de residuos sólidos, así como las personas jurídicas que fuesen titulares de estaciones transformadoras de energía eléctrica, cuya tensión del primario no sea superior a 15 kV, así como de redes de distribución en baja tensión siempre y cuando aquéllas no lleven a cabo actividades de producción de electricidad.

Tenían la condición de sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las personas jurídicas titulares de los elementos patrimoniales precitados. Cuando no resultase debidamente acreditada la titularidad de los elementos patrimoniales, la Administración tributaria tenía derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público. También se establecía que se consideraría titular de los elementos patrimoniales afectos quien realizase las actividades que integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones y estructuras de personas o entidades con las que mantuviese relaciones de vinculación directa o indirecta.

La base imponible se determinaba capitalizando al tipo del 40% el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo durante los tres últimos ejercicios anteriores al del devengo del impuesto. A los efectos de la determinación del promedio de los ingresos brutos de explotación a que se refiere el número anterior del presente artículo, no eran objeto de cómputo los siguientes conceptos: a) Las subvenciones de explotación o de capital, tanto públicas como privadas, percibidas por los sujetos pasivos; b) Las cantidades que los sujetos pasivos pudieran recibir

en concepto de donación, herencia, o por cualquier otro título lucrativo; c) Las indemnizaciones recibidas de terceros por daños y perjuicios; d) Los dividendos, intereses y cualesquiera otros productos financieros obtenidos por el sujeto pasivo; e) Las cantidades percibidas por el sujeto pasivo como consecuencia de la cesión a terceros de elementos patrimoniales de su titularidad; f) El mayor valor de sus activos que fuera consecuencia de las regularizaciones efectuadas en sus balances por los sujetos pasivos, siempre que dichas regularizaciones hayan sido autorizadas mediante Ley, y g) Las cantidades percibidas por el sujeto pasivo como consecuencia de la enajenación de bienes o derechos que formen parte de su patrimonio.

A los efectos de la promediación antes indicada, los ingresos brutos se podían minorar exclusivamente en los siguientes conceptos: el Impuesto sobre el Valor Añadido y los demás tributos de carácter indirecto que se reflejen en la facturación del sujeto pasivo; las partidas incobrables y los saldos de dudoso cobro, determinados de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y las partidas correspondientes a importes indebidamente facturados por error y que hayan sido objeto de anulación o rectificación.

La cuota tributaria se calculaba aplicando a la base así determinada un tipo de gravamen del 1%.

Este impuesto fue recurrido ante el Tribunal Constitucional por la Presidencia del Gobierno por considerar que recaía sobre materias ya gravadas por un impuesto local y fue declarado inconstitucional por el Tribunal en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, por vulnerar la prohibición prevista en el artículo 6.3 LOFCA, al invadir la materia imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Esta Sentencia del Tribunal Constitucional tiene un interés especial porque fue el primer pronunciamiento en el que se hizo referencia a los principios o directrices que deben respetar las Comunidades Autónomas a la hora de establecer tributos ambientales.

En efecto, más que la propia declaración de inconstitucionalidad del tributo balear lo que debe destacarse de esta Sentencia es el esfuerzo que en ella realiza el Tribunal para tratar de poner un poco de orden en el complejo y disperso campo de la fiscalidad ambiental. El Tribunal llega a la conclusión de que por mucho que la exposición de motivos exteriorice esa pretendida finalidad protectora del medio ambiente, estamos “en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y (...) el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes”. Para el Tribunal, este tributo “bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de quien contamina paga)”. Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante, prosigue el Tribunal, “se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad”. En base a todo lo anterior, el Tribunal concluye que el tributo balear es inconstitucional por configurarse como un “impuesto sobre el patrimonio inmobiliario” y gravar la misma materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Por tanto, si este impuesto balear hubiese gravado realmente la actividad contaminante ninguna objeción cabría hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 LOFCA en relación con el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, ya que según el Tribunal “ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias imponibles dispares”.

2. Los impuestos de Extremadura y Castilla-La Mancha

El impuesto balear fue literalmente copiado por la Comunidad Autónoma de Extremadura a través de su Ley 7/1997, de 29 de mayo. Esta suerte de mimetismo legislativo ha sido frecuente en el ejercicio del poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas. Este tributo extremeño ha generado mucha litigiosidad porque como ahora explicaremos el Tribunal Constitucional se ha pronunciado hasta en tres ocasiones sobre las sucesivas regulaciones de este impuesto extremeño, concretamente en sus Sentencias 179/2006, 22/2015 y 120/2018.

El primero de estos pronunciamientos trae causa del recurso de inconstitucionalidad planteado contra la Ley 7/1997. En su Sentencia 179/2006, de 13 de junio, el Tribunal terminó declarando inconstitucional. Antes de dictarse este fallo la regulación de este tributo había sido modificada a través de la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que era consecuencia del Acuerdo al que se llegó en la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura de fecha 13 de abril de 2005 (plasmado en la Resolución de 9 de mayo de 2005 de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, publicada en el BOE núm. 125, de 26 de mayo de 2005). Por tanto, el Tribunal Constitucional lo que anuló a través de su Sentencia 179/2006 fue la regulación del tributo contenida en la Ley 7/1997, por considerar que –al igual que en el caso del impuesto balear– se trataba de una figura que “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” (Fundamento Jurídico 9), no siendo además un tributo extrafiscal «en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones» (Fundamento Jurídico 6), dado que en su estructura «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», lo que llevó al Tribunal a concluir que vulneraba el artículo 6.3 LOFCA.

Este tributo extremeño ha sido como hemos indicado muy conflictivo porque la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo planteó una nueva cuestión de inconstitucionalidad respecto de determinados aspectos del mismo en la regulación que le dio la precitada Ley 8/2005, con ocasión de los recursos planteados por las compañías eléctricas alegando que gravaba el mismo concepto que el Impuesto sobre Actividades Económicas municipal, cuestión de inconstitucionalidad que dio lugar a la Sentencia 22/2015, de 16 de febrero. En esta ocasión, el Tribunal Constitucional enjuició la constitucionalidad del impuesto extremeño a la luz de la redacción del artículo 6.3 vigente en el concreto momento en el que se suscitó el proceso (como ya ha quedado explicado entonces dicho precepto era más restrictivo que en el momento actual puesto que prohibía a las Comunidades Autónomas la posibilidad de establecer impuestos no sobre los hechos imponibles sino sobre las materias que la legislación de régimen local reservase a las Corporaciones Locales, en los supuestos y términos en que dicha legislación lo contemplase).

Como bien recuerda el Tribunal Constitucional la Ley 8/2005 no supuso una modificación sustancial del tributo extremeño pues según su exposición de motivos el mismo seguía gravando las actividades que inciden en el medio ambiente, concretamente la producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica. La reforma específica de forma terminante que el hecho imponible es la realización de las actividades consideradas normativamente como perturbadoras del medio ambiente, y que el sujeto pasivo es quien realice dichas actividades. Y en lo que respecta a los procesos de producción de energía

eléctrica, se ha optado según advierte el supremo intérprete de nuestra Constitución, por realizar una simplificación en la determinación de la base imponible, derogando el anterior sistema que establecía el mayor de los previstos en el artículo 8, es decir, la capitalización al 40 por 100 de los ingresos brutos de explotación o bien la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresados en kilovatios/hora».

Para dar respuesta a las dudas de constitucionalidad que había planteado el Tribunal Supremo en relación con este impuesto extremeño el Tribunal Constitucional invoca en su Sentencia 22/2015, de 16 de febrero, los argumentos ya utilizados en sus Sentencias 196/2012, de 31 de octubre y 60/2013, de 13 de marzo, en las que, respectivamente, estimó parcialmente las cuestiones que se plantearon acerca del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, en su redacción inicial, en la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, y en la posterior, consecuencia de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

En la Sentencia 196/2012 el Tribunal Constitucional estimó parcialmente la cuestión referida a la primera regulación del impuesto castellano-manchego, contenida en la citada Ley 11/2000, declarando la inconstitucionalidad de dos de los hechos imposables gravados, la «producción termonuclear de energía eléctrica» y el «almacenamiento de residuos radioactivos», así como su base imponible y la cuota y tipos de gravamen. Posteriormente, en la Sentencia 60/2013 también se estimó parcialmente la cuestión referida a la posterior regulación del citado impuesto castellano-manchego, contenida en la precitada Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, declarándose asimismo la inconstitucionalidad de los hechos imposables referidos a la «producción termonuclear de energía eléctrica» y al «almacenamiento de residuos radiactivos». En ambos casos el Tribunal concluyó que se vulneraba el artículo 6.3 LOFCA por incurrir los preceptos impugnados en la duplicidad entre tributos allí prohibida. En consecuencia, el único hecho imponible que queda vigente del tributo castellano-manchego es la realización de «actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno».

Aunque hay diferencias entre el hecho imponible del impuesto castellano-manchego y el del impuesto extremeño en sus dos versiones, estas diferencias eran a juicio del Tribunal Constitucional irrelevantes a los efectos de su examen de constitucionalidad del impuesto castellano-manchego. En consonancia con lo anterior el Tribunal mantuvo que si ya concluyó en el caso del impuesto extremeño que «la producción de electricidad de origen termonuclear está sujeta en el IAE, la misma conclusión cabe extraer de la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, sujeta a gravamen en el Grupo 151 de la Sección Primera de las tarifas del IAE (epígrafes 151.1 –producción de energía hidroeléctrica; y 151.2– producción de energía termoeléctrica convencional)». Invocando la doctrina recogida en las dos precitadas Sentencias el Tribunal concluye que «efectivamente tanto el presente impuesto como el IAE «gravan el mero ejercicio de una actividad económica» concretamente, la de producción de energía eléctrica en la persona del titular de la actividad de producción eléctrica, «de manera que la estructura de la modalidad controvertida del impuesto... es coincidente con la del impuesto sobre actividades económicas, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente» (SSTC 196/2012, FJ 3, y 60/2013, FJ 5)», añadiendo que a mayor abundamiento, y como se ha constatado, «el hecho imponible del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que ahora se impugna supone tan solo una modificación parcial, no sustancial, del ya declarado inconstitucional en la citada STC 179/2006, por lo que la declaración de inconstitucio-

nalidad resulta también de la doctrina allí contenida”. Lo anterior impide entender, de nuevo, según concluye el Tribunal en su Fundamento Jurídico Cuarto “que la actividad económica se haya sometido a tributación por el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente desde una perspectiva diferente y, por tanto, que el gravamen se haya configurado sobre una materia imponible diferente a la que es objeto del impuesto sobre actividades económicas.”

El tercer pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el impuesto extremeño es la Sentencia 120/2018, de 31 de octubre, que trae causa de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, respecto de los artículos 13 a), 17 y 19.2 del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, texto refundido de las disposiciones legales de Extremadura en materia de tributos propios, que regulan el impuesto sobre instalaciones de energía eléctrica que incidan en el medio ambiente, por vulneración de los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3 de la LOFCA y los declara constitucionales. Como aclara el Tribunal siguiendo la alegación formulada por Iberdrola Generación Nuclear, SAU, la duda planteada por el órgano judicial no podía resolverse, con base en las SSTC 179/2006, de 13 de junio y 22/2015, de 16 de febrero, que enjuiciaron previamente el impuesto extremeño aquí controvertido, ni tampoco con las SSTC 196/2012, de 31 de octubre y 60/2013, de 13 de marzo, referidas al impuesto análogo de la Comunidad de Castilla-La Mancha. Y ello porque el análisis en todas ellas se hacía con base en la redacción del art. 6.3 LOFCA anterior a la Ley Orgánica 3/2009, es decir, con un parámetro diferente que el aplicable a este proceso. Tal circunstancia determinaba que hubiera que proceder al enjuiciamiento constitucional de los preceptos cuestionados del impuesto extremeño conforme al nuevo texto del tantas veces citado art. 6.3 LOFCA. Por ello, según el Tribunal, se debían comparar los hechos imponibles del Impuesto extremeño y del IAE, en conexión con el resto de sus elementos configuradores. Solo una vez identificados los puntos comunes y los criterios distintivos cabrá valorar si los impuestos contrastados son “idénticos” (STC 122/2012, FJ 7), “coincidentes” (STC 210/2012, FJ 6) o “equivalentes” (STC 53/2014, FJ 3).

Tras analizar la regulación de ambos impuestos el Tribunal concluye que tanto el tributo autonómico como el local, recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada, tal y como apreciaron las Sentencias que han enjuiciado previamente el impuesto extremeño y el similar castellano-manchego (SSTC 196/2012, 60/2013 y 22/2015). Sin embargo, señala el Tribunal que:

“aplicando el nuevo parámetro del art. 6.3 LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la “manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen” [SSTC 210/2012, FJ 4; y 53/2014, FJ 3 a):

a) En primer lugar, difiere el ámbito objetivo de cada impuesto, pues el IAE recae sobre cualquier forma de generación de electricidad, en atención a su finalidad censal y de gravamen de toda renta potencial derivada del ejercicio de una actividad económica. Prueba de lo cual es que las tarifas prevén como residual el “Epígrafe 151.4. - Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores”, para que no quede excluida ninguna forma de producción.

Por el contrario, el IIIIMA se revela en realidad como un impuesto sobre la generación de electricidad que emplea tecnologías que podríamos denominar como convencionales (fundamentalmente, nuclear, térmica e hidroeléctrica), frente a las que llamamos nuevas tecnologías (solar, eólica, biomasa y biogás) que, por su menor “incidencia, alteración o riesgo de deterioro” para el medio ambiente, se declaran no sujetas al IIIIMA (art. 14 del texto refundido, en conexión con el art. 12.1).

b) La forma de cuantificación de uno y otro tributo confirma la distinta ratio que los inspira. Así, el IAE grava la renta presunta o potencial derivada del “mero” ejercicio de la actividad, en este caso, la capacidad teórica de generación de electricidad, con independencia de que se produzca efectivamente o no, esto es, sin atender al resultado real y efectivo de la actividad. En cambio, el IIIMA grava la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad, no de forma presunta sino real.

Consecuentemente, el IAE se calcula a partir de una unidad de capacidad, como es el Kw de potencia de los generadores, a diferencia del IIIMA, que determina su base imponible mediante una unidad de producción (o consumo, desde la perspectiva de quien adquiere la electricidad), como es el Kw h, es decir, la cantidad de energía necesaria para mantener funcionando un aparato de un kilovatio (potencia) durante una hora de tiempo. Como no se quiere gravar lo mismo, se escogen diferentes unidades de medida.

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

En contraste con lo expuesto –como apunta el Letrado de la Junta de Extremadura– las cantidades a satisfacer por el IIIMA varían cada año, pues dependen de que haya producción y del volumen de esta (tomando una media móvil de los Kw h generados en los tres últimos años). Así, un examen de las actuaciones del proceso a quo, confirma que las cuotas abonadas por la recurrente han sido diferentes en cada ejercicio.

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

c) El distinto enfoque del IAE y el IIIMA se corrobora si se examinan pormenorizadamente los importes de las cuotas previstas para cada uno de ellos. Así, se comprueba que en el IAE tributan más las formas de producción más rentables (hidroeléctrica, nuclear y térmica, por este orden), como es propio de un impuesto sobre la renta presunta, en tanto que en el IIIMA las cuantías obedecen al mayor o menor impacto ambiental. Efectivamente, no solo se excluyen del tributo autonómico las fuentes preferibles desde la óptica medioambiental (solar, eólica, biomasa y biogás), sino que, entre las sujetas, las de menor impacto, como las pequeñas hidroeléctricas, tributan menos que el resto –0,0010 en lugar de 0,0050 euros por Kw h–, atendiendo a razones medioambientales y no de rentabilidad. Por el contrario, en el IAE las centrales hidroeléctricas (grandes o pequeñas) tributan sensiblemente por encima de las nucleares y las térmicas –0,721215 frente a 0,510860 y 0,420708 euros por Kw, respectivamente–, al tener aquellas menores costes de producción y, por tanto, mayor rentabilidad que estas.

d) La recaudación del IIIMA está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede en el IAE. Pese a que este “no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo” (por todas, STC 94/2017, de 6 de julio (RTC 2017, 94), FJ 8) en este caso es un rasgo que abunda sobre los ya indicados.

e) Por último, en lo atinente al elemento temporal, también hay diferencias entre ambos impuestos, pues, si bien los dos tienen como período impositivo el del año natural, el devengo del IAE se produce

al comienzo de este, prorrateándose por trimestres si la actividad se inicia o cesa a lo largo del año. Este prorrateo pretende acomodar la cuota al período de “mero” ejercicio de la actividad, dado que, a menor tiempo de actividad, debe determinarse una renta presunta más reducida. Sin embargo, en el IIMA, no hay necesidad de hacer dicho ajuste proporcional, toda vez que este impuesto grava la producción real, que es lo relevante y no el tiempo de alta en la actividad.

Así las cosas, la relación entre el IIMA y el IAE guarda notable parecido en términos de equiparación a la que este Tribunal tuvo ocasión de identificar entre el IAE y el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, tal y como así lo declaró en la STC 210/2012 (RTC 2012, 210), FJ 6. En aquella ocasión, aplicando igualmente el “nuevo” art. 6.3 LOFCA (RCL 1980, 2165) pudo constatar que “si bien desde una perspectiva formal la configuración de los hechos imposables del IAE y del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito puede parecer parcialmente coincidente, la comparación de todos los elementos esenciales de ambos tributos y, en particular, de los criterios de cuantificación de su deuda tributaria, demuestra que se trata de impuestos sustancialmente diferentes, cuyos hechos imposables son también distintos” (FJ 6).

En particular, la STC 210/2012 subrayaba, como ahora debemos hacerlo también, que en el IAE “se grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras [sujetos pasivos del impuesto sobre depósitos bancarios], se captan o no depósitos y con independencia de su cuantía, pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna. En coherencia con dicho hecho imponible, la configuración de la base imponible del IAE se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma”, lo que, poniéndolo en contraste con el impuesto, también extremeño, sobre depósitos de las entidades de crédito, la sentencia de referencia venía a señalar que “el examen conjunto del hecho y la base imponible permite concluir que lo que se sujeta a gravamen no es la mera actividad de captación o el mero ejercicio de una actividad crediticia, sino su resultado”; razonamiento que finalizó con la conclusión de que “se trata de tributos no coincidentes en los términos prohibidos por el art. 6.3 LOFCA (RCL 1980, 2165)” (STC 210/2012, FJ 6).

La tantas veces citada STC 210/2012 alcanzó la conclusión expuesta por la distinta manera en que el impuesto sobre depósitos bancarios y el IAE gravaban la actividad económica, sin entrar a valorar la existencia de posibles fines extrafiscales en el tributo autonómico. En el presente caso, hemos puesto de relieve las sustanciales diferencias que existen entre el IIMA y el IAE, a lo que habría que añadir, además y como factor complementario para destacar aquella diferenciación, el de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente a la que tiende el tributo autonómico, que incluye una afectación específica de la recaudación obtenida por la exacción de este impuesto a los fines que recoge el art. 12.3 del texto refundido, amén de los supuestos de no sujeción que también especifica el art. 13.

Por consiguiente, si en el precedente citado se ha descartado la coincidencia de hechos imposables, a la vista de las diferencias existentes entre los impuestos confrontados, sin tener en cuenta el factor extrafiscal, con mayor razón habremos de hacerlo cuando, a la diferente manera de gravar una actividad, se añaden los rasgos medioambientales del IIMA, puestos de relieve anteriormente.”

Tras esta Sentencia del Tribunal Constitucional el impuesto extremeño se mantiene vigente gravando en la actualidad según el artículo 13 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios, aprobado por Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, tanto las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica como las actividades (redes) de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones.

3. Los impuestos de Castilla y León, Canarias, La Rioja, Comunidad Valenciana, Principado de Asturias, Aragón y Cataluña

El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se podría decir que hizo furor en las Comunidades Autónomas pues aparte de Baleares, Extremadura y Castilla-La Mancha con posterioridad fue introducido con diferentes variantes por las Comunidades de Castilla y León, Canarias, La Rioja, Comunidad Valenciana, Principado de Asturias, Aragón y Cataluña.

Por orden cronológico el primero de estos impuestos fue el establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla y León y que actualmente se encuentra regulado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. Se trata del Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, que antes ya ha sido citado al analizar el hecho imponible que grava el aprovechamiento de agua embalsada. Otro de sus hechos imponibles es según su artículo 51.1, b) la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes de este impuesto contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que exploten las instalaciones que generen el hecho imponible del impuesto. Su base imponible está constituida por los kilómetros de tendido eléctrico en redes de capacidad igual o superior a los 220 kw. Su cuota tributaria será el resultado de aplicar un tipo de gravamen de 700 euros por cada kilómetro de tendido eléctrico.

También en 2012 la Comunidad Autónoma de Canarias introdujo un impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades. Fue creado por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas fiscales de Canarias. El impuesto tenía por objeto gravar la concreta capacidad económica manifestada en la realización de las actividades a que se refiere el presente artículo, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, que producen externalidades negativas por la incidencia, alteración o riesgo de deterioro medioambiental que ocasiona la realización de las actividades, sin asumir los correspondientes costes económicos y sociales. Su hecho imponible estaba constituido por a generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por la realización por el sujeto pasivo de actividades de transporte y/o distribución de electricidad por una red de alta tensión con el fin de suministrar a clientes finales o distribuidores o de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, con carácter de radiocomunicaciones, terrestres o satelitales, en las Islas. Por su parte, la base imponible estaba constituida en el caso de actividades de transporte y/o distribución de electricidad, por la extensión, expresada en kilómetros lineales, de tendido eléctrico en redes de tensión igual o superior a los 20 kV y en el caso de actividades de servicios de comunicaciones electrónicas, por el número de torres y mástiles, antenas, paneles y otros elementos radiantes. La cuota tributaria era el resultado de aplicar sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes según proceda:

- a) Redes de transporte de electricidad de tensión igual o superior a 220 kV, setecientos cincuenta euros por kilómetro de tendido aéreo.

- b) Redes de transporte de electricidad de tensión igual o superior a 132 kV e inferior a 220 kV, seiscientos cincuenta euros por kilómetro de tendido aéreo.
- c) Redes de transporte y/o distribución de electricidad de tensión igual o superior a 20 kV e inferior a 132 kV, seiscientos euros por kilómetro de tendido aéreo.
- d) En todo caso, las redes de transporte y/o distribución de electricidad soterradas, subterráneas o submarinas quedan sujetas al tipo de cero euros por kilómetro.
- e) Torres y mástiles, antenas, paneles y otros elementos radiantes, quinientos euros por elemento.

Especial interés revestía en este impuesto la deducción que estaba prevista en la cuota por inversiones relacionadas con la protección ambiental. En concreto, el sujeto pasivo tenía derecho a deducir el 60 por ciento del precio de adquisición o coste de producción de las inversiones que efectivamente hubiera realizado durante el período impositivo en bienes o derechos del inmovilizado material o intangible, situados o destinados dentro del ámbito territorial del impuesto, que se dirigieran a adoptar medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Canarias. El importe de la deducción no podía exceder del 45 por ciento de la cuota tributaria íntegra. Para generar el derecho a la deducción, las inversiones deberían ser adicionales o complementarias a las que, en su caso, fueran exigidas por la normativa sectorial correspondiente o por las autorizaciones que sean preceptivas en el sector de la actividad correspondiente. Asimismo, no podía practicarse la deducción por inversiones cuando se haya producido cualquier incumplimiento de las condiciones impuestas en las citadas normas o autorizaciones.

Las medidas objeto de la inversión debían dirigirse a la prevención, corrección o restauración del medio ambiente, sin que sea necesaria una relación directa de la inversión con la actividad contaminante realizada por el propio sujeto pasivo.

La Consejería competente en materia medioambiental aprobaría la idoneidad medioambiental de la inversión a efectos de la presente deducción en los términos que reglamentariamente se establezcan por el consejero competente en materia tributaria. Se establecía que en ningún caso daba derecho a la presente deducción la parte de las inversiones financiada con cargo a las subvenciones y ayudas públicas recibidas por el sujeto pasivo para la realización de las mismas.

Por otra parte, las inversiones de reposición únicamente daban derecho a la deducción en la parte que contribuyese, de manera efectiva, a incrementar la protección del medio ambiente.

A los efectos de la presente deducción, las inversiones se entendían realizadas en el ejercicio en que los bienes o derechos sean puestos en condiciones de funcionamiento o de ejercicio.

Este impuesto fue suspendido de vigencia y aplicación desde el 1 de enero de 2014 por la disposición final 13 de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre.

Otro tributo autonómico que grava al sector eléctrico y que puede incluirse en este apartado del trabajo es el Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas de La Rioja. Fue creado por la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 de esta Comunidad Autónoma y actualmente su regulación está contenida en la Ley 7/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de La Rioja en materia de impuestos propios y

tributos cedidos. Se trata de un impuesto directo propio de la Comunidad Autónoma de La Rioja cuya finalidad es conseguir un comportamiento por parte de los operadores de los sectores energético y de las telecomunicaciones tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes mediante su soterramiento o compartiendo infraestructuras, así como hacer efectivo el principio comunitario de “quien contamina paga”, contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural. Su hecho imponible está constituido por el impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas situados en el territorio de esta Comunidad Autónoma. Se declaran no sujetos los elementos fijos de transporte y suministro de energía eléctrica o de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas que se encuentren soterrados. Tienen la consideración de sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que realicen cualquiera de las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática mediante elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones. Por otra parte, su base imponible que por regla general se determinará en estimación directa, estará constituida por la suma de la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y el número de postes o antenas no conectadas entre sí por cables. La cuota tributaria se obtiene aplicando un gravamen de 175 euros por cada kilómetro de tendido y por cada poste o antena no conectada entre sí por cables.

También ha establecido un impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente la Comunidad Valenciana y lo ha hecho a través del artículo 154 de su Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas para 2013. Este tributo 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 esta Comunidad, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. Su rendimiento queda afectado a gastos de conservación y mejora del medio ambiente, en la forma que establezca la Ley de presupuestos de la Generalidad. El hecho imponible está constituido por los daños, impactos, afecciones y los riesgos para el medio ambiente derivados de la realización, en el territorio de la Comunidad Valenciana, de las actividades de: producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas en función de los riesgos inherentes por accidentes graves. Se trata de las sustancias que se consideren peligrosas de acuerdo con el anexo I, parte 1, Categorías de sustancias peligrosas, y parte 2, Sustancias peligrosas nominadas, del Real Decreto 840/2015, de 21 de septiembre, por el que se aprueban medidas de control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas, o normativa estatal que lo modifique en ejecución de las normativas comunitarias, siempre y cuando la cantidad presente en la instalación de que se trate supere en cualquier momento del periodo impositivo el 10 % de las que figuran en la columna 3 del anexo I, parte 1 y parte 2 del anterior decreto, o el 5 % si se trata de instalaciones situadas en terrenos calificados como suelo urbano.

También grava este impuesto los daños derivados de la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera, pero este hecho imponible que ya ha sido analizado en el apartado de impuestos sobre emisiones contaminantes a la atmósfera.

En su Exposición de motivos se hace un importante esfuerzo por defender que se trata de un verdadero impuesto ambiental. Así, se afirma en primer lugar que “se trata de un impuesto de carácter retributivo, no contributivo, establecido en función de los daños efectivos o riesgos potenciales para el medio ambiente derivados de determinadas actividades, razón por la cual, por un lado, queda sujeto a gravamen un amplio espectro de actividades con incidencia medioambiental, y, por otro, no quedan sujetas

o se encuentren exentas determinadas actividades consideradas más limpias, o con menores daños y riesgos para el entorno, como: la producción de energía eléctrica a partir de energía eólica, solar u otras energías renovables, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente; o la emisión de determinados gases con menos efectos contaminantes agregados". Además, se añade que hay "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".

En cuanto a la base imponible de este impuesto valenciano, en el caso de producción de energía eléctrica la misma se determina en función de la producción bruta anual del período impositivo, por lo que se tiene en cuenta el mayor riesgo asociado a las instalaciones en pleno funcionamiento, con independencia de su potencia instalada. En el supuesto de producción, tenencia, almacenamiento y depósito de sustancias peligrosas, la base imponible coincide con la cantidad media anual de sustancias presentes en la instalación, con la finalidad de ajustar la medición del correspondiente hecho imponible al período impositivo anual, al tener en cuenta el efecto de las entradas y salidas de las sustancias en el ámbito de la respectiva actividad a lo largo de dicho período.

Por su parte, los tipos de gravamen varían en función de las distintas bases imponibles previstas para cada modalidad del hecho imponible, y, para su fijación, se tiene en cuenta el objetivo de gravar más cuanto mayor es el daño o riesgo para el medio ambiente de la respectiva actividad. Además, se prevé la posibilidad de modificar dichos tipos de gravamen en las leyes anuales de presupuestos de la Generalidad. Para el caso de producción de energía los tipos de gravamen son los siguientes:

- Energía de origen termonuclear: 0,0018 euros por kilovatio hora.
- Energía cuyo origen no sea termonuclear ni hidroeléctrico: 0,0008 euros por kilovatio hora.
- Energía de origen hidroeléctrico: 0,0004 euros por kilovatio hora.

Para el supuesto de producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas el tipo impositivo será el resultado, expresado en euros, de dividir 1.000 por las cantidades, expresadas en kilogramos, que figuran en la columna 3 del anexo I, parte 1 y parte 2, del Real decreto 1254/1999, de 16 de julio, sin que, en el caso de las sustancias peligrosas no denominadas específicamente a las que se refiere la parte 2 del citado anexo I, el tipo resultante puede exceder de 0,002 euros/kilogramo.

Está pendiente de resolver un recurso de casación admitido por ATS de 14 de noviembre de 2019 (RCA 4459/2019) contra este impuesto en su modalidad de producción de energía eléctrica.

Se invocan vulneraciones constitucionales (artículos 1.1, 14, 31.1, 133.2 y 157.3 CE), del bloque de constitucionalidad (apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA) y del Derecho de la Unión Europea (artículo 3.2 Directiva 2009/72/CE).

Asunto relacionado con los RRCA 5260/2017, 2040/2019 y 2043/2019.

Otra Comunidad que ha establecido un Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente es el Principado de Asturias. Este tributo se encuentra actualmente regulado en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios. De conformidad con lo previsto en sus artículos 37 y 39 su hecho imponible está constituido por la realización en el territorio de esta Comunidad por el sujeto pasivo, mediante las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos, de actividades de transporte o distribución de energía eléctrica así como de telefonía y telemática efectuadas por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones. Por su parte, la base imponible del tributo está constituida por la extensión de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas destinados al suministro de energía eléctrica expresada en kilómetros lineales y en el caso de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas por el número de torres, postes, antenas o cualesquiera otras instalaciones y elementos patrimoniales afectos que formando parte de las redes de comunicaciones no estén conectadas entre sí por cables. La cuota tributaria, según su artículo 46, será de 700 euros por kilómetro, torre, poste, antena o instalación y elemento patrimonial afecto.

Por último, voy a hacer referencia al tributo creado por la Comunidad Autónoma de Aragón a través de su Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, que se denomina Impuesto Medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. Este tributo tiene por objeto gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades que operan mediante instalaciones de líneas eléctricas de alta tensión, como consecuencia de los riesgos causados por el impacto paisajístico y urbanístico, no solo por razones estéticas, sino por la extensión de los campos de radiación eléctrica provocados por dichas instalaciones de alta tensión. Su hecho imponible está constituido de conformidad con lo previsto en el artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2007 de Aragón por el daño medioambiental causado por la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón por la realización de actividades de transporte de energía eléctrica para el suministro a través de elementos fijos de alta tensión. Se aclara que se entenderá producido el daño medioambiental aun cuando las instalaciones para el transporte y suministro de energía eléctrica a través de elementos fijos de alta tensión se encuentren en desuso o no hayan entrado en funcionamiento.

Su base imponible estará constituida por los kilómetros de tendido eléctrico en redes de capacidad igual o superior a los 220 kv, siendo su cuota tributaria el resultado de aplicar un tipo de gravamen que varía en función de la longitud y la capacidad del tendido eléctrico. En concreto, los tipos de gravamen son los siguientes:

Base Imponible	Tipo/euros
Por cada kilómetro de longitud de la línea de transporte de energía eléctrica de tensión igual o superior a 220 kv y menor de 400 kv	700€
Por cada kilómetro de longitud de la línea de transporte de energía eléctrica de tensión igual o superior a 400 kv	1.200€

También estuvo vigente en esta Comunidad el Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transportes por cable. Este tributo se creó en esta Comunidad a través de su Ley 13/2005, de 30 de diciembre, pero que posteriormente fue derogado por su Ley 3/2012, de 8 de marzo. Como se indicaba

en su exposición de motivos se recupera esa figura impositiva por considerar que implica una afección medioambiental considerable como para someterla a tributación, añadiéndose que su imponible responde a la necesaria asunción de un coste por parte de las empresas que, al emplear en su actividad transportes mediante líneas o tendidos de cable, dañan el medio ambiente. Según el legislador aragonés se trataba, en primer lugar, de un elemento perturbador del paisaje, y, por esa misma artificialidad, incide negativamente tanto en la flora como en la fauna del territorio aragonés. Y además, esas instalaciones podían originar situaciones de riesgo para la salud humana o suponen, tanto en el caso de teleféricos como de instalaciones en el medio forestal, un impacto negativo sobre un medio (la montaña y el bosque aragoneses) objeto de especial tutela y atención. Su hecho imponible estaba constituido por el daño ambiental causado directamente por esas instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable, mientras que su base imponible la constituyen el número y longitud de las instalaciones de transporte por cable de personas, mercancías o materiales.

El sujeto pasivo del impuesto no era el consumidor o usuario, en el caso de las pistas de esquí, sino el titular de la explotación de la correspondiente estación alpina; esto es, no se grava la práctica del esquí ni la actividad que la propicia, sino el perjuicio en el medio ambiente y en otros valores superiores (territorio, paisaje, flora, fauna) que deben ser protegidos y, en su caso, restaurados. De ello deducía la exposición de motivos que concurrían simultáneamente en este tributo una intencionalidad extrafiscal junto con una “presencia clara de capacidad contributiva en los sujetos pasivos”, pues el empleo de las instalaciones que suponen el elemento objetivo del hecho imponible pone de manifiesto una capacidad de intervención en el mercado de producción o distribución de servicios.

La cuota tributaria del impuesto se obtenía aplicando a la base imponible los siguientes tipos de gravamen:

1) Transporte de personas en las instalaciones de teleféricos y remonta pendientes:

- Por cada transporte por cable colectivo instalado: 5.040 euros.
- Por cada transporte por cable individual instalado: 4.560 euros.
- Por cada metro de longitud del transporte por cable de personas: 12 euros.

A la cuota obtenida conforme al punto anterior, se le aplicaba, en función de la longitud total por estación expresada en kilómetros de las pistas de esquí alpino a las que se encuentren afectas las instalaciones, el coeficiente que corresponda entre los siguientes:

- Hasta 20 km/pista: 1.
- De 20 a 40 km: 1,25.
- Más de 40 km: 1,5.

2) Transporte de mercancías o materiales en las instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal. Por cada metro de longitud del transporte por cable de mercancías: 10 euros.

Para el caso de instalaciones o elementos del transporte mediante líneas o tendidos de cable que se encontraran en situación de desuso durante, al menos, tres años, se preveía que la cuota tributaria será la que resulte de multiplicar por tres la que hubiere correspondido en función del número y longitud de las citadas instalaciones o elementos de transporte. El plazo de tres años en situación de desuso se computaba a partir del 1 de enero de 2014.

El último impuesto de este grupo ha sido el creado por Cataluña a través de su Ley 5/2020, de 29 de abril. Grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que ocasiona la realización de determinadas actividades sobre el medio ambiente en Cataluña, mediante las instalaciones y otros elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a la sociedad del coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural.

Su hecho imponible está constituido por la realización de las siguientes actividades:

- Actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica.
- Actividad de transporte de energía eléctrica efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica.
- Actividad de transporte de telefonía efectuada por los elementos fijos de las redes de comunicación.
- Actividad de alojamiento y gestión de elementos radiantes para el transporte de las comunicaciones electrónicas efectuadas por los elementos fijos que configuran las diferentes redes.

Se declaran no sujetas las actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de productos para el autoconsumo, la producción de energía eléctrica en plantas de tratamiento de purines y en plantas de secado de lodos de depuradora, la producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria principal la energía solar, la eólica, la hidráulica y el resto de renovables, la producción de energía eléctrica en centrales que utilizan como combustible principal la biomasa o el biogás, así como la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración de alta eficiencia.

Por su parte, están exentas del tributo, en primer lugar, las instalaciones y estructuras titularidad del Estado, la Comunidad Autónoma, las Corporaciones Locales, así como los Organismos Autónomos y otros entes del sector público que sean medio propio, siempre que su explotación no haya sido cedida a una entidad privada por medio de una concesión; en segundo lugar, las instalaciones y estructuras que se destinen a la circulación de ferrocarriles. Y en tercer término las estaciones transformadoras de energía eléctrica, redes de distribución en tensión inferior a 30 kV y líneas eléctricas de evacuación de instalaciones de generación de energía eléctrica con energías renovables.

Se declaran sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, que realicen las actividades incluidas en el hecho imponible y se prohíbe expresamente la repercusión del impuesto a los consumidores, sin que pueda alterarse mediante pactos o acuerdos en contrario entre las partes.

La base imponible y la cuota tributaria varía dependiendo del tipo de actividad. Así, en actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica la base estará constituida por la producción bruta del periodo impositivo, expresada en Kw/h y para determinar la cuota tributaria se multiplicará la base por 0,0050€ por Kw/h, con carácter general o por 0,0010€ por Kw/h, en caso de que la actividad se efectúe por instalaciones de ciclo combinado.

En actividades de transporte de energía eléctrica la base imponible está constituida por la extensión de cableado aéreo expresado en kilómetros en la fecha de devengo y la cuota tributaria es una cantidad por kilómetro que varía dependiendo de la tensión: a) Por cada kilómetro de longitud en tensión igual o superior a 30 kV e inferior a 110 kV: 400€; b) Por cada kilómetro de longitud en tensión igual o superior a 110 kV e inferior o igual a 220 kV: 700€ y c) Por cada kilómetro de longitud en tensión superior a 220 kV: 1.200€.

En actividades de transporte de telefonía y telemática efectuadas por elementos fijos la base imponible está constituida por la extensión de cableado aéreo expresado en kilómetros en la fecha de devengo y el tipo de gravamen es de 700 € por cada kilómetro de longitud de cable aéreo.

Por último, en la actividad de alojamiento y gestión de elementos radiantes la base imponible es el número de torres de telecomunicaciones en la fecha de devengo y el tipo de gravamen que se aplicará para calcular la cuota tributaria es de 700 € por torre de telecomunicaciones.

CUADRO RESUMEN IMPUESTOS SOBRE INSTALACIONES QUE INCIDEN EN EL MEDIO AMBIENTE

Denominación	CC.AA.	Hecho imponible	Base imponible
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	Extremadura (Ley 7/1997; Ley 8/2005)	Realización mediante instalaciones y elementos patrimoniales afectos de actividades de producción, almacenaje o transformación de electricidad; o de transporte de electricidad, telefonía y telemática	Producción bruta media en los últimos tres años Extensión de las estructuras fijas
Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica*	Castilla y León (Ley 1/2012)	Afecciones e impactos visuales y ambientales por los elementos fijos suministro de electricidad en alta tensión	km de tendido eléctrico en redes de ≥ 220 kv
Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	La Rioja (Ley 7/2012)	Impacto visual y medioambiental producido por los elementos fijos de suministro de energía eléctrica y de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	Extensión de las estructuras fijas
Impuesto sobre actividades que inciden el medio ambiente**	C. Valenciana (Ley10/2012)	Daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción de electricidad	Producción
Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica en alta tensión	Aragón (Ley10/2015)	Daño medioambiental causado por la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales derivados de la realización de actividades de transporte de electricidad para el suministro a través de elementos fijos de alta tensión	km de tendido eléctrico en redes de ≥ 220 kv
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	Cataluña (Ley 5/2020)	Incidencia, alteración o riesgo de deterioro que ocasiona sobre el medio ambiente la realización de actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica, transporte de energía eléctrica efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica, transporte de telefonía efectuada por los elementos fijos de las redes de comunicación y alojamiento y gestión de elementos radiantes para el transporte de las comunicaciones electrónicas efectuadas por los elementos fijos que configuran las diferentes redes.	En actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica: producción bruta en Kw/h. En actividades de transporte de energía eléctrica: extensión del cableado aéreo en Km En actividades de transporte de telefonía y telemática: extensión del cableado aéreo en km En actividad de alojamiento y gestión de elementos radiantes: número de torres de telecomunicaciones en la fecha de devengo

4. Valoración de los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente desde la perspectiva ambiental

El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente fue el primer tributo pretendidamente ambiental establecido por una Comunidad Autónoma. Como hemos explicado, Baleares fue la pionera allá por 1991 al crear un impuesto sobre la titularidad de elementos patrimoniales asociados a actividades con incidencia ambiental como la producción, almacenamiento, transformación, transporte y suministro de electricidad y carburantes. Su base imponible estaba relacionado con los ingresos brutos de explotación, lo cual lo alejaba mucho de la posibilidad de ser calificado como un impuesto ambiental. Por esta razón fue anulado por el Tribunal Constitucional que en su Sentencia 289/2000 concluyó que no era un impuesto ambiental y que vulneraba el artículo 6.3 LOFCA al tratarse de un impuesto inmobiliario que gravaba la misma materia imponible que el IBI.

La estela de Baleares fue seguida por Extremadura que en 1997 creó un impuesto similar al de Baleares cuya tormentosa historia comenzó con su anulación por el mismo motivo por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/2006. Viendo venir lo que podía pasar Extremadura modificó el impuesto ya en 2005 pasando a determinar la base imponible no ya por los ingresos brutos de la empresa sino por el nivel de producción. Pero de nuevo el impuesto fue anulado por el Tribunal Constitucional en Sentencia 22/2015, ahora por vulneración del precitado precepto de la LOFCA por gravar la misma materia imponible que el IAE. Al modificarse la redacción del artículo 6.3 de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 en el sentido de ampliarse las posibilidades de introducir impuestos autonómicos al pasar a prohibirse la duplicidad no ya de hechos imponibles sino de materias imponibles, el Tribunal al resolver una cuestión de inconstitucionalidad falló en 2018 en su Sentencia 120/2018 que no se vulneraba dicho precepto.

Si analizamos la abundante jurisprudencia emanada por el Tribunal Constitucional en relación con estos impuestos comprobamos que pasan el filtro de constitucionalidad dos hechos imponibles de estos impuestos: la producción y las redes de transporte de electricidad, telefonía y comunicación en general. El impuesto extremeño grava precisamente tanto la producción como las redes de transporte. Lo mismo ha ocurrido con el impuesto más reciente de los incluidos en este grupo que es el que ha establecido Cataluña en 2020. En cambio, los impuestos establecidos por Castilla y León (2012), Canarias (2013) –éste fue suspendido un año después de introducirlo–, La Rioja (2013) y Aragón (2016) gravan sólo las redes de transporte. Por su parte, el impuesto establecido por la Comunidad valenciana grava sólo la producción de electricidad.

Si Andalucía se decidiese a presentar un Proyecto de Ley de creación de un impuesto sobre instalaciones en el medio ambiente convendría tener en cuenta que los impuestos existentes no han sido valorados positivamente desde la perspectiva ambiental. Veamos por qué. En primer lugar porque su aparente correlación con el medio ambiente no casa bien con la configuración de la base imponible de los mismos a partir del valor de los elementos patrimoniales o de la producción bruta de electricidad. Por otra parte, hay que tener en cuenta que en su regulación no se contempla ninguna estimación de los daños ambientales que se pretenden corregir, ni tampoco se trata de figuras que tengan capacidad de modificar comportamientos de los agentes implicados. En el fondo y esto no se puede perder de vista se trata de impuestos más recaudatorios que propiamente ambientales.

Propuesta: A modo de recapitulación se puede afirmar que hay dos hechos imponibles –producción y redes de transporte—que han pasado el filtro del Tribunal Constitucional y en cualquier momento podría crearse un impuesto de este tipo por la Comunidad Autónoma de Andalucía. La última en sumarse ha sido a este grupo de Comunidades ha sido Cataluña que ha establecido su impuesto sobre esta materia a través de su Ley 5/2020, de 29 de abril. Ahora bien, por las razones expuestas, si se sigue el modelo de los impuestos existentes sería un tributo más recaudatorio que ambiental. De hecho, por ejemplo, en el caso de Extremadura los datos del último ejercicio del que disponemos de datos, que es 2018, arrojan una recaudación de 99,3 millones de euros.

CAPÍTULO QUINTO

Tributos sobre vehículos

1. La imposición sobre los vehículos en la Unión Europea

La adquisición, matriculación, tenencia y circulación de vehículos de motor es una de las manifestaciones de riqueza más gravada por los sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea. En todos ellos (con la sola salvedad de Estonia) existen uno o más tributos que toman como objeto imponible esta modalidad de medio de transporte, generando un volumen considerable de ingresos públicos. Como cabe suponer, nos referimos aquí únicamente a aquellas figuras impositivas que someten específicamente a tributación los vehículos de motor en general o algunas de sus clases en particular (señaladamente los turismos), sin tomar en consideración la incidencia que puedan tener sobre ellos los impuestos generales sobre la renta y el gasto.

Las diversas formas de gravamen establecidas por las legislaciones nacionales pueden reconducirse a dos grandes variantes: impuestos de carácter periódico sobre la tenencia, titularidad o circulación de los vehículos de motor, de una parte; y, de otra, impuestos indirectos sobre la matriculación de los mismos.

Lo cierto es que este sector de la fiscalidad presenta una enorme disparidad interestatal. Así, mientras que la imposición sobre la titularidad o circulación de vehículos de tracción mecánica, o sobre algunas de sus clases, se halla generalizada en el territorio comunitario, hasta nueve Estados miembros no exigen un impuesto de matriculación; entre otros, Alemania, Francia y Reino Unido, países donde la fabricación de este tipo de bienes ha tenido tradicionalmente un peso importante en la economía. La base imponible y el nivel de imposición difieren considerablemente entre los Estados miembros. Los elementos de diferenciación más comunes son el precio de adquisición o el valor del vehículo, el tipo de carburante utilizado (por ejemplo, gasolina o diesel), la cilindrada o la potencia del motor y las emisiones de CO₂ del vehículo. Generalmente, los impuestos de matriculación nacionales se perciben una sola vez a lo largo de la vida útil del vehículo, salvo en Bélgica, donde se exigen cada vez que tiene lugar un cambio de propiedad (privada) del mismo.

En el caso de los impuestos periódicos sobre la tenencia o circulación, se observa una enorme disparidad en la definición de su objeto, base imponible, tipos de gravamen, deducciones y demás elementos que lleva a cabo cada Estado miembro.

En cuanto a su adscripción a los diferentes niveles de gobierno (central, regional o estatal), estos impuestos se presentan como un recurso privativo de las Haciendas locales en seis Estados (Bulgaria, España, Hungría, Polonia, República Checa y Rumanía), mientras que en dos es un recurso compartido con la Hacienda central (Grecia e Irlanda). Por el contrario, en once países constituye una fuente de ingresos vinculada a la financiación de la Hacienda central (Chipre, Dinamarca, Eslovenia, Finlandia, Francia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Reino Unido y Suecia), mientras que en siete Estados las Haciendas regionales reciben el rendimiento de este tipo de impuestos, que les corresponde en exclusiva (Alemania, Eslovaquia) o bien lo comparten con la Hacienda central (Holanda, Italia), las Haciendas locales (Bélgica) o con ambas (Austria y Portugal).

A lo largo de los últimos años, numerosos Estados miembros han reestructurado la base imponible de sus impuestos de matriculación y circulación para hacerla depender total o parcialmente de las emisiones de CO₂.

La Comisión Europea intentó poner orden en este complejo panorama presentando una Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final], a la que acompañaba como anexo un documento de trabajo de los servicios de la Comisión en el que se analizaba el impacto económico, medioambiental y social de la iniciativa [SEC (2005) 809]. Esta propuesta, que fue fruto de una serie de trabajos preparatorios entre los que sobresale la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria, de 6 de septiembre de 2002 [COM (2002) 431 final], contiene algunas novedades significativas. La primera de las medidas que contemplaba la propuesta de directiva era la eliminación total de los impuestos vinculados a la matriculación de vehículos, concebidos como un trámite fiscal al que las autoridades nacionales supeditan la autorización para su uso en las vías públicas. Se estima que suponen un obstáculo para la libre circulación de automóviles en el mercado interior y afectan negativamente a la competitividad del sector europeo del automóvil. Por ello, se prohíbe su introducción por los Estados miembros y se proyectaba su eliminación gradual durante un período transitorio de cinco a diez años. Por otra parte, la Comisión Europea se inclinaba por el mantenimiento de los impuestos anuales de circulación en aquellos Estados miembros donde ya existieran, si bien no exige que todos ellos cuenten con un tributo de esta naturaleza, como hemos visto que de hecho sucede en la actualidad. Se caracterizan como tales los tributos periódicos que puede aplicar el Estado miembro donde el automóvil de turismo esté matriculado por el uso del mismo dentro de su territorio, en función del tiempo de utilización durante un período de doce meses. Paralelamente, se procedía a reestructurar su base imponible, con la intención de que a la hora de determinar su importe la diferenciación impositiva se hiciera a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo. En concreto, a 31 de diciembre de 2010, el volumen de ingresos fiscales derivados del componente de los impuestos de circulación ligado a la emisión de dióxido de carbono debería representar, como mínimo, un 50% del total de ingresos proporcionados por estos tributos.

En el caso de España el gravamen a eliminar sería el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, regulado en los artículos 65 a 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Como indica el artículo 65.1.a) de dicho texto legal al delimitar su hecho imponible, se grava la primera matriculación en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión (con algunas exclusiones) o, en su defecto, la circulación o utilización en territorio español de tales medios de transporte cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva dentro de un determinado plazo (30 días siguientes al inicio de su utilización o 60 días cuando se trate de un traslado de residencia habitual del titular a España). La pérdida recaudatoria afectaría a las Comunidades Autónomas, que se verían privadas de un tributo cuyo rendimiento les fue cedido totalmente por el Estado desde 2002.

Esta Propuesta de la Comisión Europea sería finalmente retirada (así puede verse en el Diario Oficial de la UE de 7 de marzo de 2015).

2. Consideraciones sobre la posibilidad de introducir un nuevo impuesto sobre vehículos en Andalucía

En el momento actual la Comunidad Autónoma de Andalucía si se decide a gravar los vehículos de tracción mecánica dada su incidencia ambiental tendría dos opciones. La primera consistiría en transformar el Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica en un impuesto autonómico propio y la segunda pasaría por establecer un nuevo impuesto autonómico similar al creado por Cataluña.

2.1. Creación de un impuesto autonómico en sustitución del Impuesto Local sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Esta primera alternativa quizás habría sido la elegida si se hubiera aprobado la Propuesta de Directiva antes comentada, dado que ello haría más intenso el aliciente para desposeer a los Ayuntamientos del gravamen sobre la circulación de vehículos. Esta posibilidad está prevista en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). En ella se dispone que, de conformidad con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), éstas se hallan facultadas para establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el impuesto municipal, siempre y cuando articulen las medidas de compensación oportunas a favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial. Estas compensaciones revestirán la fórmula de subvenciones incondicionadas o de participaciones en los tributos de la Comunidad Autónoma.

2.2. Creación de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica similar al creado por Cataluña

La segunda alternativa consistiría en crear un impuesto propio al estilo del introducido por la Ley catalana 16/2017, de 1 de agosto, de Cambio Climático, con la intención de gravar las emisiones de dióxidos de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero. Esta norma fue modificada por la Ley 9/2019, de 23 de diciembre. Se define como un tributo finalista cuya recaudación debe nutrir a partes iguales el Fondo Climático y el Fondo de Patrimonio Natural.

2.2.1. Configuración del impuesto catalán

Su hecho imponible está constituido por las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas incluidos dentro de las siguientes categorías:

- a) Vehículos de las categorías M1 (vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de personas y su equipaje, que tengan ocho asientos como máximo, además del asiento del conductor, sin espacios para viajeros de pie) y N1 (vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de mercancías con una masa máxima no superior a 3,5 toneladas), de acuerdo con lo dispuesto por la Directiva 2007/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de septiembre, por la que se crea un marco para la homologación de los vehículos de motor y de los remolques, sistemas, componentes y unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos, y el Reglamento (UE) núm. 678/2011 de la Comisión, de 14 de julio, que sustituye el anexo II y modifica los anexos IV, IX y XI de la Directiva 2007/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se crea un marco para la homologación de los vehículos de motor y de los remolques, sistemas, componentes y unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos.
- b) Vehículos de las categorías L3e (motocicletas de dos ruedas), L4e (motocicletas de dos ruedas con sidecar), L5e (triciclos de motor) y L7e (cuatriciclos pesados), de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero, relativo a la homologación de los vehículos de dos o tres ruedas y los cuatriciclos, y a la vigilancia del mercado de dichos vehículos.

Conviene hacer notar que a los efectos de este tributo se consideran aptos para circular por las vías públicas los precitados vehículos matriculados en el Registro de vehículos establecido por el Reglamento general de vehículos, aprobado por el Real decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, mientras no hayan sido dados de baja de forma definitiva o temporal por robo, y los vehículos provistos de permisos temporales.

Por otra parte, se declaran no sujetos al impuesto los vehículos que, habiendo sido dados de baja en el Registro de vehículos por la antigüedad del modelo, puedan ser autorizados a circular excepcionalmente en ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a vehículos de esta naturaleza.

Están exentos los vehículos oficiales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales exentos del Impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica, los vehículos con matrícula del cuerpo diplomático o de oficina consular y de su personal técnico administrativo, los vehículos con matrícula de organización internacional y de su personal técnico administrativo, los vehículos que corresponda por la aplicación de disposiciones contenidas en tratados o convenios internacionales, los vehículos incorporados en el Registro de vehículos con los códigos de clasificación por criterio de utilización número 43 (ambulancia), 44 (servicio médico) y 45 (funerario) y los vehículos incorporados en el Registro de vehículos con el código de clasificación por criterio de utilización número 01 (personas de movilidad reducida), con la condición de que los sujetos beneficiarios de esta exención no pueden disfrutarla para más de un vehículo simultáneamente.

Por otra parte la condición de sujetos pasivos de este tributo se atribuye a:

- Las personas físicas titulares del vehículo que tengan su domicilio fiscal en Cataluña.
- Las personas jurídicas, así como las entidades faltas de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio susceptibles de imposición definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general, que sean titulares del vehículo y que tengan su domicilio fiscal en Cataluña.
- Las personas jurídicas, así como las entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio susceptibles de imposición definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general, que sean titulares del vehículo y no tengan su

domicilio fiscal en Cataluña pero tengan en ella un establecimiento, una sucursal o una oficina, para los vehículos que, de acuerdo con los datos que constan en el Registro de vehículos, estén domiciliados en Cataluña.

A estos efectos, se entiende por titular del vehículo la persona identificada con tal condición en el Registro de vehículos.

Su base imponible está constituida por las emisiones oficiales de dióxido de carbono de los vehículos, medidas en gramos de dióxido de carbono por kilómetro, que constan en el certificado expedido por el fabricante o el importador del vehículo.

En el caso de los vehículos de las categorías M1 y N1, para los que no se pueda determinar la base imponible conforme a lo anterior por no disponer de las emisiones oficiales de dióxido de carbono por tratarse de vehículos de cierta antigüedad, la base imponible se calcula por aplicación de una fórmula, con el límite mínimo de 35 g CO₂/km y el límite máximo de 499 g CO₂/km, establecida en función de la cilindrada, la potencia fiscal, la potencia neta máxima, el peso máximo, la masa de orden en marcha, la tara y la antigüedad del vehículo.

La cuota íntegra se obtiene de aplicar la tarifa que corresponda a las emisiones oficiales de dióxido de carbono por kilómetro del vehículo, de acuerdo con las siguientes tablas:

- a) Vehículos de la categoría M1 y de las categorías L3e (motocicletas de dos ruedas), L4e (motocicletas de dos ruedas con sidecar), L5e (triciclos de motor) y L7e (cuatriciclos pesados):

Emisiones oficiales de dióxido de carbono	Tipo marginal (€/g CO ₂ /km)
Hasta 95 g/km	0,00
Más de 95 g/km y hasta 120 g/km	0,70
Más de 120 g/km y hasta 140 g/km	0,85
Más de 140 g/km y hasta 160 g/km	1,00
Más de 160 g/km y hasta 200 g/km	1,20
Más de 200 g/km	1,40

- b) Vehículos de la categoría N1

Emisiones oficiales de dióxido de carbono	Tipo marginal (€/g CO ₂ /km)
Hasta 140 g/km	0,00
Más de 140 g/km	0,70

Sobre la cuota íntegra así calculada se pueden aplicar dos bonificaciones, una del 100% de dicha cuota íntegra para vehículos considerados históricos y otra del 2% de la misma por domiciliación del pago de los recibos.

El impuesto se gestiona mediante padrón, que es elaborado por la Agencia Tributaria de Cataluña. Los datos y elementos tributarios que configuran el padrón son los referenciados a 31 de diciembre de cada año, día de devengo del impuesto. El padrón definitivo es aprobado por el jefe de la Oficina Central de

Gestión Tributaria, y se expone al público del 1 al 15 de septiembre del año natural posterior al de devengo, mediante la publicación en la sede electrónica de la Agencia Tributaria de Cataluña. Esta exposición pública debe ser objeto de anuncio previo mediante un edicto publicado en el Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya, que debe incluir entre otros los siguientes datos: período de cobro; modalidades de pago admitidas; en caso de domiciliación del pago, fechas en que se realizará el adeudo en la cuenta de los recibos y, si procede, de las liquidaciones correspondientes al alta en el padrón, así como los lugares en que puede efectuarse el pago. El plazo de ingreso en período voluntario de estas deudas comprende del 1 al 20 de noviembre o el día hábil inmediatamente posterior.

El Decreto-Ley 33/2020, de 30 de septiembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, y en el ámbito presupuestario y administrativo, incorpora nuevas medidas tributarias que complementan las medidas aprobadas anteriormente sobre esos dos impuestos, dada la excepcionalidad de la situación económica actual provocada por los efectos generados por la Covid-19. En concreto y por lo que respecta al Impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, este Decreto-ley modifica la Ley 16/2017 del cambio climático y la Ley 9/2019, de 23 de diciembre, que afecta al impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, así como el Decreto ley 14/2020, de 28 de abril, por el que se adoptan medidas en relación al Sistema sanitario integral de utilización pública de Cataluña, en el ámbito tributario y social, para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19 y de adopción de otras medidas urgentes. Este último pospuso las fechas de publicación de los padrones provisional y definitivo de los ejercicios 2019 y 2020 del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica. Volviendo al Decreto-ley 33/2020, hay que indicar que éste introduce los siguientes cambios:

- En primer lugar deja sin efecto el impuesto devengado en el ejercicio 2019.
- En segundo término se establece la exigibilidad del impuesto para todos los vehículos sujetos a partir del 31 de diciembre de 2020. En dicha fecha se devengará, pues, el impuesto correspondiente al ejercicio 2020.
- En tercer término, su artículo 1 establece la aplicación de la tarifa más baja prevista inicialmente sólo para el 2019. Durante el ejercicio 2020 no tributarán los turismos y las motocicletas con emisiones de CO₂ hasta 120g/Km y las furgonetas con emisiones hasta 160 g/Km.
- En cuarto lugar, se establece la fórmula para el cálculo de la base imponible para los vehículos de las categorías L3e, L4, L5e y L7e (motocicletas) que no disponen de datos de emisión oficial, la cual tiene en cuenta una serie de variables técnicas como combustible, cilindrada, potencia del motor, peso o antigüedad, entre otras.
- En quinto término, se aprueba una bonificación de la cuota para los vehículos que tengan reconocida la calificación de clásicos, como la legislación vigente ya prevé para los vehículos "históricos". Para poder disfrutar de esta bonificación, los propietarios de los vehículos deberán presentar ante la Agencia Tributaria de Cataluña un certificado de idoneidad validado por la Federación Catalana de Vehículos Históricos, que tendrá una validez de diez años.
- En sexto término se modifica el calendario de publicación de los padrones provisional y definitivo de este tributo, con la información del importe que deberá liquidar cada contribuyente, correspondiente al ejercicio devengado en 2020. El padrón provisional se expondrá entre el 1 y el 15 de mayo de 2021 y el padrón definitivo, entre el 1 y el 15 de septiembre de 2021. Según parece parte de este retraso se debe a la falta de información sobre las emisiones de algunos vehículos.

2.2.2. Análisis de su constitucionalidad

Por el momento el único impuesto sobre emisiones que ha sido recurrido ante el Tribunal Constitucional ha sido el impuesto catalán sobre emisiones de carbono de vehículos de tracción mecánica de Cataluña. En el escrito de interposición de este recurso de la Presidencia del Gobierno se aclaraba que este impuesto ya se había establecido en la Ley 5/2017, de 28 de marzo, sobre la que se había abierto el procedimiento del art. 33.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, pero que la ley recurrida ha derogado en este punto. En todo caso, este impuesto autonómico, se decía, es idéntico y duplica el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, regulado en los arts. 65 a 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, en la medida en que, igual que éste, grava la titularidad de vehículos y lo hace en función de las emisiones de CO₂. Y también se solapa con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, impuesto local regulado en los arts. 92 y ss. del texto refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pues grava los mismos bienes, con las mismas exenciones, y recae sobre las mismas personas. A juicio del recurrente, la Ley debía haber establecido las medidas de compensación o coordinación a favor de las corporaciones locales que reclama el citado art. 6.3 LOFCA.

Para la Letrada del Parlamento de Cataluña el hecho imponible del impuesto no coincidía, a efectos de lo previsto en el artículo 6 LOFCA, con los impuestos estatal y local señalados por el recurso. A su juicio, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte grava la capacidad contributiva puesta de manifiesto con su adquisición y el derecho a circular por vías y terrenos públicos, no las emisiones contaminantes como el impuesto autonómico. Reducía también esta Letrada la importancia de los elementos medioambientales presentes también en el impuesto estatal y subrayaba, en cambio, la diferencia que consistía en el carácter finalista del impuesto autonómico. Y por lo que respecta al Impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica, destacaba la finalidad extrafiscal y ambiental del impuesto autonómico recurrido, ausente en el impuesto local. Por su parte los Letrados de la Generalidad, señalaron que el carácter ambiental del impuesto autonómico lo hace compatible con el impuesto estatal sobre Determinados Medios de Transporte. En su opinión, tanto la OCDE como la Unión Europea han señalado que la fiscalidad ambiental es un elemento clave de las políticas medioambientales y que “hay un margen claro para revisar los impuestos medioambientales en España”, según el informe de la Comisión relativo a España de 3 de febrero de 2017. Según explican, la supuesta finalidad medioambiental del impuesto especial sobre determinados medios de transporte aludida en la exposición de motivos de la Ley de impuestos especiales no se plasmó en su configuración hasta la reforma introducida por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, que introdujo las emisiones de CO₂ como elemento a considerar en la determinación del tipo impositivo. Señala también las diferencias en el momento del devengo (el impuesto estatal es instantáneo y el autonómico de carácter periódico), en los vehículos afectados y en la determinación de la base imponible. Terminan citando el dictamen del Consejo de Estado previo al recurso de inconstitucionalidad que no consideró que ambos tributos coincidieran a los efectos del art. 6.2 LOFCA. Por lo que respecta al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, aunque el escrito reconoce la existencia de una clara similitud con el impuesto autonómico recurrido, considera que el modo en que el legislador autonómico ha articulado este impuesto permite su compatibilidad con aquél, señaladamente porque el hecho imponible se determina sobre las emisiones contaminantes y no sobre la aptitud del vehículo para circular por las vías públicas y por el carácter extrafiscal del impuesto autonómico, que deriva de los elementos estructurales del impuesto, fin que no se aprecia en el impuesto local.

En su Sentencia 87/2019, de 20 de junio, el Tribunal Constitucional desestima el recurso y concluye que el impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica es

constitucional, al no apreciar vulneración del artículo 6 de la LOFCA. Por lo que respecta a la posible coincidencia con el Impuesto sobre determinados medios de transporte el Tribunal llega a la conclusión de que este tributo y el impuesto catalán presentan diferencias sustanciales en relación con la definición de su hecho imponible y de sus restantes elementos esenciales. Y también llega a esa misma conclusión tras comparar este impuesto catalán con el Impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica. A continuación reproducimos, por su claridad, lo argumentado a este respecto por el Tribunal en el Fundamento Jurídico 19 de su Sentencia:

“b) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte es, como indica la Ley de impuestos especiales en su art. 1, un impuesto sobre el consumo que grava en fase única la matriculación de determinados medios de transporte. El hecho imponible es así la “primera matriculación” —o la “circulación o utilización” cuando no se solicite aquella— de vehículos automóviles, embarcaciones y buques de recreo y aviones nuevos o usados, pero solo cuando se adquieran para su uso particular, pues de los numerosos supuestos de no sujeción (art. 65.1) y exención (art. 66) establecidos en la ley resulta que solamente estos son objeto de gravamen, y no los destinados a otros usos (usos industriales o comerciales, como los dedicados al transporte de mercancías o personas, al alquiler o los taxis). Existen, además, otros supuestos excluidos de gravamen como las ambulancias, los vehículos de las fuerzas armadas o los destinados a ser usados por personas con movilidad reducida.

La exposición de motivos de la Ley de impuestos especiales (apartado séptimo) explica el origen de este impuesto: su creación, dice, “deriva [...] de la propia armonización del impuesto sobre el valor añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes”. Y es que efectivamente la Ley del IVA 30/1985, de 2 de agosto (RCL 1985, 1984, 2463), establecía en su art. 29 un tipo incrementado del 33 por 100 para medios de transporte, ciertos artículos de lujo, como joyas o pieles, y películas “X”, pero la armonización de tipos impositivos operada por la Directiva 92/77/CEE (LCEur 1992, 3388), de 19 de octubre, obligó a los Estados a aplicar un tipo general y uno o dos tipos reducidos para determinados bienes y servicios establecidos en una lista de máximos que los Estados no podían ampliar. De modo que la armonización comunitaria del IVA obligó a suprimir ese tipo incrementado del impuesto, y así lo hizo la nueva Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401)), aunque al mismo tiempo, para compensar la supresión del tipo incrementado del IVA, la Ley de impuestos especiales, de la misma fecha que la anterior, creó este impuesto especial sobre determinados medios de transporte que recae sobre los mismos medios de transporte antes gravados con tipo incrementado, toma en consideración la misma base del IVA y aplica sobre ella con un tipo igual al diferencial del tipo suprimido (solamente luego, con la Ley 34/2007 (RCL 2007, 2066), de calidad del aire y protección de la atmósfera, se modificaron los tipos para vincularlos a las emisiones).

Este origen ya da idea de los elementos esenciales del impuesto: este toma como base imponible el importe de adquisición del medio de transporte si es nuevo, o su valor de mercado si es usado (art. 69), y aplica sobre él un tipo establecido en la propia ley en función de las emisiones contaminantes del vehículo, que las comunidades autónomas pueden aumentar en un 15 por 100 (arts. 70.2 de la Ley de impuestos especiales y 51 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (RCL 2009, 2478), por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias). Así pues, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte es un impuesto indirecto, real y objetivo que grava en fase única la adquisición de vehículos automóviles, aeronaves y embarcaciones para uso particular.

Por su parte, el impuesto autonómico recurrido grava “las emisiones de dióxido de carbono que producen [los vehículos de tracción mecánica] y que inciden en el incremento de las emisiones de gases

de efecto invernadero” (art. 40.1), y a tal fin señala como “hecho imponible del impuesto las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas” señalando como tales los turismos hasta un máximo de ocho plazas, los vehículos destinados al transporte de mercancías con una masa máxima admisible no superior o igual a 3,5 toneladas y las motocicletas (art. 41.1). Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas titulares de los vehículos (art. 42) y están exentos los vehículos oficiales, de representaciones diplomáticas o consulares, ambulancias y personas con movilidad reducida (art. 43). Es un impuesto periódico que se devenga cada año natural (art. 46.1) y la cuota tributaria se fija en función del tipo de vehículo y de sus emisiones oficiales de dióxido de carbono (art. 44). Es, además, un tributo de carácter “finalista” y su recaudación debe nutrir a partes iguales el fondo climático y el fondo de patrimonio natural (art. 40.2).

De la comparación de ambos tributos se desprende la existencia de diferencias sustanciales que impiden considerar al tributo autonómico incurso en la prohibición de doble imposición del art. 6.2 LOFCA.

(i) En primer lugar, los medios de transporte afectados no son los mismos, pues el impuesto autonómico no grava embarcaciones ni aviones, y para los automóviles, que sí gravan ambos impuestos, no toma en consideración, para excluirlos de gravamen, su destino para uso comercial, como sí hace el impuesto estatal.

(ii) Por otra parte, la definición formal del “hecho imponible” de ambos impuestos tampoco coincide: el impuesto autonómico grava las “emisiones de dióxido de carbono” por los vehículos afectados, mientras que el impuesto estatal grava la “primera matriculación” de los medios de transporte que sujeta a tributación. De acuerdo con este presupuesto de la tributación, el primero es un impuesto periódico; y el segundo, instantáneo.

(iii) Además, los restantes elementos configuradores de cada tributo revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica. Así, el impuesto estatal es un impuesto instantáneo, como el IVA, que persigue conforme a esa naturaleza gravar (en realidad sobregravar) el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado (base imponible), mientras que el impuesto autonómico es un impuesto periódico que grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO₂ con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera que sea su destino, con las escasas exenciones antes señaladas. De este modo, la cuota tributaria del impuesto estatal depende del precio o valor de mercado del vehículo en el momento de la adquisición, aunque el tipo de gravamen se fije en función de las emisiones contaminantes, mientras que el impuesto autonómico prescinde completamente del precio o valor del vehículo, y de su uso particular o empresarial, y toma solamente en consideración para calcular la cuota tributaria el dato de las emisiones contaminantes.

De la comparación efectuada, resulta que el impuesto estatal, por su origen y configuración, es un impuesto creado para remediar la pérdida de recaudación derivada de la supresión en 1992 del tipo incrementado anteriormente existente en el IVA para el consumo de los bienes a que afecta. Es verdad que según la exposición de motivos de la Ley de impuestos especiales “la sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado [en la Ley del IVA de 1985] no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales”. Y es verdad también, como ya se ha señalado, que desde la “reestructuración

del impuesto” efectuada por la disposición adicional octava de la Ley 34/2007 el tipo de gravamen se fija en función de las emisiones de CO₂ de cada medio de transporte gravado. No obstante, es doctrina constitucional reiterada que “en la comparación entre tributos que exigen las prohibiciones de equivalencia del art. 6 LOFCA hemos considerado que debe tenerse en cuenta la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza, si bien precisando que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289), FJ 5)” [STC 53/2014, de 10 de abril (RTC 2014, 53), FJ 3 a)]. Pues bien, tomando en consideración los “elementos centrales” del impuesto estatal no puede afirmarse que este sea un impuesto medioambiental, sino un impuesto sobre el consumo de ciertos bienes para uso particular. Es, en fin, un impuesto fundamentalmente fiscal, aunque pueda encontrarse en él algún rastro extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente.

El impuesto autonómico, por el contrario, aparece vinculado al principio “quien contamina paga” en términos considerados idóneos por esas mismas sentencias constitucionales [STC 53/2014, FJ 6 c), a propósito del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales; y STC 289/2000, FJ 5, por referencia a los impuestos sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y sobre tierras infrautilizadas extremeño y andaluz, respectivamente], pues por su carácter periódico incentiva, en la medida en que sea posible en un bien de elevado valor como los vehículos a motor, no solo la primera adquisición de vehículos poco contaminantes, sino también la sustitución de los ya existentes por otros menos contaminantes. Pretende así “modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ellos” [misma STC 53/2014, FJ 6 c)], finalidad ausente en el impuesto estatal al menos en este segundo supuesto de renovación del parque móvil, puesto que, tratándose de un impuesto instantáneo, el impuesto estatal grava en fase única la primera matriculación del vehículo, embarcación o aeronave, de modo que su sustitución supondría siempre la realización de un nuevo hecho imponible que se evitaría, en cambio, si se mantiene el vehículo que ya se posee y por el que su titular ya ha pagado el impuesto.

Así pues, el impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica no grava el mismo “hecho imponible”, en el sentido del art. 6.2 LOFCA, que el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

c) El impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica “es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría” (art. 92.1 TRLHL), con pequeñas exenciones para vehículos públicos, destinados al servicio de transporte público urbano de más de nueve plazas, diplomáticos o consulares, ambulancias y vehículos para personas con movilidad reducida (art. 93). Son sujetos pasivos sus titulares (art. 94) y la cuota se fija en función del tipo de vehículo y su potencia fiscal (caballos fiscales, carga útil o centímetros cúbicos) que los ayuntamientos pueden incrementar aplicándole un “coeficiente, el cual no podrá ser superior a 2” (art. 95). Es un tributo periódico que se devenga cada año natural (art. 96).

De acuerdo con estas características generales, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica se asemeja más al impuesto autonómico: coinciden su objeto material (más amplio en el caso del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, que incluye también a los vehículos no sujetos al impuesto autonómico según el art. 41 de la ley) y sujeto pasivo, y ambos tienen carácter periódico. No obstante, se diferencian en el modo de calcular la cuota tributaria, lo que revela la finalidad principalmente recaudatoria del impuesto local y extrafiscal o medioambiental del impuesto autonómico.

El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica tiene un cierto componente medioambiental, pues su regulación permite a los ayuntamientos reducir la cuota del impuesto por la menor incidencia del vehículo en el medio ambiente, de acuerdo con el art. 95.6 TRLHL, que dice:

“Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones:

a) Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.

b) Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente [...]”.

Sin embargo, para un supuesto similar (la posibilidad otorgada a los ayuntamientos de modificar, en aquel caso al alza, la cuota tributaria del impuesto sobre bienes inmuebles para perseguir una finalidad extrafiscal como es la ocupación de viviendas vacías), la STC 4/2019, de 17 de enero (RTC 2019, 4), FJ 6 b), consideró que ese recargo (en aquel caso):

“[E]s tan solo un elemento más de cuantificación del IBI, inserto en la normativa de este tributo, en concreto, en el artículo dedicado al tipo de gravamen. Por consiguiente, depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra, sin que pueda considerarse como un tributo autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad del artículo 6.3 LOFCA [...] En este sentido, venimos insistiendo en que los tributos predominantemente fiscales contienen a menudo elementos que sirven a otros fines, pues no hay tributos que respondan exclusivamente a una sola finalidad, y un tributo predominantemente fiscal no cambia de naturaleza por ‘introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas’ [STC 122/2012, de 5 de junio (RTC 2012, 122), FJ 4)]. Este razonamiento se extiende sin dificultad a un recargo como el que nos ocupa, que no es sino un incremento del tipo de gravamen debido a la desocupación de la vivienda, como una circunstancia más de las que el legislador ha decidido tomar en cuenta para la cuantificación del IBI. Ahora bien [...] los impuestos comparados no tienen la misma finalidad, siendo fundamentalmente extrafiscal en el tributo autonómico, concretamente incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas en poder de personas jurídicas (aunque lógicamente también sirva a la consecución de unos ingresos con los que financiar el gasto público), mientras que el tributo local persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal)”.

La precedente doctrina es de aplicación, mutatis mutandis, al caso que ahora nos ocupa y conduce a considerar que el impuesto autonómico tampoco se solapa, en el sentido del art. 6.3 LOFCA, con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.”

La bendición dada por el Tribunal Constitucional al impuesto catalán al declarar su compatibilidad con el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y con el Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica es una circunstancia que despeja el camino para la posible introducción de un tributo similar por la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Este impuesto recaería sobre las personas físicas o jurídicas titulares del vehículo que tengan su domicilio fiscal o social en Andalucía o un establecimiento, sucursal o una oficina, para los vehículos que, de acuerdo con los datos que constan en el Registro de vehículos, estén domiciliados en nuestra Comunidad Autónoma.

El impuesto gravaría a los vehículos de motor, incluyendo motocicletas en función de sus emisiones, pudiendo declararse no sujetos los vehículos 100% eléctricos.

La base imponible del impuesto podría estar constituida por las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos incluidos en las categorías comprendidas en el hecho imponible, medidas en gramos de dióxido de carbono por kilómetro y la cuota tributaria se obtendría aplicando la tarifa que corresponda a las emisiones oficiales de dióxido de carbono por kilómetro del vehículo, de acuerdo con las tablas que se aprobasen pudiendo utilizar como modelo las del impuesto catalán. Las emisiones oficiales de dióxido de carbono se acreditarían por medio de un certificado expedido a este efecto para el fabricante o el importador del vehículo, a menos que estas emisiones consten en la tarjeta de inspección técnica o en cualquier otro documento de carácter oficial.

Cuando el período impositivo no coincidiera con el año natural el importe se prorratearía por días.

La **Propuesta** que formulamos es que se estudie la posibilidad de crear en Andalucía un impuesto sobre las emisiones de las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica al estilo del proyectado impuesto catalán. Este impuesto tiene ya la bendición del Tribunal Constitucional que en su Sentencia 87/2019, de 20 de junio, declaró que el impuesto catalán no vulnera las prohibiciones contenidas en el artículo 6, apartados 2 y 3 de la LOFCA. Por lo que respecta a la posible coincidencia con el Impuesto sobre determinados medios de transporte el Tribunal llega a la conclusión de que este tributo y el impuesto catalán presentan diferencias sustanciales en relación con la definición de su hecho imponible y de sus restantes elementos esenciales. Y también llega a esa misma conclusión tras comparar este impuesto catalán con el Impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica. Podría ser acertado, tal y como se ha planteado en el caso del impuesto catalán, que los ingresos derivados del mismo se destinasen a nutrir algún tipo de Fondo de Protección Ambiental.

CAPÍTULO SEXTO

**Impuestos sobre
la energía**

En este capítulo voy a ocuparme de los diferentes gravámenes existentes en España que afectan al sector eléctrico y que recaen sobre la producción, distribución o suministro final de la energía eléctrica. De nuevo voy a distinguir para que la exposición sea más clara entre tributos estatales y tributos autonómicos.

1. Impuestos estatales

En el ámbito estatal existen cinco impuestos sobre la producción de energía eléctrica: Impuesto sobre la Electricidad; Impuesto sobre el Valor de la producción de la energía eléctrica; Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. Junto a ellos y también en el ámbito estatal se crearon los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Veamos brevemente qué gravan cada una de estas figuras.

1.1. Impuesto sobre la electricidad

El Impuesto Especial sobre la electricidad se encuentra regulado en los artículos 89 a 104 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En esta Ley se incluyen una serie de impuestos armonizados en el ámbito de la Unión Europea, entre los que se encuentra también el Impuesto sobre Hidrocarburos, que grava el consumo de diversos productos energéticos. Si bien la exposición de motivos de dicha Ley alude a que esos impuestos cumplen también una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes o de medio ambiente, lo cierto es que el Impuesto sobre Hidrocarburos básicamente tiene una finalidad recaudatoria, de ahí que haya optado por no tratarlo en este trabajo.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Se declara exenta del mismo la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios, así como la energía eléctrica consumida que haya sido generada por pilas de combustibles. El impuesto se devenga en el momento en que resulta exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación. Su base imponible coincide con la determinada a efectos del IVA, aunque cabe la posibilidad de aplicar una reducción para determinados usos de le

energía eléctrica (reducción química y procesos electrolíticos, procesos mineralógicos, metalúrgicos, actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50% del coste del producto, riegos agrícolas y actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5% del valor de la producción). El tipo de gravamen es del 5,11269632% y se establecen unos mínimos para las cuotas íntegras resultantes en determinados casos.

1.2. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

El segundo tributo creado por el Estado dentro de este bloque recae sobre la producción de la energía eléctrica. Se trata del Impuesto sobre el Valor de la producción de la energía eléctrica, introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con el fin de contribuir a financiar el déficit tarifario, es decir, con una finalidad exclusivamente recaudatoria pese a que aparentemente pudiera pensarse que persigue objetivos medio ambientales. Se trata de un tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en barras de central, independientemente de cuál sea su origen. Recae sobre la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultados de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. Como hemos indicado, grava, sin hacer distinción, los ingresos derivados de cualquier fuente de producción de energía eléctrica. Al no establecer diferenciación alguna, se gravará al mismo –y único– tipo impositivo (7%) la energía eléctrica procedente de diversos orígenes. De modo que, como bien ha apuntado la doctrina, el IVPEE no va estimular a los productores a que hagan uso de energías más respetuosas con el medio, porque su actividad va a ser gravada de igual modo que la de aquellos productores menos respetuosos con el ambiente. El impuesto está diseñado de manera que da igual que la fuente de producción sea más o menos contaminante. Por ende, si el IVPEE no sirve como incentivo para que los productores de energía eléctrica eviten aquellas conductas perjudiciales para el medio, no podemos decir que sea un auténtico tributo ecológico. Y, así, estamos ante un tributo que bajo la apariencia de ambiental, busca favorecer el equilibrio presupuestario y acabar con el déficit de tarifa eléctrica, sirviendo, para ello, como un instrumento encaminado más a allegar recursos a la Hacienda Pública para la satisfacción del gasto público que a proteger nuestro entorno. Como bien se afirma en el Informe Lagares no se trata de un impuesto ambiental por lo que debería suprimirse, compensándose la pérdida de su recaudación a través de un incremento del Impuesto sobre la Electricidad, que en la cuantía de ese incremento no estaría cedido a las Comunidades Autónomas.

Conviene advertir que la Junta de Andalucía presentó un recurso de inconstitucionalidad contra los preceptos reguladores del hecho imponible, los sujetos pasivos y el tipo de gravamen de este impuesto estatal. El Tribunal Constitucional en su Sentencia 183/2014, de 6 de noviembre, desestimó este recurso argumentando que no se vulnera ni la seguridad jurídica ni tampoco el principio de igualdad por la modificación del marco jurídico de las energías renovables. Y por lo que respecta concretamente a los preceptos reguladores del impuesto estatal el Tribunal concluye que la queja planteada por la Letrada de la Junta de Andalucía no puede ser atendida por las siguientes razones:

“En primer lugar, porque la misma remite a una denuncia de inconstitucionalidad por indiferenciación, cuando es doctrina de este Tribunal, que el art. 14 CE se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual (STC 38/2014, de 11 de marzo, FJ 6, con cita de la STC 198/2012, de 6 de noviembre, FJ 13). En segundo lugar, los preceptos impugnados no rebasan la libertad de configuración del legislador, al que nada le impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 5), esto es, con fines de ordenación o extrafiscales [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. La aplicación generalizada del impuesto en cuestión responde a una opción del legislador, que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo. Margen que no puede verse constreñido por la exigencia de una diferenciación que no resulta constitucionalmente obligada, por más que al recurrente le parezca conveniente u oportuna, ni tampoco por las expectativas de mantenimiento del régimen fiscal preexistente –lo que, de por sí, impediría toda innovación legislativa–, de manera que «la observancia estricta de esta línea argumental abocaría a la petrificación del ordenamiento desde el momento en que una norma promulgada hubiese generado en un sector de la ciudadanía o entre algunos poderes públicos la confianza en su vigencia más o menos duradera... y no sería coherente con el carácter dinámico del ordenamiento jurídico y con nuestra doctrina constante acerca de que la realización del principio de seguridad jurídica, aquí en su vertiente de protección de la confianza legítima, no puede dar lugar a la congelación o petrificación de ese mismo ordenamiento (STC 332/2005, de 15 de diciembre, FJ 17 y las resoluciones allí citadas)». [STC 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 9 c)].

En definitiva, los motivos aducidos no son sino expresión de una legítima crítica a los preceptos aprobados por las Cortes Generales que no puede ser atendida en el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, pues la norma que se controvierte se enmarca fácilmente en el margen de configuración del legislador, que tiene plena libertad para elegir entre distintas opciones posibles, dentro de la Constitución.”

1.3. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica

También fue introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Se trata de una tasa cuya regulación actual se encuentra en el artículo 112 bis del Texto refundido de la Ley de Aguas y que grava la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público para la producción de energía eléctrica en barras de central. Su Exposición de motivos justifica esta figura argumentando que la calidad general de las aguas continentales españolas hace necesaria su protección a fin de salvaguardar uno de los recursos naturales necesarios para la sociedad, añadiendo que deben reforzarse las políticas de protección del dominio público hidráulico y que es necesario obtener recursos que deben ser aportados por quienes obtienen un beneficio de su utilización privativa o aprovechamiento especial para la producción de energía eléctrica. Su base imponible se determinará por el Organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central, en cada período impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico, lo que ciertamente no tiene nada que ver

con el daño causado a dicho dominio público hidráulico. Para su cuantificación se aplicará sobre dicha base un tipo de gravamen del 25,5% (inicialmente el tipo de gravamen fue del 22%, pero la Ley 1/2018, de 6 de marzo, ha procedido a su elevación). Se prevé no obstante la posibilidad de reducir el canon en un 92% para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW, y un 90% para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW, y en la forma que reglamentariamente se determine para aquellas producciones o instalaciones que se deban incentivar por motivos de política energética general. Su desarrollo reglamentario se ha producido a través del Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo.

Como bien ha puesto de relieve la doctrina que ha estudiado detenidamente esta figura se trata de un tributo que tiene una finalidad eminentemente recaudatoria pese a que aparentemente se pudiera pensar en calificarlo como tributo ambiental. Es simple y llanamente un impuesto sobre la producción de energía hidroeléctrica, que además curiosamente es una de las fuentes de generación de energía más limpias. No se advierte ningún tipo de referencia o componente ambiental en la configuración de los elementos esenciales de este tributo. Por otra parte, la disposición adicional segunda de la Ley que lo crea dispone que una cantidad equivalente a la estimación de ingresos derivados entre otros de este tributo quedará afecta a financiar los costes del sistema eléctrico. Como bien se señala en el "Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español", más conocido como Informe Lagares, la afirmación de que este nuevo tributo, que es ciertamente una tasa, irá destinado a la protección del dominio público hidráulico queda desmentido por el dato de que sólo el 2% del canon recaudado será considerado un ingreso del organismo de cuenca pues el 98% restante se ingresará en el Tesoro Público. Junto a todo ello hay que indicar que el tipo de gravamen es fijo y no tiene para nada en cuenta ni las características de la central hidroeléctrica ni tampoco la posible incidencia de la misma en el medio ambiente. Por todo lo anterior, se puede concluir que más que ante un tributo ambiental estamos ante un ingreso más del sistema eléctrico.

1.4. Impuesto sobre los gases Fluorados de efecto invernadero

Este tributo fue introducido en nuestro ordenamiento por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Para justificar su creación se afirmaba en su exposición de motivos que los hidrocarburos halogenados han venido siendo utilizados de manera habitual en numerosos sectores, como refrigerantes, disolventes, agentes espumantes o agentes extintores de incendios, por sus especiales propiedades, aunque sin embargo, entre las características de estas sustancias hay que destacar su negativa contribución al calentamiento de la atmósfera, con un potencial de calentamiento global mucho más elevado que el CO₂, lo que ha obligado a que gran parte de estas sustancias hayan sido reguladas por el Protocolo de Kioto sobre gases de efecto invernadero, donde se establecen objetivos obligatorios de emisión para los países desarrollados que lo hayan ratificado, como los Estados miembros de la Unión Europea. Se trata de un impuesto indirecto sobre el consumo de estos gases que grava, en fase única, la primera entrega o el autoconsumo de los mismos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico, así como la importación y adquisición intracomunitaria de dichos gases fluorados objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros. Su base imponible es el peso de los gases fluorados, expresada en kilogramos y el tipo impositivo está constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado (se incluye en la Ley una tabla

con 25 epígrafes que detallan el potencial de calentamiento atmosférico de cada gas y el tipo en euros/Kg), con el máximo de 100 euros por kilogramo. Tanto dicho coeficiente de 0,020 como este límite de 100 euros por Kilogramo están inspirados en impuestos similares que se aplican en otros países de la Unión Europea, sin que la exposición de motivos contenga ninguna otra explicación o justificación al respecto. Por otra parte, se establece una deducción ambiental en este Impuesto respecto de las cuotas correspondientes a gases fluorados que el contribuyente acredite haber entregado a gestores reconocidos por la Administración a efectos de su destrucción, reciclado o regeneración.

1.5. Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados

Fue creado por la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, según se dice en su Exposición de motivos, como “instrumento que persigue que parte de la «riqueza derivada del aprovechamiento de los bienes de dominio público» revierta a la sociedad, a la que en virtud de la Constitución y la ley le pertenecen dichos bienes”. En cuanto a su naturaleza se trata de un tributo carácter directo y naturaleza real, que grava el valor de los productos del dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en territorio español, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos. De conformidad con lo previsto en su artículo 13 su hecho imponible está constituido por la extracción en el territorio español de gas, petróleo y condensados, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos a las que hace referencia el título II de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos. Son contribuyentes del mismo las personas jurídicas y entidades que desarrollen estas actividades. Su base imponible, que se determinará para cada concesión de explotación, estará constituida por el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados, entendiéndose por tal la suma del valor de los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que hayan sido extraídos durante el período impositivo una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación. La cantidad de gas, petróleo y condensados se determinará atendiendo al volumen medido en los dispositivos de medición de la extracción de hidrocarburos a los que hace referencia el artículo 8 de dicha Ley. Esta medición se corresponderá con el volumen total en cabeza de pozo, minorado en las cantidades de agua, CO₂ y otras sustancias ajenas que sean retiradas dentro del proceso de depuración y separación que sea llevado a cabo por el propio operador. Por su parte, el valor de la extracción se calculará aplicando al precio de referencia aprobado mediante orden del Ministro de Industria, Energía y Turismo, el volumen total de producto extraído, siendo el precio de referencia de cada producto el resultado de calcular la media aritmética de los precios de los doce meses en cada período impositivo. Sobre dicha base se aplicará la escala de gravamen progresiva prevista en su artículo 17 en función del volumen de producción (en el caso de petróleo por barriles extraídos y en el caso del gas por metros cúbicos extraídos), que además tiene en consideración la influencia de ciertas características técnicas de los proyectos con influencia en la rentabilidad económica del mismo, tales como su ubicación concreta o la tecnología aplicada. Así para el caso del petróleo se distingue según se trate de explotación en tierra o explotación marina y en el supuesto del gas lo mismo, diferenciándose en este último caso para las explotaciones en tierra entre extracción convencional y no convencional. Por extracción convencional, se entenderá aquella que se realiza mediante el uso de las restantes técnicas y por extracción no convencional aquella que requiere la previa aplicación de técnicas de fracturación hidráulica de alto volumen, consistentes en la inyección en un pozo de 1.000 m³ o más de agua por fase de fracturación, o de 10.000 m³ o más de agua durante todo el proceso de fracturación.

1.6. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos

Este impuesto fue creado por la precitada Ley 15/2012 y su hecho imponible está constituido por la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear y la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Por combustible nuclear gastado debe entenderse el combustible nuclear irradiado cuando es extraído definitivamente del reactor. Son contribuyentes del mismo los sujetos que realicen este tipo de actividades y responsables solidarios de la deuda tributaria los propietarios de las instalaciones nucleares que generen el hecho imponible cuando no coincidan con quienes las exploten. Su base imponible está constituida en el caso de combustible nuclear gastado por los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos en el mismo y la misma se determinará para cada reactor nuclear del que se extraiga el combustible nuclear gastado. La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado. Para el caso de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica se prevé que la base imponible estará constituida por los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación y la misma se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible en este caso. En este segundo caso la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos: para residuos radiactivos de baja y media actividad, 6.000 euros por metro cúbico y para residuos radiactivos de muy baja actividad, 1.000 euros por metro cúbico.

1.7. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Este tributo también fue creado por la Ley estatal 15/2012 y su hecho imponible está constituido por la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. A estos efectos por almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos se entenderá toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes. Son contribuyentes del tributo las personas físicas, jurídicas o las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que sean titulares de las instalaciones en las que se realicen las actividades señaladas anteriormente.

Su base imponible vendrá dada bien por la diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos, bien por la diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos, o bien también por el volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el apartado b) del artículo 22 de la Ley 15/2012, y

de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos. Se contempla una base liquidable para el caso de almacenamiento centralizado de residuos de media, baja y muy baja actividad, que se obtendrá aplicando a la base imponible un coeficiente multiplicador K de reducción que resultará de la aplicación de una compleja fórmula prevista en el artículo 24 de la Ley 15/2012. La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible, o a la base liquidable de acuerdo con lo establecido en el artículo 23, los siguientes tipos impositivos: a) En el almacenamiento de combustible gastado a que se refiere el apartado 1.a) del artículo 22, el tipo será de 70 euros por kilogramo de metal pesado; b) En el almacenamiento de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 1.b) del artículo 22, el tipo será de 30.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo; c) En el almacenamiento de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 22: 1) Para residuos radiactivos de baja y media actividad, el tipo será de 10.000 euros por metro cúbico y 2) Para residuos radiactivos de muy baja actividad, el tipo será de 2.000 euros por metro cúbico.

Cuando se creó este impuesto estatal ya existían dos impuestos autonómicos que recaían sobre el depósito de residuos radiactivos. Uno de ellos, el Impuesto sobre almacenamiento de residuos radiactivos de Castilla-La Mancha fue declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012, de 31 de octubre, que traía causa de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Pero quedaba el Impuesto andaluz sobre depósito de residuos radiactivos, creado por la Ley andaluza 18/2003, de medidas fiscales y administrativas, que también fue recurrido ante el Tribunal Constitucional por la Presidencia del Gobierno por presunta vulneración de la prohibición de doble imposición contenida en la LOFCA, pero finalmente dicho Tribunal a través de su Auto 456/2007 inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6895-2007, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Córdoba, al concluir que no existía vulneración ni del artículo 6.3 LOFCA ni tampoco del artículo 157.2 de la Constitución en relación con el artículo 9 de la LOFCA. La Comunidad Autónoma de Andalucía decidió a través de la Disposición adicional décimoquinta de su Ley 7/2013, de 23 de diciembre, que quedaba sin efecto este impuesto autonómico mientras que existiera un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible. El legislador estatal era consciente de que ya estaban gravados por las Comunidades Autónomas hechos imponibles regulados en dicha Ley 15/2012 e introdujo para resolver esta situación una disposición adicional, la primera, que disponía lo siguiente: "1. En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad al 28 de septiembre de 2012". Recordemos que este impuesto andaluz recaía sobre el depósito de residuos radiactivos de baja y media actividad o de muy baja actividad en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Se atribuía la condición contribuyentes del mismo a las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, que entregasen los residuos radiactivos en un vertedero para su depósito y la de sustitutos a las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que fuesen titulares de la explotación de los vertederos de residuos radiactivos. Su base imponible estaba constituida por el volumen de los residuos radiactivos depositados, estableciéndose una base liquidable resultado de aplicar a la base imponible un coeficiente de reducción que recogía el efecto de los procesos de compactación e incineración a los que son sometidos los residuos previamente a su depósito. El tipo impositivo era de 10.000 euros por metro cúbico para los residuos de baja y media actividad y de 2.000 euros por metro cúbico para los residuos de muy baja actividad.

Volviendo al impuesto estatal me gustaría dejar apuntado antes de concluir este apartado que con ocasión de diversos recursos de casación planteados por Iberdrola Generación Nuclear y Endesa Generación el Tribunal Supremo decidió plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de diversos preceptos reguladores de los impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía núcleo eléctrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, al presentar dudas de su conformidad con la normativa de la Unión Europea especificadas entre otras en las siguientes cuestiones:

- ¿El principio de «quien contamina paga» recogido en el art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , en relación con los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales, que establecen como principios básicos la igualdad y no discriminación , proyectados sobre la regulación contenida en la Directiva 2009/72/EURATOM , artículo 3, apartados 1 y 2, en cuanto procura, entre otras finalidades, un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio, sin que quepa alterarlo más que por motivos de interés económico general, incluida la protección del medio ambiente, se oponen al establecimiento de unos impuestos que recaen exclusivamente sobre las empresas de producción de energía eléctrica que utilizan energía nuclear, cuando la finalidad principal de dichos gravámenes no es medioambiental sino aumentar el volumen del sistema financiero de la energía eléctrica de suerte que asuman estas empresas en comparación con otras que realizan la misma actividad una mayor carga en la financiación del déficit tarifario?.
- ¿En un mercado eléctrico competitivo y no discriminatorio permite la normativa europea imponer tributos medioambientales justificándose su implantación en la consustancial carga contaminante propia de la actividad nuclear pero sin establecer concreción normativa alguna -se pretende justificar en el Preámbulo de la Ley, de suerte que respecto del impuesto de producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos se omite reflejar en el texto legal con fuerza normativa la internalización de los costes a cubrir, y respecto del almacenamiento de residuos radioactivos también existe falta de concreción, dado que los costes de gestión y almacenamiento ya se encuentran cubiertos por otros gravámenes, cuando además no se establece claramente el destino de lo recaudado y las empresas citadas vienen obligadas a asumir la responsabilidad civil derivada hasta la suma de 1.200 millones?.
- ¿Los principios de «quien contamina paga» del artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , de igualdad y no discriminación de los artículos 20 y 21 de la Carta Europea de los Derechos Fundamentales y los artículos 3 y 5 de la Directiva 2005/89/CE , en tanto que pretenden garantizar «el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad», instando a los Estados miembros para que velen «porque ninguna medida adoptada de conformidad con la presente Directiva sea discriminatoria o suponga una carga excesiva para los agentes del mercado», se oponen a una normativa nacional que hace recaer la financiación del déficit tarifario sobre la totalidad de las empresas del sector eléctrico, pero impone a las empresas nucleoelectricas (aparte de las hidroeléctricas consideradas de carácter renovable) gravámenes tributarios de especial intensidad, recayendo sobre las mismas un mayor peso contributivo respecto de otras que actúan en el mercado energético sin tener que hacer frente a estas cargas, algunas de las cuales productora de mayor contaminación, justificándolos por motivos de protección del medio ambiente por los riesgos e incertidumbres ínsitos en las actividades nucleares, sin concreción de costes, sin establecer el destino de protección medioambiental de lo recaudado, estando cubierto por otros gravámenes la gestión y almacenamiento de los residuos y asumiendo las empresas nucleoelectricas la responsabilidad civil, al falsear la libre competencia conforme a las exigencias

del mercado interior liberalizado al favorecer a otros operadores generadores de electricidad que no tienen que hacer frente a impuestos medioambientales cuando utilizan fuentes de producción más contaminantes?.

- ¿Resulta contrario al artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , «principio de quien contamina paga» un impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, que se hace recaer sólo sobre la industria de generación de energía nuclear, dejando fuera cualquier otro sector que pudiera generar dichos residuos, con lo cual otras empresas que realizan una actividad utilizando material o fuentes nucleares no resultan gravadas, a pesar de incidir en el aspecto medioambiental a proteger?.”

Actualmente están pendientes en el Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales planteadas el 6 de febrero de 2018 en litigios de Endesa General (asuntos C-81 y 82/18) y una tercera de fecha 7 de febrero de 2018 (C-83-18) que tiene su origen en un litigio de Iberdrola Generación Nuclear SAU.

2. Impuestos autonómicos

2.1. Cánones eólicos

2.1.1. Régimen jurídico y compatibilidad con el derecho de la Unión Europea

Las Comunidades Autónomas también han desplegado su poder tributario para establecer impuestos propios relacionados con la energía. Especialmente activa ha sido la Comunidad de Galicia que ha creado el canon eólico. Se trata de una figura pionera que después y como suele ocurrir ha inspirado otros impuestos autonómicos similares (Castilla-La Mancha y Castilla y León). Fue creado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, que lo define como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal concebida como instrumento adecuado destinado a internalizar los costes sociales y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover la incorporación de las nuevas tecnologías en los aerogeneradores, de tal modo que la mayor potencia unitaria de estas repotenciaciones dé lugar a la reducción de su número, en definitiva, a proteger el medio ambiente. En su exposición de motivos se añade además que los ingresos que deriven de esta figura, una vez deducidos los gastos de gestión, se destinarían a conservación, reposición y restauración del medio ambiente, así como a actuaciones de compensación y reequilibrio ambiental y territorial de las que serán principales beneficiarios los municipios afectados por la implantación de parques eólicos y por las instalaciones de evacuación de los mismos.

Pese a que se denomina canon su naturaleza jurídica es la de impuesto sobre los parques eólicos que cumplan determinadas condiciones. Su hecho imponible está constituido por la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción

de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia. Esta cuestión ha sido criticada por cierto sector de la doctrina por el propio hecho de gravar un impacto visual y ambiental, lo cual puede ser discutible desde la perspectiva del principio de capacidad económica y además porque hay quien considera que el impacto visual de un parque eólico es más positivo para los sentidos que negativo. Los contribuyentes de este impuesto son las personas físicas o jurídicas que, bajo cualquier título, lleven a cabo la explotación de un parque eólico aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación. A estos efectos se presume, salvo prueba en contra, que la explotación de un parque eólico es realizada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente autorización administrativa para su instalación. Su base imponible se determina por la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico situado en el territorio de Galicia. Si los parques eólicos se extienden más allá del límite territorial de esta Comunidad Autónoma, la base imponible será igual a la suma de unidades de aerogeneradores instalados en el territorio gallego, para cuya determinación se atenderá a la fecha en que se formalice acta de recepción de la obra del parque y al primer día natural en los sucesivos años en los que la autorización administrativa esté vigente, que es la fecha de devengo del impuesto. La cuota tributaria se calcula aplicando sobre esta base el tipo de gravamen que corresponda en función del número de aerogeneradores del que disponga el parque eólico. Se establece un primer tramo de base al que se aplicará un tipo cero, en el que se incluyen aquellos parques eólicos que dispongan entre 1 y 3 aerogeneradores. Para los parques eólicos que dispongan de entre 4 y 7 aerogeneradores se aplica un tipo de gravamen de 2.300 euros por cada unidad de aerogenerador. Por su parte, los parques que cuenten con más de 8 y hasta 15 aerogeneradores el tipo será de 4.100 euros por cada unidad de aerogenerador y para los parques con más de 15 aerogeneradores de 5.900 euros por unidad de aerogenerador. En la regulación de este impuesto se contempla una bonificación en la cuota de carácter rogado para los casos en los que tenga lugar una reducción efectiva de las unidades aerogeneradoras que no suponga diferente tramo de base como consecuencia de un proyecto de modificación de parques eólicos preexistentes en funcionamiento que suponga una sustitución total o parcial de los aerogeneradores por otros de mayor potencia. En estos casos la cuantía de la cuota a satisfacer en el período que se opere dicha reducción se bonificará en un porcentaje resultante de multiplicar por 10 el número de unidades de aerogeneradores reducidas. El disfrute de esta bonificación queda condicionado al cumplimiento de dos requisitos: el primero es la comunicación del proyecto de modificación del parque eólico al órgano competente de la Administración gallega y el segundo, la acreditación efectiva de la reducción de las unidades de aerogeneradores.

Muy parecidos a este impuesto gallego son el canon eólico creado por la Comunidad de Castilla-La Mancha, a través de su Ley 9/2011, de 21 de marzo y el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión de la Comunidad de Castilla y León, cuya regulación se encuentra actualmente en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

La cuestión de la compatibilidad de estos tributos con el Derecho de la Unión Europea fue planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha que formuló sendas peticiones de decisión prejudicial que fueron resueltas por el Tribunal de Justicia (Sala Primera) en su Sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16). Estas peticiones tenían su origen en litigios planteados ante dicho Tribunal por diversas empresas explotadoras de parques eólicos en relación con liquidaciones del impuesto castellano-manchego. En concreto dicho órgano jurisdiccional planteó tres cuestiones al Tribunal europeo:

La primera era si dicho tributo resultaba conforme con el objetivo de la Directiva 2009/28, ya que ésta pretende promover y desarrollar el consumo de las energías renovables, permitiendo que los Estados miembros utilicen los «sistemas de apoyo» definidos en el artículo 2, párrafo segundo, letra k), de esta Directiva. En particular, el Tribunal español consideraba que este canon, que se añade a otros impuestos generales y específicos que gravan la actividad de producción de energía, podría vulnerar los objetivos globales nacionales obligatorios a que se hace referencia en el artículo 3, apartados 1 a 3, de la citada Directiva, en relación con el anexo I de ésta, en lo que respecta a la cuota de energía procedente de fuentes renovables para el año 2020, que, en lo que respecta al Reino de España, se ha fijado en el 20%. Además, el órgano jurisdiccional remitente se preguntaba también en qué medida dicho canon constituía un gravamen compatible con el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, letra e), de la citada Directiva, ya que esta disposición limita estrictamente la posibilidad de que los Estados miembros impongan «tasas administrativas».

En segundo lugar, el Tribunal castellano-manchego tenía dudas acerca de si dicho canon era conforme con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, interpretado a la luz de la sentencia de 14 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12), dado que, en su opinión, este tributo no tenía una finalidad específica, sino que su objetivo era generar ingresos presupuestarios adicionales para los poderes públicos.

En tercer término el Tribunal preguntaba si el canon controvertido era compatible con el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2003/96, por cuanto, al incrementar la carga fiscal resultante de todos los impuestos indirectos que debían pagarse en España, podía dar lugar a un nivel de imposición en este Estado miembro que superase el nivel mínimo prescrito en esa disposición y, en consecuencia, provocar distorsiones de competencia entre los Estados miembros.

El Tribunal responde a estas cuestiones afirmando que la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica es compatible con las tres Directivas citadas declarando lo siguiente:

- 1) La Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.
- 2) El artículo 4 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad en el sentido del artículo 1 y del artículo 2, apartados 1 y 2, de esa Directiva, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de ésta.
- 3) El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva.

2.1.2. Valoración de los impuestos sobre parques eólicos desde la perspectiva ambiental

Una vez más Galicia fue la primera Comunidad Autónoma en introducir, concretamente en 2010, un tributo sobre los parques eólicos –mal llamado canon porque como hemos explicado el canon no se corresponde con ninguna de las categorías tributarias admitidas por la Ley General Tributaria–, con el fin de gravar los impactos ambientales y paisajísticos derivados de la instalación de dichos parques eólicos en función de su número de aerogeneradores. Su iniciativa fue seguida un par de años después por Castilla y León y Castilla-La Mancha.

De nuevo nos encontramos con tributos con una vinculación ambiental discutible por varias razones. En primer lugar, su base imponible no parece estar bien relacionada con el daño ambiental que se intenta internalizar. Por otra parte, tampoco se tiene en cuenta el impacto ambiental de forma clara a la hora de regular los tipos impositivos. Así, mientras en el impuesto gallego se establece una tarifa progresiva con tipos crecientes en función del número de aerogeneradores, el impuesto de Castilla y León tiene tipos impositivos crecientes en función de la potencia del aerogenerador, de modo que el impuesto incentiva la creación de parques eólicos con muchos aerogeneradores de poca potencia y, por tanto, con mayores impactos visuales y ambientales. Pero sobre todo lo que no puede valorarse en ningún caso positivamente y así lo que ha destacado de forma unánime la doctrina es que se trata de figuras que gravan una tecnología que ha tratado de fomentarse por otro nivel de Gobierno como consecuencia de sus beneficios ambientales y de seguridad energética. Resulta desde luego incoherente llamativo –y es una paradoja que responde a políticas energéticas y fiscales distintas de diferentes niveles de Gobierno– que el Estado grave la energía nuclear con el objetivo de contribuir al desarrollo de energías renovables y limpias y que después algunas Comunidades Autónomas hagan lo propio con la generación eólica, haciendo desaparecer el incentivo creado por la administración central.

La valoración de estos tributos es desde luego distinta si nos fijamos exclusivamente en su recaudación. En Galicia se recaudan más de 23 millones de euros y en Castilla-La Mancha más de 12 millones de euros. En Andalucía hay según la página web de la Asociación Eólica (<https://www.aeeolica.org/sobre-la-eolica/la-eolica-espana/mapa-de-parques-eolicos/andalucia>) 162 parques eólicos con una potencia total de 3.455 Mw (consulta realizada el 19 de noviembre), lo cual daría lugar a una recaudación muy elevada si se introdujera este impuesto. En Galicia según esta misma página hay 179 parques (3.814 Mw), en Castilla-La Mancha 142 (3.817 Mw) y en Castilla y León 257 (potencia 6056 Mw).

2.2. Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear

Se trata de un impuesto creado por la Cataluña mediante su Ley 12/2014, de 10 de octubre, cuyo hecho imponible estaba constituido por la utilización de combustible nuclear para la producción de energía eléctrica, por el efecto que puede tener en el medio ambiente y por el daño que eventualmente puede producir en él. Eran sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas, jurídicas o los entes del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que utilizaran combustible nuclear para la producción de energía eléctrica, siendo responsables solidarios de la deuda tributaria los propietarios de las instalaciones en las que se realizase dicha actividad productiva. La base imponible del tributo se definía como el peso de combustible nuclear utilizado en el período impositivo, expresado en toneladas y se deter-

minaba para cada instalación productiva como regla general por el método de estimación directa. Su cuota tributaria se calculaba aplicando sobre la base imponible así determinada un tipo de gravamen de 800.000 euros por tonelada de combustible utilizado.

Este impuesto fue recurrido ante el Tribunal Constitucional por la Presidencia del Gobierno por posible vulneración del artículo 6.2 LOFCA, dada la existencia previa del Impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. En su Sentencia 74/2016, de 14 de abril, el Tribunal Constitucional concluye que existe equivalencia entre ambos impuestos en términos contrarios al artículo 6.2 LOFCA, tanto en los hechos imposables como en los elementos de cuantificación de dichos hechos imposables. A juicio del Tribunal ambos gravan la misma actividad y desde la misma perspectiva, por lo que dada esas coincidencias sustanciales decide declarar la inconstitucionalidad de los preceptos que crean este impuesto catalán.

2.3. Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos

Fue creado por la Comunidad Autónoma de Cataluña a través de su Ley 5/2017, de 28 de marzo. Grava el riesgo local medioambiental que comporta, en el territorio de esta Comunidad Autónoma, la producción de elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares; la manipulación y el transporte de estos elementos; su custodia, mientras no sean debidamente neutralizados o depositados en un almacén de larga duración, y su dispersión, rutinaria o accidental. Su hecho imponible está constituido por las actividades siguientes, por razón de que la posible dispersión de elementos radiotóxicos: a) La producción de elementos radiotóxicos en reacciones termonucleares; b) La manipulación y el transporte de materiales que contienen elementos radiotóxicos, incluidas las operaciones de carga y descarga y reconfiguración del núcleo de un reactor nuclear; c) La custodia transitoria de elementos radiotóxicos a la espera de la neutralización o del almacenaje definitivo y d) La emisión de elementos radiotóxicos al medioambiente, ya sean emisiones rutinarias, accidentales o superiores a los niveles establecidos legalmente. Son contribuyentes las personas que realizan el hecho imponible y responsables los propietarios de las instalaciones en las que se realizan las actividades que constituyen el hecho imponible. Su base imponible está constituida por el número de desintegraciones nucleares producidas, medidas en curios-día (Cid), salvo en las emisiones accidentales, que se miden en becquerel.

El tipo de gravamen varía dependiendo de la actividad. Así por ejemplo para la actividad de producción termonuclear es de 6.000 €por GCid(6.000€/109 Cid) y para la actividad manipulación y transporte es de 112.500 €por MCid(112.500€/106Cid). Finalmente dejó indicado que en este tributo se prevé una bonificación en la cuota tributaria de cinco millones de euros si el total de emisiones rutinarias de elementos radiotóxicos al medioambiente durante el período impositivo es inferior en más de un 1% a la media de emisiones de los tres períodos impositivos anteriores.

Este impuesto fue declarado inconstitucional por la Sentencia 43/2019, de 27 de marzo, que se remite a la precitada Sentencia 74/2016, que declaró inconstitucional el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, antes comentado. A la misma conclusión ha de llegarse

en este caso, pues el examen comparativo de los elementos esenciales de este impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos y el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado “permite comprobar que ambos gravan la producción de determinados elementos como consecuencia de las reacciones de fisión producidas dentro de un reactor nuclear (combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en el impuesto estatal y elementos radiotóxicos en el autonómico), de manera que «no sólo que se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos» (STC 74/2016, FJ 4)”. En base a lo anterior, el Tribunal concluye que este impuesto catalán vulnera los artículos 133.2 y 157.3 de la Constitución española, así como el artículo 6.2. LOFCA.

CAPÍTULO SÉPTIMO

**Impuestos sobre
residuos**

1. Introducción

Teniendo en cuenta la distribución competencial en esta materia, nos encontramos en España tanto con tributos autonómicos como con tributos locales sobre residuos. Dadas las características de este trabajo nos vamos a limitar a estudiar los tributos autonómicos con el fin de efectuar propuestas de reforma para la introducción de posibles nuevas figuras por la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Conforme a la normativa de la Unión Europea las políticas en materia de gestión de residuos y por tanto los posibles impuestos que se puedan establecer han de respetar dos principios básicos. El primero es el principio quien contamina paga, en virtud del cual los responsables de la contaminación han de hacerse cargo de los costes. Está consagrado en el artículo del Tratado de Funcionamiento de la UE en su artículo 191.2 como ya antes hemos explicado. Dado que el mercado no es capaz de generar precios para el vertido y la incineración que integren los costes sociales y ambientales ha de aplicarse un impuesto que contribuya a la internalización de los costes. El segundo es la jerarquía de residuos, regulado en el artículo 4 de la Directiva 2008/98/ce del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos, que indica el orden de prioridades de la política de gestión de residuos: prevención; preparación para la reutilización; reciclaje; otros tipos de valorización (por ejemplo, la valorización energética) y eliminación. El vertido y la incineración se sitúan por tanto en los dos últimos escalones de la jerarquía.

En la mayoría de países europeos se aplican impuestos sobre los tratamientos finalistas, en especial sobre el vertido y la incineración se puede afirmar que su efectividad está ampliamente demostrada. Para un análisis de la fiscalidad de los residuos en la Unión Europea puede verse el siguiente enlace:

https://ec.europa.eu/environment/waste/pdf/final_report_10042012.pdf

En España, en cambio, hasta el momento no se han introducido a nivel estatal impuestos de este tipo, por lo que nuestro país acumula un importante retraso en esta materia, hasta el punto de que la Comisión Europea ha formulado ya recomendaciones específicas en España indicando la necesidad de “introducción de un sistema fiscal armonizado para la eliminación de los residuos (es decir, el vertido y la incineración) que sea operativo en todas las Comunidades Autónomas”. Así se puso de manifiesto a nivel europeo en el Documento de trabajo de la Comisión Europea –Vid. *Commission Staff Working Document de 29 de septiembre de 2018, SWD (2018) 425 final, The early warning report for Spain*, que acompaña al Informe de la Comisión sobre la implementación de la normativa europea sobre residuos–, y en el Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, 2014.

Esta importante laguna ha servido para que las Comunidades Autónomas hayan establecido sus propios impuestos, de manera que de nuevo en esta materia la situación es de enorme dispersión, dado que los impuestos establecidos hasta el momento son poco homogéneos en cuanto a los residuos gravados y además los tipos impositivos aplicados se encuentran por debajo de la media de los que

se exigen en otros países de la Unión Europea. Sí queremos hacer notar que el vertido de residuos industriales está gravado por todos los impuestos establecidos hasta el momento. En cuatro de ellos se incluyen los residuos municipales y en ocho los residuos de la construcción y demolición. Más adelante se incluye un cuadro resumen con los tipos impositivos vigentes en 2020 en las Comunidades Autónomas que han establecido impuestos de este tipo y allí se podrá ver que los tipos oscilan entre 7 y 47,1 €/tonelada para los residuos municipales, entre 1 y 35 €/tonelada para los industriales y entre 1 y 3,5 €/tonelada en el caso de los residuos de construcción y demolición.

Queremos hacer notar que de cara a cualquier propuesta de reforma en materia de fiscalidad de residuos en Andalucía conviene tener presente que la Directiva 2008/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre, de 2008, sobre los residuos, contempla importantes avances hacia una sociedad europea del reciclado. Así establece que antes de 2020, debe alcanzarse un 50% de preparación para la reutilización y el reciclado de materiales tales como, al menos, el papel, los metales, el plástico y el vidrio de los residuos domésticos, un 60% para 2030 y un 65% para 2035. Y lo decimos porque la Comisión ya emitió con fecha 24 de septiembre de 2018 Informe de alerta temprana para España que acompaña al documento Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos, incluido el informe de alerta temprana para los Estados miembros que corren el riesgo de incumplir con el objetivo para 2020 en relación con la preparación de residuos municipales para la reutilización y el reciclado –vid. Documento de trabajo de los servicios de la Comisión, SWD (2018) 425 final–. Según este documento en 2016, el porcentaje de reciclado de residuos municipales (incluido el compostaje) notificado por España a Eurostat era del 30 %, mientras que su tasa de vertido era del 57 %. Sobre la base de un análisis de las políticas existentes y previstas en el ámbito de la gestión de residuos, se considera que España está en riesgo de no alcanzar el objetivo para 2020, consistente en la preparación de hasta un 50 % de residuos municipales para la reutilización y el reciclado. Según la Comisión la evaluación que respalda el informe de alerta temprana “concluye que el lento progreso de los porcentajes de reciclado se debe a la falta de armonización entre Comunidades Autónomas respecto de la obligación de recogida separada (por ejemplo, de los biorresiduos), así como a la falta de instrumentos económicos (por ejemplo, impuestos sobre el vertido o la incineración de residuos) creados a escala nacional”. Y unas líneas más adelante afirma: “En general, no hay suficiente coordinación entre los niveles nacional, regional y local, incluido por lo que se refiere a la planificación y el uso de infraestructuras de tratamiento de residuos.” Con el fin de mejorar los resultados en materia de gestión de residuos en este Documento de trabajo se enumeran una serie de posibles acciones, entre las que se cita la “Introducción de un sistema fiscal armonizado para la eliminación de los residuos (es decir, el vertido y la incineración) que sea operativo en todas las Comunidades Autónomas”.

2. Análisis de los anunciados impuestos estatales sobre envases de plástico de un solo uso y sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos

2.1. Breve referencia a documentos europeos aprobados en el marco de la estrategia europea para el plástico en una economía circular y a la proyectada contribución nacional calculada sobre el volumen de residuos de envases de plástico no reciclados

Si bien hasta fechas recientes el Estado no había mostrado intención alguna de crear impuestos sobre los residuos la situación ha cambiado durante 2020 pues antes del verano se anunció la creación a través de la futura Ley de residuos y suelos contaminados del Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables y a finales del mes de noviembre la creación a través de esa misma futura Ley del Impuesto sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos. La diferencia entre ambos tributos es que el primero sí aparecía en el Borrador de Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados que se conoce públicamente, mientras que el segundo tan sólo ha sido anunciado por la Ministra de Hacienda.

Antes de entrar en el análisis de los dos impuestos proyectados por el Estado conviene hacer una breve referencia a los pronunciamientos que se han producido a nivel de la Unión Europea a favor de la aprobación de medidas, entre ellas fiscales, para incrementar la tasa de reciclado de los plásticos en el marco de la economía circular.

Ya en 2015 en el Plan de acción de la Unión Europea para la economía circular, contenido en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular, de 2 de diciembre de 2015. COM (2015) 614 final se insistía en la necesidad de aumentar el reciclado de los plásticos para evitar su depósito en vertedero o que acaben en los océanos convirtiéndose en basura marina, señalándose posteriormente objetivo por parte de la Comisión en su Programa de trabajo para 2018, contenido en la Comunicación COM (2017) 650 final, de 24 de octubre de 2017, que en 2030 todos los envases deberían ser reciclables. En 2018 se formuló la Estrategia europea para el plástico en una economía circular, contenida en la Comunicación COM (2018) 28 final, que reconocía que el plástico es un importante material, omnipresente en nuestra economía y nuestra vida cotidiana, que tiene funciones múltiples que ayudan a resolver diversos problemas a los que se enfrenta nuestra sociedad, citándose la reducción de emisiones de CO₂, el ahorro energético, la seguridad alimentaria y las aplicaciones médicas. En este documento se ponía de manifiesto la necesidad urgente de abordar los problemas medioambientales derivados de la producción, el uso y el consumo de plástico, de acuerdo con una visión estratégica que establezca una “economía circular” del plástico y que promueva la inversión en soluciones innovadoras y convierta en oportunidades los retos de hoy y se insiste en que el diseño de los plásticos y de los productos que contienen plástico

deberá permitir una mayor durabilidad, la reutilización y un reciclado de alta calidad, de tal manera que en 2030, todos los envases de plástico comercializados en la UE deberán ser reutilizables o tendrán que poder reciclarse de un modo rentable.

Pero lo más importante es que la Estrategia europea anuncia además, en el marco de los instrumentos para reducir la generación innecesaria de residuos plásticos, especialmente envases o artículos desechables, y para fomentar la reutilización de los envases, la posibilidad de introducir medidas de naturaleza fiscal a escala de la UE, señalando que las modalidades de este hipotético impuesto deberían decidirse sobre la base de su contribución al logro de los objetivos de la estrategia. Además, en el contexto del Marco Financiero Plurianual posterior a 2020, podría considerarse como una de las posibles opciones de generación de ingresos para el presupuesto de la UE.

De hecho, en el ámbito europeo se viene valorando el incremento de los ingresos presupuestarios con nuevas figuras vinculadas al volumen de residuos de plásticos. Inicialmente el Comisario de Presupuestos pareció dar a entender que se crearía un impuesto sobre los plásticos, pero finalmente la Comisión se ha centrado en el estudio de la posibilidad de introducir en la nueva cesta de recursos propios vinculada a las prioridades políticas una contribución nacional al presupuesto comunitario calculada sobre el volumen de residuos de envases de plástico no reciclados en cada Estado miembro. Esta nueva contribución según se afirma en la página 5 de la Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea –COM (2018) 325 final, de 2 de mayo de 2018– serviría para crear un incentivo para que los Estados miembros reduzcan los residuos de envases y estimularía la transición de Europa hacia una economía circular mediante la aplicación de la estrategia europea en el sector del plástico. La cesta de nuevos recursos propios se completaría según esta Propuesta de decisión con una proporción de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades y una proporción de los ingresos procedentes de la subasta del régimen europeo de comercio de derechos de emisión.

El fundamento de esta propuesta reside en la idea de que, en consonancia con la estrategia de la Unión sobre los plásticos, el presupuesto de la Unión puede contribuir a reducir la contaminación procedente de los residuos de envases fabricados con este material. De hecho, se afirma que un recurso propio basado en una contribución nacional proporcional a la cantidad de residuos de envases de plástico que no se reciclan en el Estado miembro proporcionará un incentivo para reducir el consumo de plásticos de un solo uso, fomentar el reciclado e impulsar la economía circular y, al mismo tiempo, los Estados miembros tendrán libertad para adoptar las medidas más apropiadas que permitan alcanzar esos objetivos, de conformidad con el principio de subsidiariedad.

Esta contribución se calcularía mediante la aplicación de un tipo uniforme de referencia a la diferencia entre el peso de los residuos de los envases de plástico generados en un Estado miembro en un año determinado y el peso de la parte de esos residuos que se recicla, esto es, al peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan. El tipo de referencia efectivo no efectivo no excedería de 1,00 EUR por kilogramo, proponiéndose que se sitúe en 0,80 euros por kilogramo.

Ante las dudas surgidas sobre la naturaleza de esta contribución la Comisión ha aclarado en una respuesta escrita del pasado 13 de mayo de 2020 –vid. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-9-2020-001186-ASW_EN.pdf– que este instrumento no es un tributo, ni supone una recomendación de la Comisión de introducir un tributo, ni impone a los Estados miembros la obligación de utilizar figuras tributarias. Los Estados miembros, en línea con el principio de subsidiariedad, mantendrían su autonomía para elegir las medidas más adecuadas para reducir la contaminación por plásticos, constatándose que la mayoría de ellos han optado por medidas regulatorias para reducir su contribución a

los presupuestos de la Unión. Por tanto, se indica que el objetivo principal del recurso propio vinculado al plástico no reciclado no es recaudatorio, sino constituir un incentivo para que los Estados miembros se muevan hacia una economía circular.

Finalmente, en las conclusiones de la reunión especial del Consejo Europeo, celebrada los días 17, 18, 19, 20 y 21 de julio de 2020, se incluyó la introducción y aplicación a partir de 1 de enero de 2021 de este nuevo recurso propio consistente en una contribución nacional calculada sobre el peso de los envases de plástico no reciclados, mediante la aplicación de un tipo de 0,80 euros por kilogramo.

2.2. El proyectado impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

El Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, aprobado por el Consejo de Ministros en su reunión del 2 de junio de 2020, se enmarca dentro de la estrategia de impulsar una economía circular y baja en carbono en España, realizando una revisión de la actual normativa de residuos y suelos contaminados para cumplir con los nuevos objetivos establecidos en las directivas comunitarias del Paquete de Economía Circular, así como con los derivados de la directiva de plásticos de un solo uso. Con el fin de corregir las externalidades ambientales ocasionadas por la utilización de productos de plástico de un solo uso se crea en su Título VIII el Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables. Como se indicaba en la nota de prensa del Consejo de Ministros se trata de un impuesto similar al que se pretende implantar en otros países de nuestro entorno como Reino Unido (en fase de propuesta) o Italia (aprobado a finales de 2019).

Como se explica en la Exposición de motivos de dicho Anteproyecto este impuesto tiene por objeto la prevención de residuos, dando cumplimiento al principio de jerarquía de residuos, principio que debe gobernar la política de residuos y que es clave en el ámbito de la economía circular y conforme al cual el mejor residuo es el que no se genera. De conformidad con lo previsto en la Disposición final octava de este Anteproyecto de Ley el nuevo impuesto no entraría en vigor hasta el 1 de julio de 2021.

Tal y como aparece configurado en el Anteproyecto se trata de un impuesto estatal sin que en principio se haya contemplado la posibilidad de configurarlo como impuesto cedido con atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas para regular ciertos elementos del tributo, así como las competencias en materia de gestión, inspección y recaudación. Esta posibilidad fue sugerida en la fase de consulta pública por la Consejería de Hacienda y Relaciones Exteriores de la Comunidad Autónoma de Baleares. También se podría haber diseñado el impuesto de manera que las Comunidades Autónomas lo pudieran introducir como impuesto propio al estilo por ejemplo del que grava las bolsas de plástico de Andalucía. La Comunidad Autónoma de Cataluña propuso durante el trámite de consulta pública –durante el que por cierto se presentaron hasta un total de 135 observaciones en relación con la creación del impuesto que estamos comentando– la aplicación de medidas de fiscalidad ambiental por medio de impuestos al vertido y la incineración, de manera armonizada mediante el establecimiento a nivel estatal de importes mínimos, que serían después modulados por las Comunidades Autónomas y cuyos ingresos serían para uso por las Comunidades Autónomas en medidas de prevención, recogida separada y reciclado. La contestación que se dio a esta observación fue la siguiente: “Se tendrá en consideración el posible establecimiento de instrumentos económicos para desincentivar el vertido en beneficio del aumento de la preparación para la reutilización y el reciclado para el cumplimiento de

los objetivos comunitarios. El ámbito para el establecimiento de las bases de esta regulación se abordará en el Real Decreto específico de la operación de depósito en vertedero". De momento y a la espera de la tramitación del Proyecto de Ley se ha optado por configurarlo como un impuesto estatal dado el tipo de problema ambiental que se pretende combatir y que no son oportunas diferenciaciones en virtud de territorios. No obstante, estas ventajas no desaparecerían si finalmente se configurase como un impuesto cedido.

Por otra parte, no se ha previsto la afectación de la recaudación a una finalidad ambiental. La Memoria que acompaña al Anteproyecto en la fase de consulta pública se hicieron diversas propuestas de afectación de la recaudación obtenida al establecimiento de un sistema real de retorno de los envases desechados y a la financiación de proyectos de investigación y desarrollo en materia de generación de materiales fácilmente recuperables y de fomento de los procesos de reciclaje y recuperación. Sin embargo, tales propuestas no se han trasladado al texto del Anteproyecto por aplicación del principio de unidad de caja o de no afectación de los ingresos a finalidades determinadas.

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos productos que vayan a ser objeto de utilización en el mercado español. Con este tributo se pretende que se utilice el menor número posible de estos envases de plástico no reutilizables en el territorio español. Por ello, se declara no sujeta la fabricación en territorio español de envases de plástico no reutilizables que sean objeto de exportación o de entrega intracomunitaria.

Se califica como impuesto especial, aunque no es un tributo armonizado al no encontrarse el producto objeto de gravamen dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, razón por la que, además de la fabricación e importación, se gravan las adquisiciones intracomunitarias.

Se gravan los envases de plástico así como otros productos de plástico no reutilizables que no cumpliendo con la definición legal de envases sirvan para contener productos líquidos o sólidos, o para envolver bienes o productos alimenticios, como serían los plásticos tipo film para uso en el hogar, vasos de plástico, plástico para embalar y evitar roturas, entre otros. Durante el trámite de información pública hubo alguna sugerencia, por ejemplo la formulada por Gestha, para definir el hecho imponible en función de las categorías de materiales y objetos que se fabriquen o introduzcan en el mercado. La respuesta que se le dio a esta propuesta es que una definición del hecho imponible por categorías de materias utilizados y la configuración de determinados beneficios fiscales en función de las categorías de plástico complicaría enormemente la gestión y el control del impuesto.

La base imponible estará constituida por la cantidad, expresada en kilogramos, de plástico contenida en los envases que forman parte del ámbito objetivo de este impuesto. Se contempla una base liquidable que será el resultado de reducir de la imponible la cantidad de plástico incorporado al proceso de fabricación, expresada en kilogramos, proveniente de plástico reciclado de productos utilizados en el territorio de aplicación del impuesto. Esta medida es similar a la prevista en la norma italiana, la cual dispone que el impuesto no se exigirá sobre el material plástico que proviene de procesos de reciclaje. Para la aplicación de dicha reducción en la base imponible será necesaria la correspondiente certificación del gestor de residuos proveedor del plástico incorporado al proceso de fabricación. Inspirándose en la normativa italiana el tipo de gravamen se ha fijado en 0,45 euros por kilogramo.

Si acudimos a otros países europeos nos encontramos que en algunos de ellos el impuesto se calcula en función del número de envases, del material del envase, de la capacidad del envase o del peso del plástico. Así por ejemplo en Bélgica el tipo es de 9,86 euros per hectolitro of producto envasado en envases no reutilizables individuales. En Finlandia, el tipo es de 0,51 euros por litro en el caso de envases de bebidas desechables no incluidos en sistemas de depósito y reciclado. En Estonia y Hungría el tipo varía en función del material del envase, ascendiendo, en el caso de envases de plástico, a 2,5 euros por kilogramo en Estonia y 0,1359 por kilogramo en Hungría, en este último caso con exenciones para aquellos que recolectan, recompran, reutilizan o utilizan para la producción de energía, con una tasa de reciclado mínimo del 54%. En Letonia el tipo también dependen del tipo de material, siendo de 1,22 euros por kilogramo para los plásticos, excepto bioplásticos y plásticos oxodegradables. Y en Noruega el tipo varía en función del material del envase, ascendiendo a 0.3876€ por unidad en el caso de envases de plástico. Ahora bien, los tipos también dependen del grado de recuperación de los envases: para envases que participan en sistemas de depósito-reembolso en los que el grado de recuperación es inferior al 25% se aplica el tipo de forma íntegra; para envases en los que el grado de recuperación supera el 95%, el tipo se reduce al 0%.

De las dos opciones posibles, gravamen en fase de producción o gravamen en fase de consumo, se ha optado por la primera opción básicamente por las dificultades de gestión que conllevaría la segunda. Además en las observaciones durante la fase de consulta pública se apuntó la posible sustitución de este tributo por un impuesto al vertedero, pero esta última opción se descartó porque existen como ya hemos explicado varias Comunidades Autónoma que ya lo tienen establecido. Igualmente también se puso de manifiesto durante dicho trámite que el hecho imponible debería configurarse a partir de la generación de residuos y no de la producción de envases de plástico. Estas observaciones no se han tenido en consideración en la configuración del impuesto recogido en el Anteproyecto, más allá, como veremos, del establecimiento de una reducción por la utilización de plástico reciclado. Es más, como también se recoge en la Memoria de análisis de impacto normativo, en contestación a las observaciones recibidas, el impuesto se ha diseñado para que la imposición recaiga sobre el productor y no sobre el consumidor.

En relación con la compatibilidad del impuesto andaluz sobre bolsas de plástico con este futuro impuesto estatal queremos indicar que la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en su Informe de 30 de julio de 2020 en el que analiza el Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, ha advertido que de la lectura integrada de la definición de “envases de plástico” contenida en la propia ley y de la inclusión en el ámbito objetivo del impuesto de otros productos de plástico no reutilizables que no cumplan tal definición no queda claro si están sometidas al impuesto las bolsas de plástico, que son un tipo de envase que tiene cabida en la definición anterior y que produce unos altos niveles de residuos dispersos. Si la respuesta fuera afirmativa, tampoco queda claro si la inclusión alcanza tanto a las bolsas ligeras (espesor inferior a 50 micras) como a las muy ligeras (espesor inferior a 15 micras). El Informe apunta que, dado que el Real Decreto 293/2018 sobre reducción de consumo de bolsas de plástico incluye la obligación de cobrar un precio por cada bolsa de plástico ligera entregada al consumidor (no así las muy ligeras, que se entregan por higiene) puede entenderse que, de contemplarse también su sujeción al impuesto, estarían sometidos a una doble intervención o doble imposición en el caso de Andalucía donde está vigente el Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso, dado que ya están sujetos a intervención en precios. Si finalmente se gravasen las bolsas de plástico el impuesto estatal absorbería al andaluz y el Estado tendría que compensar a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2.3. El proyectado impuesto sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos

Cuando ya estaba redactado este capítulo el pasado 20 de noviembre desde el Gobierno se anunció la creación de un nuevo Impuesto especial sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos. Al igual que el anterior se incluiría también en la futura Ley de residuos y suelos contaminados. A diferencia del antes comentado éste no se incluyó en el Anteproyecto sometido a consulta pública sino que al parecer se añadirá a última hora para que aparezca en el Proyecto de Ley que finalmente se remita a las Cortes Generales, lo que debería suceder en las próximas semanas según se ha anunciado recientemente desde el Ministerio para la Transición Ecológica a través de algún medio de comunicación.

Si lo que se pretende con este anuncio es evitar que las Comunidades Autónomas puedan ocupar este espacio fiscal con el fin de conseguir una compensación futura por la creación de un impuesto estatal que recaiga sobre el mismo hecho imponible, creemos que no es suficiente con un anuncio extraoficial del Ministerio por mucho que se haga eco de él una cabecera de referencia de la prensa económica como es El Economista. Si ello fuera así, bastaría con hacer anuncios de futuros nuevos impuestos que pudieran crearse por el Estado para que no pudieran ser ocupados los hechos imponibles concretos por las Comunidades Autónomas.

En el borrador de redacción del articulado difundido por ese medio de comunicación se incluye una disposición adicional undécima referida a los hechos imponibles regulados en la futura Ley de residuos y suelos contaminados gravados por las Comunidades Autónomas, cuyo texto es el siguiente:

“1. En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad al XX de junio de 2020.”

Entendemos que mientras que no se apruebe como tal el Proyecto de Ley de residuos y se incluya un texto regulador de este nuevo impuesto en el que se fije una fecha a partir de la cual ya no sea de aplicación la compensación a que alude el artículo 6.2 de la LOFCA, no se podrá impedir que las Comunidades Autónomas aprueben un impuesto que recaiga sobre el hecho imponible que sea. El Estado no puede reservarse a futuro y sine die ningún hecho imponible con un simple anuncio que se publique en medios de comunicación. Eso no lo permite el bloque de la constitucionalidad que regula la financiación autonómica ya que impediría el despliegue del poder tributario constitucionalmente atribuido a estos entes territoriales.

Resulta llamativo que se haya incluido una previsión de recaudación de este impuesto por un importe de en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado cuando ni siquiera ha salido a consulta pública previa la posible creación de este impuesto ni menos aún a audiencia e información pública el Anteproyecto de Ley de creación de este impuesto tal y como exige el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común. Recordemos que este precepto que sigue

vigente en el ámbito estatal tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 55/2018, de 6 de julio –en esta Sentencia el Tribunal declara que el precepto es contrario al orden constitucional de competencias y resulta inaplicable a las Comunidades Autónomas–, exige que con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma acerca de: a) Los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa; b) La necesidad y oportunidad de su aprobación; c) Los objetivos de la norma y d) Las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias. Como dispone ese artículo 133 de la Ley 39/2015, en su apartado 3, la consulta, audiencia e información públicas “deberán realizarse de forma tal que los potenciales destinatarios de la norma y quienes realicen aportaciones sobre ella tengan la posibilidad de emitir su opinión, para lo cual deberán ponerse a su disposición los documentos necesarios, que serán claros, concisos y reunir toda la información precisa para poder pronunciarse sobre la materia”. Nada de esto se ha hecho hasta el momento en relación con el proyecto de impuesto sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos.

Además en el caso de creación del tributo que estamos comentando no estaríamos en ninguno de los supuestos que se contemplan en esta norma en los que podría prescindirse de los trámites de consulta, audiencia e información públicas. Esto último tan sólo es posible en el caso de “normas presupuestarias u organizativas de la Administración General del Estado, la Administración autonómica, la Administración local o de las organizaciones dependientes o vinculadas a éstas, o cuando concurren razones graves de interés público que lo justifiquen”, así como cuando la propuesta normativa “no tenga un impacto significativo en la actividad económica, no imponga obligaciones relevantes a los destinatarios o regule aspectos parciales de una materia”. No concurre en el caso que estamos analizando ninguna de estas circunstancias que habilitarían para omitir el trámite de consulta, audiencia e información públicas.

En cuanto a su régimen jurídico, al igual que el proyectado impuesto sobre envases de plástico, antes analizado, el futuro impuesto sobre la eliminación de residuos se califica como impuesto especial, aunque tampoco es un tributo armonizado al no encontrarse el producto objeto de gravamen dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

Según la citada publicación las Comunidades Autónomas manejan una primera propuesta del impuesto que les ha sido remitida por el Ministerio para la Transición Ecológica para conocer su opinión. En la propuesta publicada cuyo hecho imponible estaría constituido por:

- a) La entrega de residuos en vertederos, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto y autorizados conforme al Real Decreto 1481/2001, de 27 de diciembre, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero, para su eliminación mediante depósito en los mismos.
- b) La entrega de residuos en instalaciones de incineración, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- c) El almacenamiento de residuos por un período superior a los plazos previstos en el apartado j) del artículo 2 del Real Decreto 1481/2001.
- d) El abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos.

Se declaran exentas del impuesto las entregas de residuos en vertederos o en instalaciones de incineración ordenada por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe, así como las entregas de residuos en vertederos o en instalaciones de incineración que procedan de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por ese impuesto.

Dependiendo del hecho imponible de que se trate el devengo tendrá lugar cuando se entreguen los residuos y sean aceptados por el titular de la gestión del vertedero y de la instalación de incineración, cuando se superen los plazos de almacenamiento previstos o cuando se formalice el acto administrativo correspondiente en el que se constate el abandono de los residuos y el responsable del mismo.

Tendrán la consideración de sujetos pasivos del impuesto a título de contribuyentes las entidades locales titulares del servicio cuando se trate de residuos gestionados por entidades locales. Se declaran sustitutos los titulares de la explotación de los vertederos y de las plantas de incineración y responsables subsidiarios los propietarios, usufructuarios, arrendatarios o poseedores por cualquier título de los terrenos o inmuebles donde se efectúen los abandonos de residuos. Los sustitutos deberán repercutir el impuesto sobre los contribuyentes de forma separada del resto de conceptos en la factura correspondiente.

Su base imponible estará constituida por el peso, expresado en toneladas métricas de los residuos introducidos en vertederos o en instalaciones de incineración, almacenados o abandonados.

En cuanto a los tipos de gravamen según el borrador de redacción que se ha publicado serían los siguientes:

- En el caso de residuos depositados en vertederos de residuos no peligrosos, 40 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- En el caso de residuos depositados en vertederos de residuos peligrosos, 15 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- En el caso de residuos depositados en vertederos de residuos inertes, 3 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- En el caso de residuos domésticos y similares introducidos en instalaciones de incineración 20 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- En el caso de residuos peligrosos o residuos diferentes a los establecidos en el apartado anterior, introducidos en instalaciones de incineración 10 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada

Se contemplan tipos reducidos para el caso de residuos de competencia local que se depositen en vertederos de residuos no peligrosos si en el municipio de que se trate existe recogida separada de biorresiduos. Si hay recogida separada de al menos el 15% de ese tipo de residuos el tipo de gravamen será de 30 euros por tonelada y si el porcentaje de recogida separada es de al menos el 30% el tipo de gravamen será de 20 euros. También se contemplan tipos reducidos para los residuos de ese tipo que se introduzcan en instalaciones de incineración, concretamente de 15 y 10 euros por tonelada si los porcentajes de recogida separada son al menos del 15 y el 30% respectivamente.

Si finalmente el Estado se decide a establecer este impuesto debería valorarse como alternativa configurarlo como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, a las que podrían atribuirse competencias normativas por ejemplo sobre el tipo de gravamen, respetando un nivel mínimo fijado por la Ley estatal.

Antes de concluir este apartado nos gustaría dejar apuntado que en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014, más conocido como Informe Lagares, se propuso la creación de un impuesto estatal sobre depósito de residuos, residuos de la construcción, residuos peligrosos e incineración de residuos, que debería tener las siguientes características:

“La Ley debería fijar tipos mínimos, para cada una de las categorías del hecho imponible, que podrían incrementarse por la comunidad autónoma. Además, convendría impulsar un proceso de negociación política en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, para que las Comunidades Autónomas que ya disponen de impuestos sobre depósito de residuos los sustituyeran voluntariamente por el nuevo impuesto cedido. Para prevenir el depósito fuera de las instalaciones autorizadas, podría atribuirse la condición de responsable al titular del inmueble en que se realizan depósitos ilegales, siempre que no proceda a denunciarlo (tal y como se prevé en el art. 9 de la Ley madrileña 6/2003 y en el art. 18.2 de Ley murciana 9/2005).

Al objeto de evitar que el depósito de residuos se sustituya por la incineración, el impuesto sobre depósito de residuos debería completarse con un impuesto sobre incineración de residuos. Su implantación generalizada resultaría más fácil, dado que, hasta el momento, sólo existe en Cataluña. Su estructura es similar a la del impuesto sobre depósito de residuos”.

3. Tributos autonómicos: cánones e impuestos sobre la deposición, depósito e incineración de residuos

Como hemos indicado antes el Estado no ha establecido hasta la fecha impuestos específicos sobre residuos. Aprovechando este espacio fiscal algunas Comunidades Autónomas se han decidido a gravar el simple depósito de residuos en vertederos, otras solo gravan el depósito de residuos peligrosos y radiactivos y otras también gravan la incineración y la eliminación de los mismos.

3.1. La Fiscalidad de los residuos en cataluña

Una de las Comunidades Autónomas más activas en el establecimiento de impuestos sobre residuos ha sido sin duda Cataluña. Esta Comunidad ha creado cuatro tributos sobre la disposición del desperdicio de los residuos:

- Canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales
- Canon sobre la incineración de los residuos municipales
- Canon de deposición controlada de los residuos de la construcción
- Canon sobre la deposición de los residuos industriales

Los cuatro pueden calificarse como auténticos impuestos ecológicos que contribuyen a incentivar un comportamiento más respetuoso con el medio ambiente, financiando el coste que conlleva la implantación de la gestión sostenible de impulsando medidas de minimización y valorización material de los residuos.

3.1.1. Canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales

El canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales fue creado por la Ley del Parlamento de Cataluña 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos y grava el envío de los residuos a las instalaciones de deposición controlada, de titularidad tanto pública como privada.

Conviene comenzar aclarando que de conformidad con la normativa catalana sobre residuos, concretamente de acuerdo con el artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de los Residuos, se consideran residuos municipales, aquellos residuos generados en los domicilios particulares, los comercios, las oficinas y los servicios, y también los que no tienen la consideración de residuos especiales y que, por su naturaleza o composición, se pueden asimilar a los que se producen en dichos lugares o actividades. Tienen también la consideración de residuos municipales los residuos procedentes de la limpieza de las vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas; los animales domésticos muertos; los muebles, los utensilios y los vehículos abandonados; los residuos y los derribos procedentes de obras menores y reparación domiciliaria.

Un subgrupo de estos residuos lo constituyen los residuos comerciales, definidos por dicha normativa como aquellos residuos generados por la actividad propia del comercio al detalle y al por mayor, la hostelería, los bares, los mercados, las oficinas y los servicios. Son equiparables a este subgrupo, a efectos de su gestión, los residuos originados en la industria que tienen la consideración de asimilables a los municipales.

Los residuos municipales, por su importancia estratégica y su presencia en el conjunto de la sociedad, disponen de un programa de gestión, de una planificación de infraestructuras y de un modelo de gestión específicos. El modelo de gestión vigente y las bases de la planificación se fundamentan, entre otros, en los principios de proximidad, de suficiencia y de responsabilidad del productor, así como en la jerarquía establecida para las diferentes formas de gestión, que da prioridad a las actuaciones de prevención y a la recogida selectiva.

El hecho imponible de este primer impuesto está constituido por el destino de los residuos municipales a las instalaciones de deposición controlada de residuos, tanto de titularidad pública como privada. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes los entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales y, en su caso, los que tengan la competencia delegada de los mismos, de acuerdo con la legislación de régimen local y con independencia de la modalidad de gestión del servicio, así como los productores de los residuos municipales que no son objeto del servicio municipal de recogida y se atribuye la condición de sustituto a los titulares de las instalaciones de disposición del desperdicio de los residuos. La base imponible está constituida por la cantidad de residuos, expresada en toneladas, que se destinan a la deposición controlada y la cuota se obtendrá multiplicando la base por un tipo fijo en euros, concretamente 47,10 euros en 2020, por tonelada de desperdicio de residuos destinado a depósito controlado. La Disposición adicional segunda de la Ley 8/2008 establece que los tipos de gravamen de este impuesto se irán incrementando gradualmente del siguiente modo: en 2021 será de 53,10 euros/tonelada; en 2022 de 59,10 euros/tonelada; en 2023 de 65,30 euros/tonelada y en 2024 de 71,60 euros/tonelada.

El devengo de este tributo tiene lugar en el momento en que el poseedor entrega los residuos al depósito controlado y el titular de la instalación los acepta.

Su recaudación está afecta al Fondo de gestión de residuos. Conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 8/2008, este Fondo, que se integra de forma diferenciada en el presupuesto de la Agencia catalana de residuos, se destina a financiar las operaciones de gestión de los residuos, en el marco de los programas específicos de gestión de residuos y de acuerdo con el Plan territorial sectorial de infraestructuras de gestión de residuos municipales, así como las operaciones de gestión de residuos de envases que realicen los entes locales, de acuerdo con lo establecido por la Ley del Estado 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, y el Programa general de residuos de Cataluña.

3.1.2. Canon sobre la incineración de residuos municipales

Este impuesto ambiental también fue creado por la precitada Ley catalana 8/2008, de 10 de julio y grava como su propio nombre indica la incineración de residuos en instalaciones de incineración, tanto de titularidad pública como privada. Son contribuyentes del mismo los entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales y, si procede, los que tengan la competencia delegada, así como los productores de los residuos municipales que no son objeto del servicio municipal de recogida o las personas físicas o jurídicas productoras de residuos. La base imponible está constituida por la cantidad de residuos, expresada en toneladas, que se destina a la incineración y su cuota se obtiene multiplicando dicha base por un tipo fijo en euros por tonelada de residuos municipales que se incinera. En concreto el tipo de gravamen puede ser conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 8/2008 de 9,00 euros o 35,80 euros por tonelada de desperdicio de residuos municipales que se incinera o de 20,20 euros por tonelada de desperdicio de residuos municipales que se incinera procedentes de los entes locales que no han iniciado el desarrollo de la recogida selectiva de la fracción orgánica, de acuerdo con el proyecto de desarrollo aprobado por la Agencia de Residuos de Cataluña, siempre y cuando el ámbito territorial al que se encuentre adscrito el sujeto pasivo disponga de las correspondientes instalaciones de tratamiento de la fracción orgánica recogida selectivamente integradas en el Programa de gestión de residuos municipales de Cataluña. No obstante, si acudimos a la Disposición adicional segunda de la Ley 8/2008, vemos que ese tipo de gravamen de 35,80 no se aplicará hasta 2024 porque hasta entonces los tipos que se aplicarán son los siguientes: 23,60 euros/tonelada en 2020; 26,50 euros/tonelada en 2021; 29,60 euros/tonelada en 2022; 32,70 euros/tonelada en 2023.

Su devengo tiene lugar en el momento en que el titular de la instalación acepta los residuos y los destina a la incineración. Al igual que en el caso del anterior impuesto, la recaudación de este tributo está afecta al Fondo de gestión de residuos.

Por último y antes de concluir nos gustaría dejar indicado que el artículo 16 undecies de la Ley 8/2008 declara exentos de los cánones sobre la disposición de residuos a la Administración General del Estado, la Generalidad de Cataluña y las Corporaciones Locales, así como sus Organismos y los que dependen de la misma, cuando lleven a cabo el hecho imponible del canon con motivo de actuaciones de remediación, recuperación y descontaminación de espacios degradados y suelos contaminados, declaradas de interés general por ley y que comporten actuaciones subsidiarias por parte de la Administración, ya sea de forma directa o indirecta.

3.1.3. Cánones sobre la deposición controlada de residuos de la construcción y de residuos industriales

Ambos impuestos se encuentran regulados en la precitada Ley 8/2008, pero mientras el primero de ellos fue creado por dicha Ley y entró en vigor el 6 de agosto de 2008, el segundo fue introducido por la Ley 2/2014, de 27 de enero. Hemos optado por agruparlos en un mismo apartado porque su regulación es muy similar.

Con respecto a su finalidad, el canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción tiene por objeto contribuir a la financiación de las actuaciones previstas en el artículo 6.11 de la Ley 8/2008. Esta norma dispone:

“La distribución de los fondos procedentes del canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción debe destinarse a las actuaciones de prevención y a las operaciones de valorización y optimización de la gestión de los residuos de la construcción, y también a la promoción y a la búsqueda de aplicaciones de los materiales recuperados, de acuerdo con las directrices aprobadas por la Junta de Gobierno de los Residuos de la Construcción, y debe garantizarse que, en todo caso, el 2% de los fondos se destine a acciones de infraestructura verde y de mejora ambiental territorial y que las acciones para favorecer la prevención y la valorización tengan, por este orden, carácter prioritario. Los recursos destinados a acciones de infraestructura verde y de mejora ambiental territorial deben traspasarse trimestralmente, una vez cerrado el plazo de recaudación, a la dirección general competente en políticas ambientales, que es la encargada de realizar su gestión y distribución de manera concertada con las administraciones locales de ámbito municipal o metropolitano cuyo territorio resulte directa o indirectamente afectado por la implantación o el funcionamiento de las infraestructuras de gestión de residuos.”

Por su parte, el canon sobre la deposición controlada de residuos industriales es un instrumento que contribuye a la financiación de las actuaciones establecidas en el artículo 6.11 bis de la Ley 8/2008. Este precepto dispone:

“La distribución de los fondos procedentes de los cánones sobre la disposición del desecho de los residuos industriales debe destinarse a las actuaciones de estudios de prevención y nuevas tecnologías para el tratamiento de residuos (máximo 10%), a las actuaciones de ejecución subsidiaria de gestión de residuos abandonados hechas por la Agencia de Residuos de Cataluña y a otras actividades relacionadas con los residuos industriales (máximo 40%); el resto debe destinarse a actuaciones de prevención, y debe garantizarse que en todo caso el 2% de los fondos se destine a acciones de infraestructura verde y de mejora ambiental territorial, con la condición de que las cantidades no utilizadas en un ejercicio o recuperadas posteriormente se acumulan en los siguientes ejercicios. Los recursos destinados a acciones de infraestructura verde y de mejora ambiental territorial deben traspasarse trimestralmente, una vez cerrado el plazo de recaudación, a la dirección general competente en políticas ambientales, que es la encargada de realizar su gestión y distribución de manera concertada con las administraciones locales de ámbito municipal o metropolitano cuyo territorio resulte directa o indirectamente afectado por la implantación o el funcionamiento de las infraestructuras de gestión de residuos.”

Ambos impuestos gravan el envío de residuos de la construcción o industriales a las instalaciones de deposición controlada de residuos. Son contribuyentes de ambos tributos las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, productoras de los residuos de la construcción o industriales y se atribuye la

condición de sustituto del contribuyente en ambos casos a los titulares de las instalaciones de depósito. La base imponible de nuevo está constituida por la cantidad de residuos, expresada en toneladas, que se destina a la deposición controlada. Dicha base se determinará por el régimen de estimación directa, con carácter preferente, mediante la aplicación de sistemas de peso o volumen homologados, y subsidiariamente, solo en el caso de que no se pueda aplicar este sistema, por la vía de estimación indirecta. La Ley prevé que para determinar la base imponible por la vía de estimación indirecta, la Administración puede tener en cuenta cualquier dato, circunstancia o antecedente del sujeto pasivo indicativo del tonelaje de residuos industriales destinados a deposición.

La cuota íntegra, al igual que sucede en el canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales, se obtiene aplicando sobre la base un tipo fijo por tonelada de residuos de la construcción o industriales destinados a depósito o deposición controlada. En el caso del canon sobre la deposición de residuos industriales el tipo de gravamen es de 15,80 euros por tonelada. Por su parte, el tipo de gravamen del canon sobre la deposición de residuos de la construcción es de 3 euros por tonelada de residuos.

En el canon de residuos industriales se prevé la posibilidad de aplicar una bonificación del 40% de la cuota por los residuos generados en el municipio de Flix, para los sujetos pasivos que dispongan de proyectos de transformación sectorial o de reindustrialización de dicho municipio aprobados por el departamento competente en materia de industria, siempre que consideren el mantenimiento o la nueva implantación de actividad industrial, así como el mantenimiento o la creación de empleo, en los términos establecidos por el Acuerdo del Consejo de Ministros del 1 de diciembre de 2017, por el cual se considera de interés general el proyecto de reindustrialización en el precitado municipio de Flix.

La recaudación de estos dos impuestos queda afectada también al Fondo de gestión de residuos, pues así lo establecen los artículos 16.ter y 18 de la Ley 8/2008.

3.1.4. Efectividad de los cánones de Cataluña

La doctrina ha analizado con detenimiento la incidencia que han tenido los impuestos establecidos por la Comunidad Autónoma de Cataluña a efectos de disminuir el vertido e incineración de residuos en masa y de incrementar los niveles de recogida selectiva y reciclaje en esta Comunidad Autónoma, en particular de la fracción orgánica de los residuos municipales (FORM).

Esa efectividad se ha traducido en un incremento de la recogida selectiva de la fracción orgánica que ha ido acompañada de una reducción de los vertidos directos y la incineración en Cataluña. La efectividad se debe, como bien ha explicado la doctrina, a su diseño y en particular a su carácter finalista, pues como se ha indicado antes los ingresos de estos tributos se destinan al Fondo de Gestión Residuos (73,8 millones de euros en 2019, según la previsión de la Agencia Catalana de Residuos).

Con relación a su recaudación el artículo 6.10 de la precitada Ley 8/2008 (en la redacción dada a este precepto por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de *medidas fiscales, administrativas y financieras*) dispone:

“El cincuenta por ciento de los fondos, como mínimo, debe destinarse al tratamiento de la fracción orgánica recogida selectivamente, incluidos los tratamientos que reducen la cantidad o mejoran la calidad del desperdicio de los residuos destinados a la disposición del desperdicio, en especial en cuanto

a la reducción de la fracción orgánica contenida en la fracción resto, así como a la financiación de las infraestructuras previstas en el Plan territorial sectorial de infraestructuras de gestión de residuos municipales. El resto de los recursos debe destinarse a la recogida selectiva en origen de la materia orgánica, a la recogida selectiva y el reciclaje de otras fracciones de residuos, a otras formas de valorización material y a la promoción de campañas de sensibilización, divulgación y educación ambiental.”

En la práctica, la Junta de Gobierno del Fondo de Gestión de Residuos aprueba anualmente una “Guía de orientación a los entes locales sobre la aplicación del retorno de los cánones sobre la disposición del rechazo de los residuos municipales”, que establece los criterios de distribución de la recaudación a los entes locales que justifican la recogida y entrega de sus residuos. De acuerdo con la guía de 2020, los entes locales cobran por la recogida selectiva de acuerdo a los siguientes importes:

Criterios de retorno del canon de residuos a los entes locales

Concepto	Importe
1. Tratamiento FORM	34 €/t
2. Tratamiento del rechazo no refinado a depósito controlado	7 €/t
3. Tratamiento del rechazo no refinado a valorización energética	11,8 €/t
4. Metanización de la materia orgánica	0,1€/Nm ³ de gas
5. Bioestabilizado a depósito controlado	47,1€/t
6. Bioestabilizado a valorización energética	23,6€/t
7. Impulso y comercialización del compost de calidad	10 €/t
8. Recogida selectiva de la FORM	12 €/t
9. Gestión de residuos especiales en pequeñas cantidades a Punto Limpio	500€/t ³
10. Autocompostaje	
-Doméstico	20/5 €/u
-Comunitario	60/15/€/u

Este sistema de retorno actúa como incentivo para implantar, o en su caso mejorar, la recogida selectiva y el tratamiento de residuos, sobre todo de materia orgánica. Desde su puesta en marcha en 2004, el incremento de municipios donde se recoge esta fracción separadamente ha crecido de forma significativa.

Por otra parte, la fiscalidad de los residuos vigente en Cataluña ha facilitado que esta Comunidad Autónoma albergue un nutrido número de Municipios que aplican sistemas que alcanzan muy buenos resultados de recogida selectiva, como sucede por ejemplo con los sistemas de recogida de puerta a puerta o los sistemas de pago por generación. Para ver los municipios en los que se vienen aplicando sistemas de pago por generación puede verse la guía que está en la web http://residus.gencat.cat/web/.content/home/lagencia/publicacions/centre catala del reciclatge_ccr/guia_pgx.pdf.

3.2. Impuesto sobre residuos en vertederos de Madrid, Murcia, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Comunidad Valenciana y La Rioja

Por orden cronológico, las Comunidades Autónomas de Madrid (Ley 6/2003, de 20 de marzo), Murcia (Ley 9/2005, de 29 de diciembre), Cantabria (Ley 6/2009, de 28 de diciembre), Castilla y León (Ley 1/2012, de 28 de febrero), Extremadura (Ley 2/2012, de 28 de junio), Comunidad Valenciana (creado por la Ley 10/2012, de 21 de diciembre y actualmente regulado por Ley 21/2017, de 28 de diciembre) y La Rioja (creado por Ley 7/2012, de 21 de diciembre y actualmente regulado en la Ley 10/2017, de 27 de octubre) han establecido un impuesto que grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente disminuyendo los impactos derivados de su eliminación en vertedero y tratando de encauzar al productor de residuo hacia conductas más respetuosas medioambientalmente como es el reciclado y valorización.

Su hecho imponible viene a estar constituido por la entrega de residuos para su eliminación en vertederos. En el caso de Madrid y Murcia se añade que está sujeto también el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos. En Murcia se grava el almacenamiento de residuos con carácter definitivo o temporal en la Comunidad Autónoma por períodos superiores a 2 años para residuos no peligrosos o inertes o 6 meses para residuos peligrosos mediante depósito en vertedero con objeto de su eliminación sin autorización expresa. Muy completa es la definición del impuesto valenciano pues el mismo grava el depósito de residuos en vertederos públicos o privados de la Comunidad, para su eliminación, así como la gestión a través de instalaciones y equipamientos industriales instalados en la Comunidad, de gestión de residuos para su incineración, coincineración sin valorización de energía o valorización energética, dispongan o no de autorización administrativa para ello. Tanto en Murcia como en Cantabria se declaran no sujetos el vertido de efluentes líquidos a las aguas continentales o a la red de saneamiento, las emisiones a la atmósfera, la gestión de residuos mediante otras formas de valorización y la eliminación en vertedero de residuos mineros. También se formulan con bastante detalle los supuestos de no sujeción en el impuesto valenciano. Así, en este tributo se declaran no sujetos: el depósito de residuos inertes adecuados, efectuado de conformidad con el Decreto 200/2004, de 1 de octubre, del Consell de la Generalidad, por el que se regula la utilización de residuos inertes adecuados en obras de restauración, acondicionamiento y relleno, o con fines de construcción; el depósito de las materias a las que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, como excluidas de su ámbito de aplicación, y aquéllas a las que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 2 de la citada ley; la incineración, coincineración sin valorización de energía o valorización energética de biomasa y de harinas cárnicas, incluidos aquellos porcentajes de estos residuos que, estando dentro de otros mixtos, la empresa consiga acreditar ante la administración; el depósito en vertedero de los residuos de amianto; las tecnologías de valorización material y las tecnologías debidamente regladas de reutilización, reciclado, o autosuficiencia energética en las propias instalaciones de producción, siguiendo los principios de proximidad y autosuficiencia en la gestión.

Normalmente son contribuyentes en estos impuestos quienes entreguen los residuos en un vertedero o quienes los abandonen en lugares no autorizados. En algunos casos (Cantabria, Madrid, Valencia y Castilla y León) se establece que tendrán la consideración de sustitutos del contribuyente los titulares de la explotación de los vertederos públicos o privados, quedando obligados en el primer caso a comprobar el peso de los residuos que se entreguen antes de su depósito en los mismos, debiendo instalar y mantener mecanismos de pesaje. En el caso de Valencia tendrán tal consideración también

los perceptores de los importes económicos correspondientes a la gestión adecuada del residuo por parte de los productores del mismo, de acuerdo con una norma legal, según el principio de responsabilidad ampliada del productor. Además, a título de responsable solidario quedan obligados en Madrid y Murcia los propietarios, usufructuarios, arrendatarios o poseedores por cualquier título de los terrenos e inmuebles donde se efectúen los abandonos de residuos. No obstante, en Madrid no procederá la derivación de responsabilidad cuando el poseedor de los residuos abandonados hubiese comunicado dicho abandono a la Administración responsable en materia de Medio Ambiente con carácter previo a la formalización del acta o documento administrativo donde se constate dicho abandono, siempre que, además, dicho poseedor cumpla las obligaciones que le impone la normativa en materia de residuos. En el caso de Extremadura tendrán también la consideración de responsables solidarios los transportistas que, por cuenta de terceros, entreguen o depositen directamente los residuos en un vertedero para su eliminación, cuando no hayan facilitado o se haya hecho de forma incorrecta los datos personales y el domicilio de la persona física o jurídica por cuenta de quien efectúen el depósito. Por otra parte, en el impuesto murciano se contempla la obligación para los sujetos pasivos de repercutir íntegramente el importe del tributo sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en su Ley reguladora, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

La base imponible está constituida por el peso o volumen de los residuos depositados o abandonados. Dicha base imponible se determinará, con carácter general, por el método de estimación directa, si bien se contempla que la Administración podrá acudir a la estimación indirecta cuando no pueda determinarse a través de la estimación directa porque por ejemplo no se presenten declaraciones o las que se presenten sean erróneas o falsas o porque concurra resistencia, negativa u obstrucción a la actuación inspectora (así se contempla en la normativa de Cantabria).

La cuota tributaria es el resultado de aplicar sobre la base imponible los tipos impositivos que figuran en la siguiente tabla:

	Euros por tonelada
Cantabria	<p>Depósito: 3 euros por tonelada (prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada)</p> <p>Eliminación:</p> <p>En el caso de depósito de residuos gestionados por entidades locales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Residuos no valorizables: 7 euros, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada . • Residuos susceptibles de valorización: 20 euros, con el correspondiente prorrateo. <p>En el caso de depósito de residuos no gestionados por entidades locales:</p>
Castilla y León	<ul style="list-style-type: none"> • Residuos peligrosos: <ul style="list-style-type: none"> – residuos no valorizables: 15 euros. – residuos valorizables: 35 euros. • Residuos no peligrosos: <ul style="list-style-type: none"> – residuos no valorizables: 7 euros. – residuos valorizables: 20 euros. • Fracción pétreo no aprovechable procedente de plantas de tratamiento de residuos de construcción y demolición: 3 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada tonelada.

	Euros por tonelada
Extremadura	<p>Eliminación de residuos en vertederos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Residuos peligrosos: 18 euros por tonelada. • Residuos no peligrosos: 12 euros por tonelada. • Residuos inertes: 3,5 euros por tonelada.
La Rioja	<p>Eliminación de residuos en vertederos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Residuos peligrosos: 21 euros. • Residuos no peligrosos: 12 euros. • Residuos inertes: 3,5 euros.
Madrid	<ul style="list-style-type: none"> • Residuos peligrosos: 8 euros, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada. • Residuos no peligrosos: 5 euros, con prorrateo. • Residuos procedentes de construcción y demolición: 1 euro por metro cúbico, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de metro cúbico.
Murcia	<p>Almacenamiento de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Residuos peligrosos: 15 € • Residuos no peligrosos: 7 € • Residuos inertes: 3 €
Valencia	<p>Para las operaciones de depósito de residuos excluidos los residuos procedentes de la construcción y demolición, así como incineración y co-incineración sin recuperación de energía:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En el caso de residuos no peligrosos, 7,5 euros por tonelada métrica, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada. • En el caso de residuos peligrosos, cuando sean susceptibles de valorización, 30 euros por tonelada métrica, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada <p>Para las operaciones de depósito de residuos procedentes de construcción y demolición: 1 euro por metro cúbico, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de metro cúbico.</p> <p>Para las operaciones de valorización energética de residuos peligrosos: 15 euros por tonelada métrica, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.</p>

Como ya hemos indicado antes todos los impuestos establecidos gravan los vertidos industriales, cuatro de ellos incluyen los residuos municipales y ocho de ellos gravan los residuos de construcción y demolición.

A continuación se incluye un cuadro resumen con los tipos impositivos de los impuestos autonómicos existentes, expresados como €/tonelada, excepto los residuos de la construcción de Madrid y Valencia donde se expresa en €/m³.

Tipos impositivos de los impuestos autonómicos sobre residuos (2020)

COMUNIDAD AUTÓNOMA	TIPO DE RESIDUO						
	Municipal valorizables	Municipal No valorizable	Industriales peligrosos valorizables	Industrial Peligroso no valorizab.	Industriales no Peligroso valoriza.	Industriales no peligrosos no valorizables	Residuos de construcción y demolición
Andalucía			35,00	15,00			
Cantabria			2,00	2,00	2,00	2,00	
Cataluña (depósito)	47,1	47,1			15,8	15,8	3,00
Cataluña (valorización energética)	23,60	23,60					
Castilla y León	20,00	7,00	35,00	15,0	20,00	7,00	3,00
Extremadura	12,00	12,00	18,00	18,00	12,00	12,00	3,50
La Rioja		4,0	21,00	21,0	12,00	12,00	4,00
Madrid			8,0	8,0	5,00	5,00	1,00
Murcia			15,00	15,0	7,00	7,00	3,00
Navarra (depósito)	20,0	20,0			1,0-20,0	1,0-20,0	3,00
Navarra (incineración)	20,0	20,0					
Comunidad Valenciana (depósito e incineración sin recuperación de energía)			30,00		7,5		1,0
Comunidad Valenciana (valorización energética)			15				
Media	22,1	19,9	20,5	13,6	9,1-9,6	7,782	2,7

Tipos impositivos expresados como €/tonelada, excepto residuos de la construcción en Madrid donde se expresa en €/m³.

3.3. Impuesto sobre residuos peligrosos de Andalucía

El Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos fue creado por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, regulándose en sus artículos 65 a 77. Su hecho imponible está constituido por el depósito de residuos peligrosos en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. La definición del hecho imponible se completa con la declaración de sujeción al impuesto de “la entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos o privados” y “el depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor, con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la Ley y no exista autorización especial de la Consejería de Medio Ambiente”. Para este segundo caso se declara exenta la operación de entrega en vertederos públicos o privados de los residuos peligrosos depositados siempre que se acredite haber satisfecho el impuesto y se establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se computará desde el momento en que la Administración tenga conocimiento de la existencia de residuos peligrosos depositados con carácter previo a su eliminación o valorización por tiempo superior al previsto en la Ley o al autorizado por la Consejería de Medio Ambiente.

Se declara no sujeto al impuesto el depósito de residuos peligrosos que se realice con el fin de gestionarlos para su valorización en las instalaciones previstas para tal fin. Por valorización debe entenderse, a los efectos de este tributo, todo procedimiento que, realizado bajo ciertas condiciones, permita el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente. Junto a este supuesto de no sujeción del artículo 68 de la Ley 18/2003 se regula en su artículo 69 una exención técnica para evitar una doble tributación, declarando exenta la entrega para su depósito de aquellos residuos peligrosos para los que se haya dado la segunda modalidad citada del hecho imponible, es decir, el supuesto de que se produzca un depósito temporal de los residuos en las instalaciones del productor, siempre que se acredite que se satisfizo el impuesto.

Son sujetos pasivos de este impuesto, igual que sucede en los tributos sobre residuos establecidos por otras Comunidades Autónomas, las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, que entreguen los residuos peligrosos en un vertedero para su depósito, así como aquellas que superen el plazo máximo permitido por la Ley para el depósito temporal previo a la eliminación o valorización de los residuos sin la correspondiente autorización. Como ocurre en la normativa de los impuestos establecidos por Cantabria, Madrid, Valencia y Castilla y León, en el tributo andaluz se establece que tendrán la consideración de sustitutos del contribuyente los titulares de la explotación de los vertederos de residuos peligrosos públicos o privados.

Al igual que sucede en el impuesto murciano en el andaluz se establece la obligación que tiene el sustituto de la repercusión íntegra del impuesto sobre el contribuyente, que quedará obligado a soportarlo. Dicho repercusión deberá hacerse documentalmente en la forma determinada por Orden de la Consejería de Hacienda.

La base imponible del impuesto está constituida por el peso de los residuos peligrosos depositados. Su determinación se llevará a cabo, con carácter general, en régimen de estimación directa mediante sistemas de pesaje. No obstante, se contempla también la posibilidad de proceder a determinarla en estimación indirecta en los supuestos establecidos a tal efecto en el artículo 50 de la Ley General Tributaria.

La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos:

- a) 35 euros por tonelada de residuos peligrosos que sean susceptibles de valorización.
- b) 15 euros por tonelada de residuos peligrosos que no sean susceptibles de valorización.

Con esta discriminación de tipos establecida por la Ley se persigue fomentar la valorización de los residuos siguiendo las estrategias de las políticas medioambientales en materia de residuos.

La relación de residuos peligrosos susceptibles de valorización se publicará mediante Orden de la Consejería de Medio Ambiente.

En cuanto a la gestión del tributo, el sustituto debe presentar y suscribir declaración trimestral en el plazo de 20 días naturales desde el fin del trimestre, incluyendo todas las operaciones gravadas durante el periodo. Sin perjuicio de lo anterior, los sujetos pasivos deben presentar una declaración resumen anual en los 20 primeros días del año.

Por otra parte, en relación con la segunda modalidad de hecho imponible, el depósito temporal de residuos en las instalaciones del productor de los residuos, la Ley 18/2003 recoge en el artículo 75 una disposición relativa al inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, fijándolo en el momento en que la Administración tenga conocimiento de la existencia de ese depósito temporal.

3.4. Propuestas de reforma de la Fiscalidad sobre los residuos en Andalucía

A la espera de que el Estado se decida, siguiendo las recomendaciones que hemos apuntado que ha formulado la Comisión Europea, a establecer un tributo sobre el vertido o la incineración de residuos en la línea del que se ha anunciado y que antes hemos analizado, se propone la introducción de algunas modificaciones en la regulación actual del Impuesto sobre residuos peligrosos en Andalucía. Con el paso de los años en su regulación se han detectado algunos problemas que convendría solucionar a través de una actualización de su regulación. Para corregir esos problemas se efectúan a continuación diversas propuestas de reforma.

PROPUESTA 1: Modificación de la definición de vertederos del artículo 66 de la Ley 18/2003

Un problema importante que no está bien regulado en la actualidad es el gravamen de la eliminación de residuos de construcción con amianto. El impuesto grava el depósito de residuos que tengan la consideración de peligrosos y de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 de la Ley 18/2003 “se considerarán residuos peligrosos los que tengan tal calificación de acuerdo con la legislación estatal sobre la materia, la normativa comunitaria, los convenios internacionales en los que el Reino de España sea parte, y la demás normativa que resulte de aplicación. Igualmente se considerarán residuos peligrosos los recipientes y envases que hayan contenido aquéllos”. Por tanto debemos acudir a la legislación estatal y europea para determinar si los residuos con amianto pueden conceptuarse como peligrosos.

Dentro de la normativa europea nos encontramos con la Decisión de la Comisión de 18 de diciembre de 2014, por la que se modifica la Decisión 2000/532/CE, sobre la lista de residuos, de conformidad con la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Diario Oficial de la Unión Europea, Serie L 370, de 30 de diciembre de 2014). En esta Orden se incluye una larga lista de tipos de residuos que figuran definidos mediante códigos de varias cifras y clasificados por capítulos. Dentro del capítulo 17 que lleva por título “Residuos de la construcción y demolición (incluida la tierra excavada de zonas contaminadas)” se incluye un apartado 17 06 específico para Materiales de aislamiento y materiales de construcción que contienen amianto. Además también se incluyen en esta lista otros residuos que contienen amianto que no proceden de la construcción como son: residuos de electrólisis que contienen amianto; residuos procedentes de la transformación del amianto; residuos de la fabricación de fibrocemento que contienen amianto; envases metálicos, incluidos los recipientes a presión vacíos, que contienen una matriz sólida y porosa peligrosa (por ejemplo, amianto); zapatas de freno que contienen amianto; equipos eléctricos y electrónicos desechados que contienen amianto libre. Todos estos residuos están marcados con un asterisco en la lista de residuos, lo que significa según se explica en el Anexo de esta Decisión de la Comisión Europea que tienen la consideración de residuos peligrosos con arreglo a la Directiva 2008/98/CE. La actualización realizada por la Decisión de 18 de diciembre de 2014 es importante porque por ejemplo en la Decisión 2000/532/CE no se calificaban como peligrosos los residuos de la fabricación de amianto-cemento o los materiales de construcción derivados del amianto.

A la vista de lo expuesto una primera propuesta consistiría en modificar la definición de vertederos contenida en el segundo párrafo del artículo 66 de la Ley 18/2003. Una propuesta de nueva redacción podría ser:

“Asimismo, se considerarán vertederos tanto los que se califiquen como vertederos para residuos peligrosos con arreglo al Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, como aquellos otros tanto públicos como privados en los que se depositen tanto residuos peligrosos como no peligrosos de conformidad con la normativa estatal y europea”.

PROPUESTA 2: Modificación de la definición de sujetos pasivos. Modificación del artículo 70 de la Ley 18/2003

La segunda propuesta que queremos plantear pasaría por retocar la redacción del artículo 70, apartados 1 y 2, con el fin de clarificar que son sujetos pasivos las personas jurídicas que entreguen residuos peligrosos en cualquier vertedero apto para su recepción. Una propuesta de nueva redacción podría ser:

“1. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, que entreguen los residuos peligrosos en un vertedero para residuos peligrosos o para residuos no peligrosos para su depósito, así como aquéllas que superen el plazo máximo permitido por la Ley para el depósito temporal previo a la eliminación o valorización de los residuos sin la correspondiente autorización.

2. Tendrán la consideración de sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, que sean titulares de la explotación de los vertederos de residuos a que se refiere la letra a) del artículo 67 de la presente Ley.”

Se trataría de aclarar que son sujetos pasivos las personas que entreguen los residuos peligrosos no sólo en los específicos para residuos peligrosos sino también en los destinados a residuos no peligrosos.

PROPUESTA 3: Modificación del artículo 70 de la Ley 18/2003

La tercera propuesta que vamos a realizar consiste en actualizar la remisión que hace el artículo 70.1 a la Ley General Tributaria al definir los sujetos pasivos del impuesto sustituyendo la referencia al artículo 33 por el artículo 35.4 que es el precepto de la vigente Ley General Tributaria que regula los entes sin personalidad jurídica.

Junto a lo anterior sería conveniente eliminar en el apartado 2 la palabra peligrosos con el fin de que la remisión al artículo 67 permita incluir tanto a los vertederos para residuos peligrosos como a los vertederos para residuos no peligrosos.

PROPUESTA 4: Análisis del grado de cumplimiento de la previsión contenida en el párrafo tercero del artículo 15.1 de la Ley 18/2003

En materia de afectación de los ingresos recaudados con este tributo el párrafo tercero del artículo 15 de la Ley 18/2003, en la redacción dada a este precepto por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 5 de diciembre, dispone:

“Sin perjuicio de lo anterior, la Consejería competente en materia de medio ambiente podrá incluir en el Anteproyecto del Presupuesto de la Comunidad Autónoma créditos para transferencias de financiación a los municipios donde exista un vertedero de residuos peligrosos, por un importe equivalente al 100% de los ingresos efectivamente recaudados correspondientes a los depósitos entregados en dichos vertederos, con objeto de compensar gastos, daños y perjuicios derivados de la existencia de este tipo de vertederos en su término municipal.”

Con anterioridad la disposición final sexta de la Ley 1/2015, de 21 de diciembre, había redactado esta norma de la siguiente manera:

“Sin perjuicio de lo anterior, la Consejería competente en materia de medio ambiente podrá incluir en el Anteproyecto del Presupuesto de la Comunidad Autónoma créditos para transferencias de financiación a los municipios donde exista un vertedero de residuos peligrosos, por un importe equivalente al 30% de la cuota tributaria correspondiente a los depósitos entregados en dichos vertederos, con objeto de compensar gastos, daños y perjuicios derivados de la existencia de este tipo de vertederos en su término municipal. Dicho importe se podrá incrementar un 30% para municipios de menos de 20.000 habitantes y un 15% adicional para municipios con términos municipales menores de 100 kilómetros cuadrados.”

Obsérvese que el texto vigente ha elevado el porcentaje de créditos destinados a transferencias de financiación a los municipios donde exista un vertedero de residuos peligrosos desde el 30% hasta el 100% de los ingresos efectivamente recaudados correspondientes a los depósitos entregados en dichos vertederos y además ya no se distinguen posibles porcentajes diferenciados en función de la población del municipio donde radique el vertedero.

La Propuesta consistiría en realizar un análisis del grado de cumplimiento de este compromiso legal y en caso de incumplirse proceder a su corrección en el futuro porque ello supondría un paso adelante

hacia la integración de la perspectiva verde en los Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, área en el que Andalucía ha sido pionera. En el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2021 figura esta previsión en relación con cuatro vertederos:

CAPITULO 4.- TRANSFERENCIAS CORRIENTES				
ARTICULO 46. A CORPORACIONES LOCALES				
464		A AYUNTAMIENTOS		
	.01	A AYUNTAMIENTOS		
		A AYO.JEREZ COMPENSACIÓN VERTEDERO	19.504	
		RESIDUOS SOLIDOS PELIGROSOS		
	.02	A AYUNTAMIENTOS		
		A AYO. NERVA PARA COMPENSACIÓN VERTEDERO	172.983	
		RESIDUOS SÓLIDOS PELIGROSOS		
	.03	A AYUNTAMIENTOS		
		A AYO. LOS BARRIOS PARA COMPENSACIÓN	16.837	
		VERTEDERO RESIDUOS SÓLIDOS PELIG		
	.04	A AYUNTAMIENTOS		
		A AYUNTAM. DE CÓRDOBA PARA COMPENSACIÓN	95	209.419
		VERTED. RESID. SÓLIDOS PELIGR		209.419

En definitiva, se trataría de verificar que se está cumpliendo ese compromiso de incluir en el presupuesto créditos destinados a transferencias de financiación a todos aquellos municipios donde estén ubicados vertederos de residuos peligrosos conforme a la lista de gestores peligrosos que puede consultarse en la web de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible, en el siguiente enlace: <http://www.juntadeandalucia.es/medioambiente/site/portalweb/menuitem.7e1c-f46ddf59bb227a9ebe205510e1ca/?vgnnextoid=efd43470956ad310VgnVCM2000000624e50aRCRD&vg-nextchannel=3a3edab304ae1410VgnVCM2000000624e50aRCRD>.

PROPUESTA 5: Creación de un impuesto nuevo sobre el depósito de residuos en vertederos públicos y privados

Ello supondría dar un paso adelante y no esperar a que el Estado apruebe un impuesto sobre depósito de residuos municipales, industriales y de la construcción, así como sobre la incineración de residuos municipales e industriales. En definitiva de lo que se trataría es de establecer un impuesto para gravar el depósito de residuos en vertederos públicos y privados.

Los tipos de gravamen deberían modularse en función de las características de peligrosidad de los residuos.

En todo caso, a modo de propuesta y conforme a las conversaciones mantenidas con los técnicos del Servicio de Inspección podría contemplar los siguientes tipos de gravamen:

- Residuos peligrosos susceptibles de valorización: 50 euros por tonelada.
- Residuos peligrosos no valorizables: 25 euros por tonelada.
- Residuos peligrosos en depósito temporal (más de 6 meses con autorización): 20 euros por tonelada.
- Residuos inertizados: 35 euros por tonelada.
- Residuos No peligrosos no municipales: 20 euros por tonelada.
- Residuos No peligrosos municipales: 20 euros por tonelada.
- Residuos de la Construcción y Demolición: 6 euros por tonelada

PROPUESTA 6: Creación de un impuesto por la valorización energética de los residuos que no hayan pasado un reciclaje previo

Junto a la modificación del actual Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, en las conversaciones mantenidas con técnicos de Medio Ambiente, concretamente con el Servicio de Inspección, se nos ha sugerido que podría pensarse en la creación de un nuevo Impuesto por la valoración energética de los residuos que no hayan pasado por un reciclaje previo. Los tipos de gravamen de este tributo podrían ser, por ejemplo, los siguientes:

- Residuos Peligrosos: 40 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- Residuos No peligrosos no municipales: 10 euros por tonelada
- Residuos No peligrosos municipales: 10 euros por tonelada

3.5. Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso de Andalucía

La Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, creó el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía, siguiendo así el ejemplo de los tributos sobre bolsas existentes en otros países de la Unión Europea como Irlanda o Malta. Su artículo 7 lo define como impuesto de carácter indirecto y naturaleza real, cuyo objeto es disminuir la utilización de las mismas, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente.

Su hecho imponible está constituido por el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial. Se declaran exentas del impuesto las bolsas de plástico suministradas por establecimientos comerciales dedicados a la venta minorista cuyos titulares estén dados de alta exclusivamente en alguno de los epígrafes de la agrupación 64 del Impuesto sobre Actividades Económicas, con excepción de los epígrafes comprendidos en los grupos 645, 646 y 647, las bolsas de plástico diseñadas para su reutilización, así como las bolsas de plástico biodegradables. El artículo 2 de la Orden de 14 de abril de 2011, por la que se aprueban los modelos 751 de Autoliquidación Trimestral y 752 de Declaración Anual, se determina el lugar de pago y se regulan determinados aspectos para la aplicación en su párrafo 4, define Biodegradable como: "cualidad o característica que presenta un compuesto químico orgánico que se descompone por microorganismos en presencia de oxígeno para dar dióxido de carbono, agua, sales minerales de cualquier otro elemento presente (mineralización) y nueva biomasa; o bien en ausencia de oxígeno, para dar dióxido de carbono, metano, sales minerales y nueva biomasa." Y en el apartado 5 Bolsas Biodegradables como: "aquellas que cumplen los requisitos establecidos en la Norma UNE-EN ISO 13432:2001: Envases y embalajes: Requisitos de los envases y embalajes valorizables mediante compostaje y biodegradación. Programa de ensayo y criterios de evaluación para la aceptación final del envase o embalaje." En cambio, no se declaran exentas por ejemplo las bolsas de papel.

Por otra parte, según ha aclarado la consulta 11/2011 de la Dirección General de Financiación y Tributos de la Junta de Andalucía se excluye del ámbito subjetivo del impuesto a los comerciantes mayoristas porque sus clientes no son consumidores finales. En cambio sí se incluyen, según aclara la consulta 17/2011, las bolsas de plástico para transportes trajes o bolsa portatraje.

La base imponible está constituida por el número de bolsas de plástico de un solo uso suministradas a los consumidores durante el periodo impositivo y el tipo impositivo es de 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso suministrada.

Los sujetos pasivos, que serán los titulares de establecimientos que suministren bolsas de plástico de un solo uso a los consumidores, deberán repercutirles íntegramente el importe total del impuesto.

Siguiendo el ejemplo de Andalucía la Comunidad Autónoma de Cantabria estableció un impuesto similar al de Andalucía a través de su Ley 11/2010, de 23 de diciembre. Este impuesto tuvo una corta vida pues fue derogado con efectos de 31 de diciembre de 2011 por la disposición derogatoria 2 de la Ley 5/2011, de 29 de diciembre, de la Comunidad cántabra.

La recaudación de este impuesto en Andalucía no se ha mantenido estable. Así, en 2012 ascendió a algo más de 735.000 euros, para después caer a algo más 445.000 en 2013 y seguir descendiendo en años posteriores hasta tocar fondo en 2017 con una recaudación de algo más de 270.000 euros. Posteriormente se ha producido una recuperación y en 2018 se ha recaudado algo más de 321.000 euros y en 2019 algo más de 572.000 euros. Según los datos provisionales de las estadísticas de recaudación tributaria de la Junta de Andalucía que se han publicado de 2020 –la última que se ha publicado es del mes de octubre– se ha producido un descenso del orden del 70%. Hay que tener en cuenta que la previsión de ingresos que figura para este impuesto en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma para 2021 es de 581.923 euros.

Como ya hemos indicado antes al analizar no está claro si el proyectado impuesto estatal sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales que crea en el Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados grava las bolsas de plástico. Si así fuera finalmente y el impuesto andaluz dejara de aplicarse de conformidad con lo previsto en el artículo 6.2 de la LOFCA se tendría que compensar a la Comunidad Autónoma, de la misma manera que en el momento actual se está compensando a Andalucía por la no aplicación de los Impuestos propios sobre depósitos de clientes en entidades de crédito (compensación que asciende para 2021 según consta en el Proyecto de Presupuestos de Andalucía para 2021 a algo más de 204 millones de euros) y sobre depósito de residuos radiactivos (algo más de 9 millones de euros).

3.6. Impuesto compensatorio ambiental minero

Dentro del bloque de tributos sobre residuos el último que se va a analizar es el Impuesto compensatorio ambiental minero de Galicia, creado por la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de esta Comunidad Autónoma. Grava la alteración de la superficie o suelo como consecuencia de la extracción a partir de las concesiones de explotación en los términos de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de minas, referidas a minerales metálicos industriales y metales preciosos, así como el depósito o almacenamiento en vertederos públicos o privados, situados en la Comunidad Autónoma de Galicia de residuos mineros procedentes de la extracción o derivados del proceso de beneficio, de los minerales metálicos industriales y metales preciosos también en los términos de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de minas. Para la catalogación de los residuos mineros se tendrá en cuenta la clasificación prevista en la normativa medioambiental vigente.

Son contribuyentes de este tributo las personas físicas, jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que, bajo cualquier título, realicen las actividades constitutivas del hecho imponible del impuesto, aun cuando no sean titulares de las concesiones mineras otorgadas para recursos minerales metálicos industriales y metales preciosos, al amparo de la Ley 3/2008, de 23 de mayo, de ordenación minera de Galicia o, en su caso, de las autorizaciones de las instalaciones de depósito o almacenamiento de residuos. Además, se presumirá, salvo prueba en contrario, que las citadas actividades son realizadas por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente concesión administrativa o autorización administrativa del depósito o almacén de residuos. En caso de que el almacenamiento de residuos provenga del tratamiento de minerales extraídos en otra explotación, incluso fuera del territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, será sujeto pasivo contribuyente quien realice la explotación del depósito o almacén de los residuos mineros. Igualmente tendrán la consideración de sujetos pasivos quienes alteren superficies o depositen o almacenen residuos, aun cuando carezcan de la autorización administrativa correspondiente, exigiéndose el impuesto en estos casos independientemente de la incoación del procedimiento sancionador que corresponda.

La regulación de los sujetos pasivos se completa con la configuración como responsables solidarios de los titulares de las concesiones mineras, de las autorizaciones administrativas del depósito o almacén de los residuos o de las instalaciones o terrenos en que se almacenen los residuos, cuando no coincidan con los que realicen las actividades gravadas, así como aquellos sujetos que transporten residuos mineros, cuando no sea posible identificar la procedencia de los residuos.

La base imponible en el supuesto de alteración de la superficie o del suelo como consecuencia de la extracción de minerales metálicos industriales y metales preciosos, estará constituida por la superficie total afectada por las explotaciones e instalaciones, expresada en hectáreas o fracciones de superficie alteradas y no restauradas en la fecha de devengo. En el caso de almacenamiento de residuos la base imponible serán las toneladas depositadas o almacenadas de residuos sólidos y/o los metros cúbicos de volumen depositados o almacenados de residuos no sólidos a lo largo del período impositivo. La base imponible se determinará, con carácter general, por estimación directa. También están previstos, de todos modos, el método de estimación objetiva que podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de los métodos e indicadores objetivos vinculados a la actividad, o por referencia a índices, módulos o cualesquiera otros parámetros de acuerdo con lo que se establezca y el método de estimación indirecta, al que podrá acudir en los casos señalados en la Ley General Tributaria.

El tipo de gravamen que se aplicará sobre dicha base en los casos de alteración de la superficie o del suelo como consecuencia de la extracción de minerales metálicos industriales y metales preciosos será de 12.500 euros por cada hectárea o fracción de superficie alterada no restaurada. En los supuestos de almacenamiento de residuos, los tipos de gravamen serán los siguientes:

- Por cada tonelada o metro cúbico de residuo peligroso depositado o almacenado: 0'125 euros.
- Por cada tonelada o metro cúbico de residuo no peligroso no inerte depositado o almacenado: 0,0125 euros
- Por cada tonelada o metro cúbico de residuo no peligroso inerte depositado o almacenado: 0'00625 euros.

A los residuos generados en el proceso de beneficio del mineral se les aplicará un coeficiente de incremento de 1,2 y a los procedentes, en su caso, de fuera de Galicia se les aplicará un coeficiente de incremento del 1,5.

Los sujetos pasivos están obligados a presentar por cada una de las concesiones y por cada una de las instalaciones receptoras de residuos mineros que exploten una declaración inicial, la autoliquidación del impuesto y los pagos a cuenta del importe de la deuda tributaria definitiva, por aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible provisional acumulada desde el principio del período impositivo hasta el final del plazo al que se refiera el pago.

El período impositivo coincide con el año natural, produciéndose el devengo el 31 de diciembre de cada año.

Se prevé la afectación de los ingresos derivados del impuesto, deducidos los costes de gestión, a actuaciones de compensación y reequilibrio ambiental y territorial, paisajísticas y de desarrollo tecnológico minero.

CAPÍTULO OCTAVO

**Otros posibles impuestos
y medidas fiscales
ambientales**

1. Tributos sobre el consumo de productos con efectos perjudiciales en la salud de la población

En este último capítulo vamos a analizar otros posibles impuestos que podría establecer la Comunidad Autónoma. En primer lugar analizaremos una figura que se ha creado en algunos países y en España por la Comunidad Autónoma de Cataluña. Se trata del impuesto sobre bebidas azucaradas.

La Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, introdujo con efectos desde el 1 de mayo de 2017 un tributo que grava que el consumo de bebidas azucaradas envasadas por razón de los efectos que tienen en la salud de la población. Según se indica en su exposición de motivos la creación de este impuesto tiene por objeto dar cumplimiento a la recomendación de la Organización Mundial de la Salud, recogida en un informe de 11 de octubre de 2016, que insta a aprobar e impulsar medidas impositivas que graven las bebidas azucaradas con el objetivo de reducir problemas como la obesidad y determinados tipos de diabetes.

Aunque es cierto que en los últimos años se han incrementado el número de bebidas con edulcorantes alternativos, aquellas con contenido de azúcar siguen siendo las preeminentes. Las estadísticas no pueden ser más clarificadoras. Conforme a la Base de Datos de Consumo en Hogares del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente el consumo medio de gaseosas y bebidas refrescantes en Andalucía se sitúa en 47,31 litros por habitante y año. La distribución entre todos los productos que conforman este mercado es la siguiente en Andalucía:

Distribución del consumo de bebidas refrescantes en Andalucía 2019

Producto	Volumen (miles de kg)	Valor (miles de €)	Precio medio kg	Consumo per capita	Gasto per capita
Gaseosas y bebidas refrescantes	410.823,69	319.837,09	0,78	47,31	36,84
Gaseosas	24.276,58	8.408,65	0,35	2,8	0,98
Bebidas refrescantes	386.547,13	311.428,44	0,81	44,53	35,87
Bebidas refrescantes, naranja	47.806,18	30.472,95	0,64	5,5	3,5
Bebidas refrescantes, limón	29.531,07	16.129,43	0,55	3,4	1,86
Bebidas refrescantes. cola	187.422,94	143.069,18	0,76	21,59	16,47
Cola normal	79.000,78	60.159,53	0,76	9,11	6,93
Cola light	82.125,42	60.950,90	0,74	9,46	7,03
Cola sin cafeína	1.855,53	1.387,87	0,75	0,22	0,17
Cola light sin cafeína	24.441,25	20.570,88	0,84	2,82	2,37
Bebidas refrescantes, tónica	8.744,76	11.938,93	1,37	1,01	1,36
Bebidas refrescantes té/ café	24.213,97	23.925,70	0,99	2,79	2,73
Bebidas refrescantes isotónicas	22.813,44	26.229,36	1,15	2,63	3,05
Otras bebidas refrescantes	66.014,78	59.662,92	0,90	7,62	6,86
Bebidas zumo + leche	36.358,35	33.106,78	0,91	4,2	3,84

Si tenemos en cuenta el contenido de azúcar añadido de estas bebidas y los hábitos de consumo dentro de las mismas (las opciones denominadas “light”, especialmente en las bebidas de cola representan más del 50% del consumo, con un incremento muy importante en los últimos años) la ingesta media de azúcar por habitante y año proveniente de estas bebidas supera los 2,5 kg. Ciertamente España ha conseguido estabilizar las cifras de obesidad en su población, logro que no es compartido por gran parte de los países de nuestro entorno. Ahora bien, dichas cifras pueden y deben reducirse mediante un paquete de medidas amplio que alcance al consumo de azúcar añadido incluyendo, como no, a las bebidas azucaradas y ello podría conseguirse a través de la introducción de un impuesto autonómico.

Según la guía sobre “Ingesta de azúcar para niños y adultos” publicada por la Organización Mundial de la Salud en 2015 (https://www.who.int/nutrition/publications/guidelines/sugars_intake/es/) la ingesta máxima de azúcares libres (o añadidos) no debe superar el 10% de la energía total consumida, el equivalente a 50 g/ día, unas 12 cucharillas, si bien aconseja reducirla por debajo del 5% del total de energía (el equivalente a 25g/día ó 6 cucharillas).

Conforme constata el estudio ANIBES sobre adecuación de la ingesta de azúcares totales y añadidos en la dieta española a las recomendaciones , (http://scielo.isciii.es/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0212-16112017001000010) el cumplimiento de estas directrices por parte de la población española varía en función de los estratos de edad, siendo muy superior el consumo en menores de edad que en adultos. De este modo, solo el 58,2% de la población infantil cumpliría con las recomendaciones básicas de la OMS (menos de un 10% de la energía total a partir de azúcares añadidos); este porcentaje se eleva al 76,7% en adultos entre 18 y 64 años y al 89,8% para los mayores de 65 años.

La propia Organización Mundial de la Salud ha recomendado en su Informe “Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases” (<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/250131/9789241511247-eng.pdf;jsessionid=775995CCF074C21575B49450274D8FCF?sequence=1>) publicado en 2016 (la publicación trae causa de un Congreso celebrado en Ginebra en 2015) el establecimiento de un impuesto sobre las bebidas azucaradas que incremente su precio en un 20% para conseguir una reducción del consumo equivalente. Según este Informe, los grupos más vulnerables, también con mayor tendencia a la obesidad, como las rentas bajas o los jóvenes, responden en mayor medida ante incrementos de precio, reduciendo su consumo en mayor proporción ante el establecimiento de impuestos específicos, hecho que adquiere especial relevancia en España al concentrarse el abuso de azúcar añadido en dichos grupos.

En esta línea de promover la disponibilidad de opciones más saludables para la ciudadanía debe enmarcarse la aprobación del Plan de colaboración para la mejora de la composición de los alimentos y bebidas y otras medidas 2020 del Ministerio de Consumo (http://www.aecosan.mssi.gob.es/AECOSAN/web/nutricion/seccion/plan_colaboracion.htm), que recoge los compromisos de reformulación de los sectores de la Fabricación y de la Distribución, para varios tipos de alimentos y bebidas de consumo habitual en las niños, jóvenes y familias y se centra en la reducción de azúcares añadidos, sal y grasas saturadas.

Hay que hacer notar que ya a finales de 2016 hubo un intento de incluir en los Presupuestos Generales del Estado para 2017 un impuesto sobre las bebidas azucaradas con un potencial recaudatorio de 200 millones de euros (https://elpais.com/economia/2016/12/02/actualidad/1480686026_115701.html). Sin embargo, esta propuesta no llegó nunca a incluirse en un Anteproyecto de Ley.

1.1. La situación en derecho comparado

En varios Estados se exigen desde hace años tributos sobre las bebidas refrescantes azucaradas. Vamos a repasar brevemente las figuras existentes en algunos países de nuestro entorno.

El país pionero ha sido Finlandia. Allí existe desde 2011 un impuesto sobre las bebidas refrescantes con un tipo más elevado sobre las bebidas con más de 5 gramos de azúcar por litro (de 0,11 €/l a 0,22 €/l). Su recaudación no se encuentra afectada a fines concretos. También se exige en este país nórdico un tributo sobre dulces y helados (0,95 €/kg). El debate en torno a dichos tributos fue continuo, especialmente respecto al impuesto sobre dulces y helados pues aparentemente discriminaba entre productos con similar contenido de azúcar (chocolates o caramelos sí estaban gravados mientras que las galletas no). De hecho, ante la presión de la Comisión Europea por la posibilidad de que Finlandia estuviera incurriendo en ayudas de Estado al favorecer a sus productores nacionales con dicho tributo, el Parlamento finés decidió abolir el impuesto con efectos desde el 1 de enero de 2017, manteniéndose solo sobre las bebidas azucaradas.

Francia también introdujo a través de los artículos 26 y 27 de su Ley n.º 2011-1977, de 28 de diciembre de 2011 y con efectos desde 2012, un impuesto bebidas para consumo humano con azúcares añadidos u otros endulzantes ("*contribution perçue sur les boissons et préparations liquides pour boissons destinées à la consommation humaine*"), cuya recaudación está afectada a la Seguridad Social. Este tributo se complementa en el país galo con la prohibición de expedición de bebidas en su conocida modalidad de "free refill" o lo que es lo mismo, libremente rellenables, especialmente común en restaurantes de comida rápida. Inicialmente el impuesto se fijó en 7,15 €/hl (7,15 céntimos por litro) y después se elevó a 7,53 €/hl. Pero a partir del 1 de julio de 2018 entró en vigor una nueva modalidad del tributo que tiene en cuenta el contenido de azúcar de las bebidas creando múltiples tramos en función del contenido en azúcar añadido, con el fin de penalizar aquellas bebidas con más de 10 g/l:

Tipo de gravamen en el impuesto Francés

(artículo 1613 ter Code Général des Impôts)

Azúcar Kg/hl	1 o -	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Tarifa €/hl	3	3,5	4	4,5	5,5	6,5	7,5	9,5	11,5	13,5	15,5	17,5	19,5	21,5	23,5

Portugal también introdujo con efectos desde el 1 de enero de 2017 un tributo sobre bebidas no alcohólicas que oscilaba entre 8,34 céntimos por litro (bebidas con contenido de azúcar inferior a 80 gramos por litro) y 16,69 céntimos por litro (contenido en azúcar superior a 80 gramos por litro). Según diversos estudios la introducción de este tributo ha permitido una reducción en las ventas de bebidas refrescantes del 6% en el primer trimestre de su vigencia (13,6% en las bebidas de cola) y un incremento del consumo de zumos, que están exentos del impuesto (27%). Su recaudación está afectada a la financiación del Servicio Nacional y de los Servicios Regionales de Salud de Azores y Madeira.

También existe un tributo sobre las bebidas refrescantes en el Reino Unido desde abril de 2018. Se trata de un gravamen que tiene dos tramos: 0,18 libras por litro para las bebidas con azúcar añadido entre 5 y 8 gramos de azúcar por cada 100 mililitros y 0,24 libras por litro para las bebidas con un contenido superior a los 8 gramos de azúcar por cada 100 mililitros.

En el caso de España se ha producido una novedad recientemente con la aprobación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, actualmente en tramitación en las Cortes Generales, que si finalmente son aprobados supondrá la introducción de una modificación en el número 1.º del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley del IVA, que incrementa el tipo impositivo del IVA aplicable bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento. Como justificación de esta modificación legal se indica en su Exposición de motivos que se trata de una “medida que constituye un compromiso social para racionalizar y promover su consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil” y que “resulta especialmente coherente con la finalidad perseguida de internalizar los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables basadas en un elevado consumo de bebidas que contengan edulcorantes añadidos en su composición.” Esta modificación se incluye en el artículo 69 de dicho Proyecto de Ley.

Esta posible elevación del tipo del IVA a nivel estatal para las bebidas azucaradas si bien no es incompatible con la posible introducción en Andalucía de un impuesto propio similar al existente en Cataluña, al que vamos a referirnos a continuación, es una cuestión que deberá tenerse en cuenta a la hora de tomar cualquier decisión al respecto.

1.2. El impuesto sobre bebidas azucaradas de Cataluña

La primera idea que nos gustaría destacar antes de entrar en el análisis del régimen jurídico del impuesto catalán es que con su introducción la Comunidad Autónoma de Cataluña se ha asegurado de momento una futura compensación en caso de que el Estado se decida a introducir un impuesto similar. Quizás sea esta la razón por la que esta Comunidad es tan creativa a la hora de inventar nuevos tributos.

Su hecho imponible está constituido por la adquisición de bebidas azucaradas envasadas, a título gratuito u oneroso, por el contribuyente definido por el artículo 73 de dicha Ley –que es, como ahora se explicará, la persona física o jurídica que suministra la bebida envasada al consumidor final del producto–, por razón de los efectos que el consumo de estas bebidas produce en la población.

A estos efectos, se consideran bebidas azucaradas las que contienen edulcorantes calóricos añadidos como, entre otros, azúcar, miel, fructosa, sacarosa, jarabe de maíz, jarabe de arce, néctar o jarabe de agave y jarabe de arroz. En particular, se declaran sujetos al tributo:

- a) Los refrescos o sodas: bebidas sin alcohol de distintos sabores, con o sin gas, preparadas comercialmente y que se venden en botellas o latas, así como las que se suministran al consumidor mediante un surtidor.
- b) Las bebidas de néctar de frutas y zumos de frutas.
- c) Las bebidas deportivas: bebidas diseñadas para ayudar a los atletas en la rehidratación, así como en la reposición de los electrolitos, el azúcar y otros nutrientes.
- d) Las bebidas de té y café.
- e) Las bebidas energéticas: bebidas carbonatadas que contienen grandes cantidades de cafeína, azúcar y otros ingredientes, como vitaminas, aminoácidos y estimulantes a base de hierbas.
- f) Leches endulzadas, bebidas alternativas de la leche, batidos y bebidas de leche con zumo de fruta.

g) Bebidas vegetales.

h) Aguas con sabores.

No está sujeto a este impuesto el consumo de:

a) Bebidas elaboradas a partir de zumos de fruta o de verdura naturales, concentrados o reconstituidos, o su combinación.

b) Leches o alternativas de las leches, que no contengan edulcorantes calóricos añadidos.

c) Yogures bebibles

d) Leches fermentadas bebibles.

e) Productos para uso médico.

f) Bebidas alcohólicas.

Se declaran no sujetas al impuesto las siguientes bebidas:

a) Bebidas elaboradas a partir de zumos de fruta o de verdura naturales, concentrados o reconstituidos, o su combinación.

b) Leches o alternativas de las leches, que no contengan edulcorantes calóricos añadidos.

c) Yogures bebibles

d) Leches fermentadas bebibles.

e) Productos para uso médico.

f) Bebidas alcohólicas.

Como antes se ha indicado es sujeto pasivo, a título de contribuyente, la persona física o jurídica que suministra la bebida azucarada envasada al consumidor final. El contribuyente está obligado a repercutir el impuesto al consumidor final de la bebida. Por otra parte, tiene la consideración de sustituto del contribuyente el distribuidor residente en territorio español que suministra las bebidas azucaradas envasadas al establecimiento que las pone a disposición del consumidor. La Ley aclara que si quien suministra las bebidas y el establecimiento que las pone a disposición del consumidor son la misma persona, se entiende que su relación con la Administración tributaria es a título de contribuyente y no de sustituto del contribuyente. La gestión de este tributo parece que no va a ser complicada pues en principio apenas 300 distribuidores concentrarán las liquidaciones, tal y como se señala en un artículo publicado en El Periódico de Cataluña el 29 de abril de 2017.

Inspirándose en el impuesto vigente en el Reino Unido (aunque con tipos más reducidos), la base imponible está constituida por la cantidad en litros de bebida azucarada envasada entregada por el distribuidor y adquirida por el contribuyente siendo los tipos de gravamen aplicables los siguientes:

0,10 euros (inicialmente fue 0,08) por litro para bebidas con un contenido de azúcar entre 5 y 8 gramos por 100 mililitros.

0,15 euros (inicialmente 0,12) por litro para bebidas con un contenido de azúcar superior a 8 gramos por 100 mililitros.

El impuesto se devenga en el momento de la adquisición de la bebida azucarada envasada por parte del contribuyente al distribuidor. Cuando quien suministra las bebidas y el establecimiento que las pone a disposición del consumidor son la misma persona, el impuesto se devenga en el momento en el que el contribuyente pone la bebida a disposición del consumo. El sustituto del contribuyente, o, si procede, el contribuyente, están obligados a presentar la autoliquidación del impuesto y a efectuar el correspondiente ingreso dentro del plazo que se establezca por reglamento.

Entre las ventajas que presenta este tributo la principal es que el mismo no fue recurrido ante el Tribunal Constitucional, a diferencia de lo que ha ocurrido con otros tributos recogidos en la misma norma que lo creó.

Como ya hemos explicado anteriormente conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la finalidad extrafiscal de un impuesto no basta con que figure en el preámbulo de la norma que lo crea “sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo” (Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre). Desde esta perspectiva sí creemos que se trata de un impuesto extrafiscal por varias razones. En primer lugar, porque si bien el hecho imponible se produce cuando adquiere las bebidas quien posteriormente las suministra, el hecho de que se contemple la repercusión hace que sea el consumidor quien finalmente lo soporte y que en definitiva se puede incidir en su comportamiento respecto al consumo de este tipo de bebidas. Por otra parte, el hecho de que la determinación de la cuota dependa del contenido de azúcar de las bebidas con un tramo no sujeto para bebidas con un contenido inferior a 5 gramos de azúcar por cada 100 mililitros hace que estemos ante un incentivo para que los productores reduzcan el contenido de azúcar por debajo de dichos umbrales, lo cual es sin duda un indicio de extrafiscalidad.

Lo único que podría objetarse a este impuesto es que su recaudación no se encuentra afectada, a diferencia de lo que ocurre en los tributos homólogos vigentes en otros países. Sin embargo hay que tener en cuenta que esto no es un inconveniente porque el Tribunal Constitucional ha declarado en su Sentencia 179/2006 que la afectación de ingresos “no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal”.

1.3. Consideraciones sobre la posibilidad de introducir un impuesto andaluz sobre bebidas azucaradas

Si la Comunidad Autónoma de Andalucía se decide a establecer un impuesto de estas características sería conveniente tener en cuenta al menos los siguientes aspectos.

En primer lugar, el tributo debería gravar las bebidas en función del contenido efectivo de azúcar añadido otros edulcorantes calóricos presentes en las mismas.

Tal vez sería conveniente no gravar las bebidas, refrescantes o no, que no contengan azúcares o edulcorantes calóricos añadidos, como por ejemplo las bebidas “light” o “zero”.

A diferencia de lo que ocurre con los azúcares, cuya vinculación con la obesidad y la diabetes está contrastada, no existen evidencias científicas sobre el carácter perjudicial de los edulcorantes artificiales.

Por otra parte, extender el tributo a bebidas sin calorías podría distorsionar la percepción por parte de los contribuyentes de su carácter extrafiscal.

Si el precio medio del litro de bebida refrescante en España se sitúa entorno a 0,83 euros/litro –según consta en la página 98 del Informe del consumo alimentario en España 2018, publicado por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación—y suponiendo que un incremento del precio en un 20% podría reducir potencialmente el consumo en ese mismo porcentaje del 20% , dicho incremento del precio –suponiendo que el impuesto se incluya en la base imponible del IVA—se produciría con un incremento del precio de 16-17 céntimos de euro por litro. Este podría ser el tipo máximo porque como hemos visto en el caso de Cataluña el impuesto vigente tiene tipos inferiores, y después a partir de ahí diseñar una tarifa o escala decreciente.

En este sentido, quizás la forma de incentivar la reducción del contenido en azúcar de las bebidas tal vez podría venir introduciendo una escala de tipos de gravamen con cuatro o cinco tramos como por ejemplo:

Azúcar (g/100 ml)	2-4	4-6	6-8	+ 8
Tarifa cts/l	4	8	12	16

En todo caso, persistiría un problema que sería la convivencia de un impuesto autonómico sobre bebidas azucaradas y un impuesto sobre el vino a tipo 0 o sobre la cerveza, que apenas alcanza los 0,10 €/litro, teniendo en cuenta los efectos perjudiciales que produce el alcohol.

En tercer término y si bien no es necesaria la afectación de la recaudación a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para su consideración como tributo extrafiscal, podría ser conveniente la afectación de su recaudación a fines concretos como podrían ser por ejemplo políticas de educación y fomento de hábitos saludables de alimentación.

2. Gravamen de protección civil

El segundo impuesto que analizaremos en este último capítulo es el Gravamen de Protección Civil de Cataluña, creado por la Ley 4/1997, de Protección Civil de Cataluña. Es un tributo que grava determinados elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil en esta Comunidad, con el fin de contribuir a la financiación de las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación.

Están sujetos al mismo los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil situados en dicha Comunidad y en concreto: instalaciones industriales o almacenes en los que se utilicen, almacenen, depositen o produzcan sustancias peligrosas; instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas; aeropuertos y aeródromos; presas hidráulicas; instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica; instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía

eléctrica. Se declaran exentos de este tributo los elementos patrimoniales afectos a actividades desarrolladas directamente por el Estado, por la Generalidad, por la Agencia Catalana del Agua, por las Corporaciones Locales o por sus Organismos Autónomos de carácter administrativo; las instalaciones y estructuras afectas a la producción de combustibles, carburantes o energía eléctrica mediante la transformación de residuos sólidos y líquidos; las estaciones transformadoras de energía eléctrica y las redes de distribución de tensión, siempre que en ambos casos la tensión sea inferior a los límites que establece la propia Ley; las instalaciones de producción de energía eléctrica incluidas en el régimen especial de potencia nominal inferior a 50 megavatios y las conducciones de gas propano y gas natural que cumplan los requisitos que la Ley establece y las centrales nucleares. Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades que realizan la actividad a la que están afectos los elementos patrimoniales citados.

Para la determinación de la base imponible se distingue según el elemento patrimonial. Así, en el caso de instalaciones industriales estará constituida por la cantidad almacenada de sustancias peligrosas; en instalaciones y estructuras de transporte de sustancias por el metro lineal: en aeródromos y aeropuertos por número de vuelos y capacidad de pasajeros de cada aeronave; en las presas hidráulicas por metros cúbicos de capacidad; en las instalaciones de producción o transformación de energía eléctrica por la potencia normal de generación de energía eléctrica en megavatios y en las instalaciones de transporte y suministro de energía eléctrica por la potencia expresada en kilovoltios. El tipo de gravamen varía en función de las instalaciones de que se trata, estableciéndose una cantidad máxima a ingresar por cada instalación o red y para cada actividad. Su recaudación está afectada íntegramente a la financiación de las actividades de previsión, prevención, planificación, intervención, información y formación en materia de protección civil y extinción de incendios, adjudicándose a las Administraciones que, según la Ley, son competentes en la materia, de acuerdo con un plan aprobado por el Gobierno.

Este impuesto fue recurrido ante el Tribunal Constitucional por la Presidencia del Gobierno por vulneración del artículo 6.3 LOFCA por considerar que recaía sobre una materia gravada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y por el Impuesto sobre Actividades Económicas. El Tribunal Constitucional en su Sentencia 168/2004, de 6 de octubre, concluyó que no se apreciaba vulneración de la prohibición de doble imposición contenida en el artículo 6.3 LOFCA. Según el Tribunal “en el caso del impuesto sobre bienes inmuebles se grava la propiedad inmobiliaria, medida en función del valor catastral de los bienes, mientras que en el impuesto sobre actividades económicas se grava el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto”. El objeto del impuesto catalán no coincide con ninguno de esos dos impuestos municipales “puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil”. El objeto del gravamen –concluye el Tribunal– no son dichos elementos patrimoniales, sino el riesgo potencial de las actividades e instalaciones allí mencionadas.

3. Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales

Otro grupo de impuestos propios autonómicos que se han pretendido calificar como ambientales son los que recaen sobre grandes establecimientos comerciales. Actualmente cuentan con impuestos de este tipo las Comunidades Autónomas de Aragón, Asturias, Cataluña y Navarra. En Aragón se denomina Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, mientras que en las otras tres Comunidades su denominación es Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Canarias y La Rioja también establecieron un impuesto de este tipo denominado Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por grandes establecimientos comerciales, pero finalmente ha sido suspendida su aplicación. En el caso de Canarias este impuesto fue derogado con efectos desde el 1 de enero de 2016 por disp. final 1.1 de Ley núm. 11/2015, de 29 de diciembre.

Se trata de tributos que si nos atenemos a lo dicen las Exposiciones de motivos de las Leyes de las Comunidades Autónomas que los han creado no tienen una finalidad esencialmente recaudatoria, sino extrafiscal. Así, todas estas Comunidades Autónomas justifican el impuesto por la incidencia negativa que estos grandes establecimientos tienen en el medio ambiente y en la necesidad de corregir sus perjudiciales efectos. En este sentido, lo que gravan estos tributos es la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados en grandes superficies, dado que esta circunstancia puede generar externalidades negativas en el medio ambiente, con un coste que estos establecimientos no asumen. Así por ejemplo, la Exposición de motivos de la Ley catalana 16/2000, de 29 de diciembre, de creación del impuesto catalán, afirma que “la implantación de explotaciones comerciales de gran superficie, en la mayoría de los casos periféricas a los centros urbanos, produce un impacto en el equilibrio y la ordenación territoriales del país, tanto por la construcción de nuevas áreas urbanizadas en las cercanías de los centros comerciales como por el incremento del número total de desplazamientos que generan”. Estas circunstancias –prosigue diciendo dicha Exposición de motivos– “imponen, a menudo sin alternativa, el uso del automóvil particular para acceder a los centros, con unas consecuencias indeseadas tan previsibles como la saturación periódica de la circulación rodada en las zonas afectadas y el consiguiente aumento de los índices de polución atmosférica.”

Una característica común de estos tributos es la afectación de sus recursos, aunque no siempre al mismo fin. Así, en el caso del impuesto catalán el impuesto queda afectado al fomento de medidas para la modernización del comercio urbano y al desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales. En la Rioja, los ingresos se destinaban a programas de protección del medio ambiente y en Asturias a la elaboración y ejecución de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, así como a la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras. En Aragón, una vez deducidos los costes de gestión y colaboración, a la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado por el efecto negativo derivado de determinadas actividades contaminantes de los recursos naturales. Finalmente, el caso navarro es bastante singular, pues si bien existía una afectación de los recursos obtenidos, la cual inicialmente era a programas de actuación para la rehabilitación y potenciación de las actividades terciarias en los centros urbanos, para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructura, posteriormente, con la Ley 29/2013 de 25 de septiembre, desapareció la referencia al medio ambiente e infraestructuras y hay que subrayar que la nueva ley reguladora del Impuesto, Ley foral 39/2013, de 28 de diciembre, ha eliminado cualquier alusión a afectación de los recursos obtenidos.

Como después se comentará la constitucionalidad de estos tributos fue cuestionada y, de hecho, se plantearon recursos de inconstitucionalidad contra las leyes catalana, asturiana, navarra y aragonesa. En efecto, se alegaba que estos impuestos eran contrarios a los arts. 38 y 139 de la Constitución, que consagran la libertad de empresa y la libre circulación de personas y bienes en todo el territorio español, respectivamente, pero sobre todo se denunciaba la vulneración de los arts. 6.2 y 6.3 LOFCA, pues los nuevos impuestos autonómicos gravaban hechos imponible ya gravados por el IS, el IBI y el IAE. Adelantamos que el Tribunal Constitucional finalmente avaló la constitucionalidad de los preceptos debatidos, pero no por ello han dejado estos impuestos de suscitar la polémica.

3.1. Hecho imponible y sujetos pasivos

Prácticamente la regulación de todos es muy similar por lo que tomaremos como modelo para la exposición el impuesto catalán. Su hecho imponible está constituido por “la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano”. La única definición que se aparta de las demás es la del hecho imponible del impuesto aragonés pues en él, el hecho imponible viene constituido por el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes. Pero aunque aparentemente pudiera parecer que hay diferencias en el fondo se está gravando lo mismo.

El impuesto catalán recae sobre el impacto medioambiental de establecimientos comerciales dedicados a la venta al detalle con una superficie de venta igual o superior a 2.500 metros cuadrados o 1.300 metros cuadrados si se trata de establecimientos que estén situados fuera de la trama urbana consolidada o del núcleo histórico y sus ensanches. Se declaran exentos los mercados municipales. Existen importantes diferencias en la definición de lo que debe entenderse por gran establecimiento comercial. En Navarra bastan 2000 metros cuadrados y en Aragón, aunque se defina como gran establecimiento comercial, aquel con una superficie de venta superior a 500 metros cuadrados, lo cierto es que los primeros 2000 metros cuadrados se gravan a un tipo 0. En Asturias, se habla de establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público igual o superior a 4.000 metros cuadrados.

También se aprecian diferencias en los supuestos de no sujeción y exenciones. En todas las leyes reguladoras de estos impuestos, salvo en la canaria, donde se preveían reducciones a la cuota, se establecen supuestos que no van a quedar gravados en razón del producto vendido. En ocasiones, la ley en cuestión los califica como no sujetos (casos navarro y asturiano) y en otros, el supuesto queda no gravado por estar incluido en la lista de las exenciones previstas. Esta última calificación técnicamente nos parece más correcta. Eso sí, hay un caso en la ley asturiana, donde sí podría hablarse de no sujeción. Se trata de la exclusión de gravamen a las exposiciones y ferias de muestras de carácter temporal cuya finalidad principal no sea el ejercicio regular de actividades comerciales, sino la exposición de productos. Por otro lado, esta ley precisa también que “No tendrán la consideración de gran establecimiento comercial los mercados municipales y los establecimientos exclusivamente mayoristas”. Por su parte, la ley aragonesa recoge tanto supuestos de no sujeción como exenciones. Así, considera no sujetos los establecimientos comerciales que reúnan alguna de las condiciones siguientes: que su actividad comercial tenga carácter mayorista y, en general, cuando se dediquen al ejercicio habitual de adquisición de productos y artículos de cualquier clase en nombre y por cuenta propios, con la finalidad de ponerlos a disposición de otros

comerciantes mayoristas, minoristas o empresarios, industriales o artesanos; que su actividad comercial de carácter minorista se dedique fundamentalmente a la alimentación y se desarrolle conjuntamente en los mercados municipales cuya gestión de funcionamiento común se encuentre controlada por una Corporación Local o entidad concesionaria, o en las galerías o mercados privados de alimentación, con venta tradicional y que no se encuentren anexos a grandes áreas de venta gravadas por este impuesto; que se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, así como cualesquiera otras que suministren bienes y servicios a sus socios, o de economatos y otros establecimientos que suministren bienes, productos o servicios exclusivamente a una colectividad de empleados, siempre que la oferta y la venta no vayan dirigidas al público en general. La Exposición de Motivos de la ley de creación del impuesto lo justifica porque “no nos encontramos ante una afluencia masiva de consumidores por no tratarse de consumidores finales o estar limitada a socios cooperativistas, o bien porque responde a una evidente necesidad social de abastecimiento de bienes o necesidades primarias como son los alimentos, que, además, es función propia de las Corporaciones Locales. El daño medioambiental, razón primordial de la existencia del tributo, no existe en estos casos”.

Junto a estos supuestos de no sujeción en Aragón se establecen exenciones objetivas y subjetivas (es la única Comunidad en hacerlo). Son exenciones objetivas las que afectan a establecimientos comerciales cuya actividad principal se dedique a la venta exclusiva de los siguientes productos: maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; viveros para jardinería y cultivos; mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados; venta de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación y suministro de combustibles y carburantes de automoción. Las exenciones subjetivas alcanzan al Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón, las Corporaciones Locales o los organismos y entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones, cuando realicen directamente actividades que puedan dañar el medio ambiente, siempre que éstas se encuentren afectas a un uso o servicio público o se desarrollen en el ejercicio de funciones o finalidades públicas. En el caso de Cataluña sólo se declaran exentos los mercados municipales.

Son sujetos pasivos a título de contribuyentes los titulares de estos establecimientos, entendiéndose por tales a quienes realicen de forma directa la actividad comercial o prestación de servicios y en todo caso a quienes sean titulares de la licencia comercial o asimilable. Será responsable subsidiario del impuesto el titular del derecho de propiedad del bien inmueble en el que está situado el establecimiento o de cualquier otro derecho real sobre el bien inmueble. Las normas navarra, aragonesa, asturiana y canaria aluden también a entes sin personalidad jurídica. En Aragón, por otra parte, los titulares de los permisos, autorizaciones, concesiones o, en general, derechos a la utilización, uso privativo o explotación del dominio público o de sus recursos naturales y territoriales, serán sustitutos del contribuyente.

En relación con el período impositivo, hay que señalar que coincide con el año natural, salvo en los supuestos de inicio o cese de la actividad, en cuyo caso el período se computará desde la fecha de inicio o hasta la fecha de cierre respectivamente. En este punto, la ley asturiana matiza que “Si la autorización de apertura o de ampliación se produjese con posterioridad al día 1 de enero, el período impositivo se computará desde la fecha de dicha autorización”, lo que podría coincidir o no con lo determinado en las demás leyes, pues, aunque lo normal será que el establecimiento abra en la fecha en que se le autorice, diversas circunstancias pueden llevar a que ello no sea así, por ejemplo, problemas de última hora con la preparación del establecimiento o con la recepción de mercancías, en cuyo caso, podría ocurrir que la apertura real fuera posterior a la autorizada, comenzando el período en esta última fecha, lo que no parece lo más acertado. Quizá sea mejor acudir siempre a la fecha real, lo que tampoco producirá problemas de prueba, pues la inauguración de estos grandes establecimientos siempre goza de gran publicidad.

Junto a los casos de apertura o cierre, algunas de las leyes autonómicas (Cataluña, La Rioja y Aragón) prevén también el caso en que el comercio amplíe su superficie durante el año, provocando con ello la verificación del hecho imponible. En estos casos, el período impositivo comenzaría en la fecha de ampliación. En Aragón y La Rioja, se prevé también el caso opuesto, cuando el contribuyente deje de serlo, lo que podría ocurrir, por ejemplo, en caso de reducción de la superficie comercial.

En los casos en que el período impositivo sea más corto que el año natural, está previsto en todas las leyes que la cuota tributaria se obtenga prorrateando el importe anual que hubiere resultado por el número de días del período impositivo que corresponda en cada caso. En Aragón, existe un caso particular: cuando se produzca un alta o modificación durante el período impositivo relativas a la superficie de los establecimientos, se tomará como fecha de referencia para determinar el cálculo proporcional de la cuota tributaria el primer día del trimestre natural siguiente al de la correspondiente autorización administrativa preceptiva o el del día del inicio efectivo de la actividad si éste fuera anterior.

En cuanto al devengo, este tiene lugar el último día del período impositivo, salvo en el caso asturiano, donde, salvo apertura del establecimiento en el período impositivo, el impuesto se devengará el 1 de enero de cada año.

3.2. Base imponible y cuota tributaria

En el caso del impuesto catalán la base imponible se obtiene de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$BI=(N-E) Cc$$

Donde:

N = número de vehículos que, durante el período impositivo, acceden al aparcamiento del que dispone el establecimiento comercial, de acuerdo con las lecturas de los sistemas de medición de los accesos al aparcamiento.

E = número de vehículos excluidos porque han accedido al aparcamiento del establecimiento en virtud de un contrato de alquiler o contratos similares, o porque se trata de vehículos de trabajadores del establecimiento que acceden al mismo en sus días laborables.

Cc = coeficiente corrector según el porcentaje de plazas de aparcamiento por debajo de las establecidas por el Decreto 378/2006, de 10 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 18/2005, de 27 de diciembre, de equipamientos comerciales, de acuerdo con la siguiente tabla:

Porcentaje de plazas de aparcamiento por debajo de las reglamentadas	Coficiente corrector
Menor o igual a 0%	1,000
Entre 0% y el 25%	1,125
Más del 25% y hasta el 50%	1,375
Más del 50% y hasta el 75%	1,625
Más del 75% y hasta el 100%	1,875

Este coeficiente no se aplica en caso de que el establecimiento tenga autorizada la infradotación de plazas de aparcamiento respecto a las mínimas reglamentadas de acuerdo con lo establecido por el Decreto 378/2006, de 10 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 18/2005, de 27 de diciembre, de equipamientos comerciales.

En caso de no disponer de un instrumento de conteo de vehículos, o porque el establecimiento no dispone de aparcamiento será de aplicación la siguiente fórmula:

$$BI = \text{ratio VD} \times S \times \text{días de apertura} \times C \text{ TUC}$$

Donde:

Ratio VD es la ratio de vehículos/día y m² de superficie (de venta o total) según la categoría del establecimiento que se indica en la siguiente tabla:

Categoría de establecimiento	Ratio vehículo/día/m ² de superficie de venta	
Gran almacén	0,1252	
Hipermercado	0,1663	
Supermercado	0,1740	
Establecimientos especializados	Artículos y material deportivo	0,2465
	Artículos infantiles	0,1212
	Automoción	0,0091
	Bricolaje	0,3408
	Ocio y cultura	0,2970
	Muebles y equipamiento del hogar	0,0711
	Equipamiento de la persona	0,1907
	Jardinería y complementos de jardín	0,0150
Otros	0,3409	
Establecimiento colectivo	0,0767	

S es la superficie computable.

Los **días de apertura** son los de apertura del establecimiento durante el período impositivo.

CTUC = coeficiente aplicable según que el establecimiento esté situado, de acuerdo con la normativa urbanística, dentro o fuera de la trama urbana consolidada (TUC) o del núcleo histórico y de sus ensanches (NH) en caso de que no esté definida la TUC del municipio:

Situación del establecimiento	Coficiente
Dentro de TUC o NH	1,00
Fuera de TUC o NH	1,20
Ferreterías	0,0699

En los casos en los que no pueda determinarse la base imponible conforme a lo antes explicado porque el aparcamiento no disponga de un instrumento de conteo de vehículos, se aplicarán las siguientes reglas:

A los efectos de lo establecido por el apartado 2, se aplican las siguientes reglas:

- a) Se entiende que un establecimiento dispone de aparcamiento cuando este se destina preferentemente al uso de los clientes del establecimiento, independientemente de su titularidad, el tipo de gestión o el sistema de pago.
- b) Se entiende que un establecimiento es especializado cuando el 80% de la superficie de venta, como mínimo, está destinado al producto o gama de productos que determina la especialización.
- c) A los establecimientos colectivos compuestos por establecimientos especializados en la misma gama de producto se les aplica la ratio de la categoría de establecimiento especializado correspondiente, sobre la superficie de venta.
- d) En el caso de galerías comerciales en las que se encuentre un supermercado o un hipermercado que ocupe más del 80% de la superficie total de un establecimiento colectivo, debe aplicarse la ratio VD correspondiente a la categoría de supermercado o de hipermercado, respectivamente.

En el caso del impuesto catalán la base liquidable se obtiene aplicando a la base imponible una reducción de 27.000 vehículos y el tipo de gravamen de 0,18 euros por vehículo.

En el caso de Aragón la regulación de la base imponible varía y la misma está constituida por la superficie total de cada establecimiento comercial que disponga de una gran área de venta, computándose, como ahora veremos, tanto la superficie de venta como la destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción así como la superficie de aparcamiento.

En efecto, dicha superficie total se obtiene de sumar las siguientes unidades contaminantes de medida del daño medioambiental:

- a) La superficie de venta, entendida como la superficie total de los lugares en los que se ofertan, venden o exponen las mercancías, o se realizan actividades comerciales con carácter habitual y permanente, o destinados a tal fin de forma eventual pero periódica, a los cuales puede acceder la clientela para realizar sus compras, incluyendo escaparates internos y espacios destinados al tránsito de personas y presentación o preparación de mercancías visibles. Asimismo, se incluirá también la zona de cajas y la zona entre éstas y la salida, si en ellas se prestan servicios o sirven de escaparate.
- b) La superficie destinada a otros usos, entendida como la superficie destinada a servicios comunes o auxiliares como almacenes, talleres, obradores, espacios de producción, cámaras frigoríficas, oficinas, aseos, servicios sanitarios, vestuarios, instalaciones de evacuación de incendios y espacios comunes de paso, siempre que en ella no se produzca la venta o exposición de productos. A estos efectos, se tomará la superficie real destinada a tales usos, con el límite máximo que resulte de computar el 25 por 100 de la superficie de venta al público.
- c) La superficie de aparcamiento, entendiéndose por tal la superficie, cualquiera que sea el título jurídico habilitante para su uso, destinada a aparcamiento de vehículos al servicio de los compradores o empleados del establecimiento o recinto comercial, o destinados a los vehículos para

la carga y descarga de mercancías, con independencia de su situación al aire libre o en zonas cubiertas, e incluyendo los espacios de circulación de vehículos y personas, zonas de control y otras vinculadas al servicio. A estos efectos, la superficie de aparcamiento se obtendrá mediante la aplicación de las siguientes reglas:

- 1ª Cuando se trate de establecimientos comerciales con aparcamiento propio o que dispongan de aparcamiento común con otros establecimientos, y conste explícita y fehacientemente la superficie ocupada por las plazas de aparcamiento que les corresponde a cada uno, se tomará la superficie real de las mismas.
- 2ª Cuando se trate de establecimientos comerciales que dispongan de aparcamiento común y no conste explícitamente las plazas de aparcamiento que corresponde a cada uno, o las mismas no se encuentren separadas o individualizadas, se asignará a cada establecimiento la superficie de aparcamiento que resulte proporcional a la superficie de venta al público.
- 3ª Asimismo, cuando se trate de establecimientos comerciales que no dispongan de aparcamiento para sus clientes en sus propias instalaciones, pero la dotación para el mismo se encuentre situada en edificios ajenos destinados exclusivamente a este uso o en estacionamientos públicos o privados, se aplicarán las reglas anteriores.
- 4ª Cuando no conste explícitamente la superficie destinada a plazas de aparcamiento, pero sí el número de las mismas, se calculará a razón de 28 m² por plaza.

En todo caso, para la determinación de la base imponible del impuesto se tomará la superficie real de aparcamiento obtenida por la aplicación de las reglas anteriores, con el límite máximo que resulte de computar el 25 por 100 de la superficie de venta al público.

Para calcular la cuota tributaria en Aragón, en lugar de un tipo fijo, se aplicará a la base imponible una escala de gravamen, que es la siguiente:

BI	Cuota resultante euros	Resto BI	Tipo aplicable
hasta m ²		hasta m ²	euros/m ²
2.000	0	1.000	10,20 euros
3.000	10.200	2.000	12,75 euros
5.000	35.700	5.000	14,70 euros
10.000	109.200	en adelante	13,50 euros»

Obsérvese cómo los dos mil primeros metros cuadrados quedan exentos de gravamen y cómo, a partir de los 10.000 metros cuadrados, el tipo aplicable desciende en vez de ascender, lo que resulta ilógico si consideramos que cuanto mayor es la superficie, mayor daño medioambiental podría producirse (al menos es lo que parecen sugerir estas leyes). Quizá esto pueda justificarse en la necesidad de no asfixiar a estos establecimientos con un impuesto que, dadas sus dimensiones, podría ser muy elevado. De hecho, los tipos iniciales eran más altos y progresivos, sin esa curiosa disminución final, pero se modificaron por la ley 2/2014, de 23 de enero. Según su Exposición de Motivos, para reducir “la carga tributaria en un sector comercial afectado directamente por la caída de consumo”.

Aragón es la única Comunidad que modula la cuota en función del tipo de suelo en que se localice el establecimiento. Así, a la cuota resultante de la aplicación de esta tarifa se le aplicará, en función de la

clase y tipología del suelo en el que esté ubicada la gran superficie comercial, el coeficiente que corresponda entre los siguientes:

- a) En suelo urbano: 1.
- b) En suelo urbanizable, delimitado o no delimitado, con posterioridad a la aprobación del Plan Parcial correspondiente: 1,10.
- c) En suelo urbanizable no delimitado, con anterioridad a la aprobación del Plan Parcial, o en suelo no urbanizable genérico: 1,25.
- d) En suelo no urbanizable especial: 1,5.

De esta forma, se grava más a establecimientos que, por su situación, pueden tener una mayor incidencia en su entorno. Así, la Exposición de Motivos de la Ley 13/2005 afirma que “parece claro que la incidencia sobre el medio ambiente, desde un punto de vista territorial, será considerablemente diferente en función de que la actividad a desarrollar se ubique en un suelo perfectamente integrado en el proceso urbanizador o se ubique en un tipo de suelo en el que concurren ciertos valores que es necesario proteger”.

Por lo que respecta al impuesto asturiano sólo se computa la superficie de aparcamiento, lo que en principio nos podría hacer pensar que su regulación es menos compleja que en los casos anteriores. Sin embargo no es así, porque se aplican coeficientes diferentes en función de la población del área de influencia del gran establecimiento comercial y de la superficie total del mismo. Además y con carácter previo, aunque se parte de la superficie real de aparcamiento, se establece como superficie mínima el equivalente al 50% de la superficie útil de exposición y venta al público. Al exceso de la superficie destinada a aparcamiento sobre dicho 50% se le aplicará un índice reductor de 0,5. Como en otros casos, la superficie se minorará en 1.999 m² en concepto de mínimo exento. En este impuesto la base imponible corregida se obtiene aplicando los coeficientes indicados en función del área de influencia del establecimiento y de su superficie total. Estos coeficientes son concretamente:

- a) En función de la población del área de influencia del gran establecimiento comercial:
 - 1.º Si en un radio de hasta 10 kilómetros se ubica un núcleo de población superior a 80.000 habitantes: 1,5.
 - 2.º Si en un radio de hasta 10 kilómetros se ubica un núcleo de población comprendida entre 50.000 y 80.000 habitantes: 1,25.
 - 3.º En otro caso: 1.
- b) En función de la superficie total del gran establecimiento comercial:
 - 1.º Superficie total entre 10.001 y 20.000 m²: 1,05.
 - 2.º Superficie total entre 20.001 y 30.000 m²: 1,10.
 - 3.º Superficie total de más de 30.000 m²: 1,15.
 - 4.º En otro caso: 1.

A efectos de la aplicación del índice, se entiende por superficie total la superficie íntegra del establecimiento incluyendo las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título. No se computarán, sin embargo, las superficies descubiertas cualquiera que sea su destino.

Se contempla en el impuesto asturiano una base liquidable que se obtendrá aplicando a la base imponible el coeficiente que corresponda en función de la superficie de terreno ocupada por la proyección horizontal del establecimiento (0,6 hasta 5.000 metros cuadrados, 0,8 de 5.001 a 10.000 metros cuadrados y 1 con una superficie de más de 10.000 metros cuadrados), así como la reducción del 20 % establecida para los establecimientos situados en núcleos de población de más de 80.000 habitantes. Por proyección horizontal se entiende la superficie de terreno ocupada por la edificación o edificaciones que integran el establecimiento. Para obtener la cuota tributaria se aplicará sobre esta base liquidable un tipo de gravamen de 17 euros por metro cuadrado de aparcamiento.

Queremos hacer notar que en el impuesto asturiano se contemplan dos bonificaciones relacionadas con la protección del medio ambiente:

- Una bonificación del diez por ciento para los grandes establecimientos comerciales no situados en núcleos urbanos a los que se acceda con, al menos, dos medios de transporte público de distinta naturaleza además del vehículo privado.
- Una bonificación para los grandes establecimientos comerciales que lleven a cabo proyectos de protección medioambiental por el importe de los mismos, con el límite del diez por ciento de la cuota. Esta bonificación se aplicará a aquellos proyectos considerados adecuados por la Consejería competente en materia de protección medioambiental.

3.3. Consideraciones sobre la constitucionalidad de estos impuestos y compatibilidad con el derecho de la Unión Europea

Las leyes reguladoras de los impuestos catalán, asturiano, aragonés y navarro fueron recurridas ante el Tribunal Constitucional. Las dudas sobre su constitucionalidad fueron resueltas por la STC 122/2012, de 5 de junio, en el caso catalán; la STC 197/2012, de 6 de noviembre, que resolvía un recurso de inconstitucionalidad contra sobre la Ley asturiana y la STC 53/2014, de 10 de abril de 2014, que resolvía una cuestión de inconstitucionalidad referida a la misma ley; la STC 208/2012, de 14 de noviembre, sobre la norma navarra y la STC 96/2013, de 23 de abril y 200/2013, de 5 de diciembre, ambas respecto al impuesto aragonés.

En todos los casos se alegó vulneración del art. 6.3 LOFCA, al coincidir la materia gravada con la sujeta al Impuesto de Actividades Económicas (en adelante IAE) o con el Impuesto de Bienes Inmuebles (en adelante IBI), dependiendo de cómo se interpretara el hecho imponible del impuesto. Hay que destacar que la redacción de dicho artículo fue modificada por la L.O 3/2009, de 18 de diciembre, cuando los casos estaban pendientes de resolución, lo cual sin duda contribuyó de forma clara a la declaración de constitucionalidad de estos tributos. En concreto, en el momento de resolver los recursos, el art. 6.3 LOFCA disponía que “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales”, cuando con anterioridad se hacía mención a “materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales”.

Hay que hacer notar que el Tribunal Constitucional ha insistido en que “no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponible de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponible de ambos impuestos. Asimismo, para analizar la regulación del hecho imponible, hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible... o los supuestos de no sujeción y exención (STC 122/2012, FJ 4).

Al analizar con detalle los elementos configuradores del hecho imponible, en relación con el IAE, el Alto Tribunal llega a la conclusión de que “nos encontramos ante dos impuestos, uno general, que afecta a todo tipo de actividades económicas, por su mero ejercicio, y que grava la riqueza potencial que se pone de manifiesto con el ejercicio de una actividad económica, de cualquier tipo y en cualquier circunstancia, y otro impuesto específico, que grava únicamente a determinadas actividades comerciales, las ejercidas por las grandes superficies comerciales individuales, que venden determinados productos, al por menor o al detalle, si bien configurando su actividad de un modo tal que se distinguen del resto de actividades comerciales, no por cuestiones de mera organización interna, sino por su repercusión sobre el consumo, la ordenación del territorio y el medio ambiente. Sin embargo estas diferencias entre los hechos imponible de los impuestos examinados no son suficientes para entender superada la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA”, por lo que el Tribunal avanza más y concluye que el tributo autonómico “tiene, aunque sea parcialmente, una finalidad extrafiscal, lo que no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer sus diferencias, tanto con el impuesto de actividades económicas como con el impuesto sobre bienes inmuebles”, por lo que “unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA”.

En el caso del impuesto asturiano, el Tribunal entiende que “Constatada la evidente disimilitud de bases imponible de los impuestos sobre actividades económicas y grandes establecimientos comerciales asturiano..., podemos concluir que existen unos criterios distintivos suficientes para poder afirmar que el precepto impugnado respeta el contenido de la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA”. En efecto, el Tribunal subraya que “en el caso del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias... su base imponible –según establece la disposición seis del art. 21 impugnado– está constituida por la superficie destinada a aparcamiento de que dispone el gran establecimiento comercial, considerándose en todo caso como superficie mínima de aparcamiento la equivalente al cincuenta por ciento de la superficie útil de exposición y venta al público. Por el contrario, (citando la STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 7), “en el impuesto sobre actividades económicas la superficie constituye un elemento fijo que elige el legislador como índice de riqueza en relación con este concreto sector económico ... de modo que se presume, como regla general, que cuando una empresa de venta al por menor tiene una mayor superficie de venta el rendimiento económico de la misma también lo será, sin perjuicio de que puedan existir otras actividades también objeto de gravamen en que la superficie no constituya un índice de riqueza”. (FJ 8).

En cuanto al posible solapamiento con el IBI, la STC 197/2012, de 6 de noviembre, considera el Tribunal que no hay vulneración del art. 6.3 LOFCA pues “el impuesto autonómico no grava la titularidad de un inmueble con unas determinadas dimensiones y destinado a la realización de una actividad comercial, lo que supone que su hecho imponible no coincide con el del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ya que el hecho imponible de este impuesto según establece el art. 61 del Real Decreto Legislativo 2/2004,

de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales es la titularidad de derechos de concesión, reales de superficie o de usufructo o de propiedad sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos o sobre bienes inmuebles de características especiales. Tampoco el sujeto pasivo de ambos impuestos es el mismo... [ni] son iguales sus bases imponibles" (FJ 8). Sin en relación con el IAE pudiera haber alguna duda en el caso del IBI estaba clara la no coincidencia de los hechos imponibles gravados ni de otros elementos esenciales del tributo.

También se alegó vulneración del art. 6.2, por recaer el impuesto autonómico sobre un hecho imponible ya gravado por impuestos estatales, en concreto, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Tribunal desecha este argumento, pues no coinciden ni los hechos imponibles ni las bases, pues mientras los impuestos estatales gravan la cuantía de la renta obtenida, los impuestos autonómicos gravan la actividad empresarial realizada por grandes establecimientos comerciales (STC 96/2013, FJ 12).

En el recurso interpuesto contra la ley aragonesa, los recurrentes fueron más allá y alegaron además de la vulneración de la LOFCA la de los arts. 38 y 139 de la Constitución.

Comenzando por el art. 38 CE, se estima que el impuesto debatido es contrario a la libertad de empresa y supone "una ruptura de la unidad del orden económico y un obstáculo a la libre circulación de mercancías en el territorio nacional, creando una desigualdad injustificable entre la actividad económica que se desarrolle en esta Comunidad y el resto del territorio nacional". En esta línea, el Abogado del Estado, en sus alegaciones en la cuestión de inconstitucionalidad sobre la ley asturiana, sostuvo que "La libertad de empresa supone la libertad de decisión para crear empresas, establecer sus propios objetivos, y dirigir y planificar su actividad en atención sus recursos y a las condiciones del propio mercado. Por imperativo constitucional ha de ejercerse en condiciones de igualdad, y las restricciones a las que quede sometida la libertad de empresa han de ser idóneas o adecuadas al fin legítimo que el legislador persigue; necesarias, por no existir alternativa igualmente eficaz, pero menos restrictiva de la libertad, y proporcionadas en sentido estricto, es decir, con ventajas mayores que los sacrificios que impongan". Considera indudable que el impuesto asturiano que nos ocupa entraña una restricción de la competencia para un conjunto de los agentes económicos que desarrollan su actividad en un mercado de referencia, de distribución comercial minorista de bienes de consumo, pues se les impone un coste adicional –el representado por el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales– que no pesa sobre otros agentes que son su competencia en el mercado. En contra, el Fiscal General del Estado, en el mismo caso, entiende que "el impuesto se ha configurado precisamente para proteger la libertad de empresa entre los distintos operadores, favoreciendo para ello al comercio interno minorista. Se corrige con él la situación de facto de dominio del mercado que tienen las grandes superficies, que les permite realizar ofertas y reducir precios que no puede igualar la competencia. Del mismo modo las relaciones con sus proveedores les posibilitan reducir costes o diferirlos. Por todo ello, el impuesto serviría para corregir las desigualdades y desequilibrios fomentando la competitividad".

El Tribunal sostiene que la unidad de mercado no es sinónimo de uniformidad y que "La compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios". Por ello, admite a las Comunidades Autónomas intervenir en el ámbito económico, pero únicamente si respetan los siguientes principios: la regulación autonómica debe entrar dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; esa regulación debe ser proporcionada al objeto legítimo que se persigue y, debe quedar siempre a salvo la igualdad básica de todos los españoles (FJ 4).

En el caso enjuiciado, y refiriéndose al primer requisito, entendemos que este se cumple. También es de esa opinión nuestro Alto Tribunal, el cual mantiene que “si la Constitución [arts. 133.2 y 157.1 b)] atribuye a las Comunidades Autónomas la posibilidad de establecer tributos propios (fiscales o extrafiscales)... dentro del marco de sus competencias (arts. 156.1 CE y 11 LOFCA), y resulta que la Comunidad Autónoma de Aragón ha asumido, en virtud de su norma estatutaria, competencias para establecer tributos propios (arts. 103, 104.1 y 105.1 EAAr de 2007) y competencias en las materias de ordenación del territorio, urbanismo, protección del medio ambiente y comercio interior (art. 71.8, 9, 10, 22 y 25 EAAr), el establecimiento de un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en estas materias no puede declararse contrario al orden constitucional de competencias”.

En cuanto al segundo requisito, el Tribunal considera que “gravar estas actividades en la medida que conllevan de un modo indisoluble una incidencia negativa en el entorno natural y territorial, internalizando así los costes sociales y ambientales que éstas imponen o trasladan a la sociedad, es una finalidad constitucionalmente legítima, ya se califique el impuesto de tributo fiscal o extrafiscal”. No estamos de acuerdo con esta estimación, pues entendemos que no se ha demostrado que estas actividades tengan tal incidencia negativa y, desde luego, el impuesto no se calcula de forma que se internalicen los presuntos costes sociales y ambientales.

Por último, el Tribunal afirma que “no se puede decir que la creación de este impuesto, en la medida que sujeta a los que desenvuelven este tipo de actividad empresarial a distintos regímenes tributarios según el lugar donde realizan la actividad, haya limitado el derecho a la libertad de empresa de un modo desproporcionado, pues resulta patente, y en todo caso los recurrentes no han acreditado lo contrario, que tal divergencia regulatoria no ha impedido sustancialmente que se inicien y sostengan esta clase de actividades empresariales en Aragón” (FJ 8).

En la STC 53/2014, el Tribunal insiste en que el impuesto impugnado no vulnera el derecho a la libertad de empresa recogido en el art. 38 CE, ya que “la medida promueve razonablemente el objetivo perseguido con la misma, al tratar de reducir el impacto negativo derivado de la existencia de los grandes establecimientos comerciales sobre el medio ambiente, el territorio y la trama del comercio urbano, y ya que la medida no establece limitaciones de la actividad económica diferentes para empresas competidoras que se encuentren en una misma situación”. Puede que no se establezcan limitaciones diferentes a empresas igualmente grandes, pero, ¿no son las limitaciones expuestas desproporcionadas si consideramos que los pequeños comercios quedan libres de todo pago? No creemos que mediante el impuesto se corrijan desigualdades previas, sino que, por el contrario, estas se crean, al introducir una carga desmedida sobre los grandes establecimientos, lo cual no es proporcionado al fin pretendidamente perseguido.

En cuanto al art. 139 CE, los recurrentes sostienen que el impuesto autonómico supone un obstáculo prohibido a la circulación de personas y bienes en todo el territorio español. Por el contrario, nuestro Alto Tribunal considera que ello no es así “porque este impuesto, además de que es aplicable indistintamente de que quien realice la actividad empresarial sea residente o no en la Comunidad Autónoma de Aragón, no ha producido, y en todo caso los recurrentes no lo han acreditado, el efecto de limitar sustancialmente que empresarios que actúan en este sector comercial en otras Comunidades autónomas se radiquen también en la Comunidad Autónoma de Aragón” e insiste en que “Aun en el caso que el impuesto sobre grandes áreas de venta haya producido en alguna medida tal efecto limitativo..., esta restricción, en principio, resultaría justificada por la consecución del fin a que sirve esta norma” por lo que se llega a la conclusión que las normas reguladoras del impuesto no fragmentan el mercado. (FJ 9).

Por último, en el auto que planteaba la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, resuelto en la STC 53/2014, de 10 de abril de 2014, además de otros argumentos que ya aparecen en las demás sentencias comentadas, el órgano judicial consideraba que “El precepto legal cuestionado violaría asimismo el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el art. 14 CE y, con carácter particular en relación con el deber de contribuir, por el art. 31 CE..., al disponer que están sujetos al impuesto los establecimientos comerciales, omite otros locales, como los destinados a ocio, hostelería o espectáculos, que atraerían a un mayor número de visitantes, ostentarían una posición dominante en el sector, y generarían mayores externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente que la actividad comercial gravada, y cuyo coste tampoco asumirían”. Sin embargo, el Tribunal Constitucional rebate tal argumento y entiende que “No es posible acoger la interpretación que realiza el órgano judicial de la Ley controvertida. Dado que el impuesto recae sobre grandes establecimientos comerciales, están incluidos dentro de su ámbito todos los locales situados dentro de la gran superficie, con independencia de su destino...En consecuencia, no cabe considerar vulnerado el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el art. 14 CE y, con carácter particular en relación con el deber de contribuir, por el art. 31 CE”.

Respecto al recurso contra el impuesto navarro, tras aclarar que los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos.” y “les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA”, el Tribunal llega a la misma conclusión que en las anteriores sentencias comentadas, es decir, la no vulneración del art. 6.3 LOFCA por parte de la ley del impuesto autonómico.

Una importante ventaja que presentan estos impuestos es que han sido declarados compatibles con el Derecho europeo por el Tribunal de Justicia de la UE. El pronunciamiento de este Tribunal trae causa del Tribunal Supremo que al hilo de sendos litigios entre la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución y la Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias y el Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, en relación con la legalidad del impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales, decidió plantear cuestión prejudicial a través de dos Autos de 10 y 11 de marzo de 2016. El Tribunal Supremo tenía básicamente dos dudas. La primera se refería a la compatibilidad de dicho impuesto con los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en materia de libertad de establecimiento. Y la segunda a la compatibilidad con el artículo 107 de dicho Tratado, apartado 1, por la posibilidad de que la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público inferior a 4000 m² y de los grandes establecimientos comerciales individuales, cuya superficie útil de exposición y venta al público no exceda de 10000 m², cuando desempeñen única y exclusivamente actividades de jardinería, de venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales, pudiera oponerse a la prohibición de ayudas de Estado.

Dos años después el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 26 de abril de 2018 (C-234/16 y C-235-16) concluye dando la razón al Gobierno asturiano y declarando para ello, en primer lugar, que los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales. Y en segundo lugar, el Tribunal concluye que no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4000 m².

Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10000 m², cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.”

3.4. Valoración desde la perspectiva ambiental

Frente a los argumentos esgrimidos por la Abogacía del Estado que consideraba que no se trataba de auténticos impuestos ambientales el Tribunal Constitucional parece pensar que estos tributos sí tienen una finalidad medioambiental, aunque no profundice en el mayor o menor acierto de la aproximación al fin perseguido. Así, en su STC 53/2014, de 10 de abril de 2014, al analizar el impuesto, subraya que “no se trata de examinar si estamos ante un impuesto idóneo para minimizar el impacto medioambiental que se pretende tener en cuenta en su gravamen, sino si dicha finalidad se proyecta o no en su estructura y elementos de cuantificación... basta con que dichos fines se aprecien en la propia estructura del impuesto... lo que debemos concluir que sucede en este caso”. Así, más adelante afirma que “se trata de una medida adecuada para promover los legítimos objetivos pretendidos, teniendo en cuenta la estructura del impuesto, reflejada en el hecho imponible, que explicita el motivo por el que se grava el funcionamiento de estos establecimientos comerciales; la base imponible, que se apoya en aspectos como la superficie total, la extensión del aparcamiento y el número de habitantes, las bonificaciones que pretenden el fomento del transporte público (10 por 100 de la cuota) y de proyectos de protección medioambiental (10 por 100) y, en la medida en que el tributo puede desincentivar el establecimiento de nuevas grandes superficies, además de afectar la recaudación a paliar la incidencia negativa que la actividad de las grandes superficies ya existentes pueda generar en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano” (FJ 7).

Desde luego para que estuviéramos ante un auténtico impuesto ambiental sería necesario que, al menos, se consiguieran introducir variables en la forma de cálculo del impuesto que estuvieran más en relación con la verdadera contaminación causada, lo cual, debemos confesar, nos parece extremadamente difícil porque, ¿cómo calcular el incremento de polución causado por los consumidores que acudan al establecimiento? En este sentido, las Letradas de las Cortes de Aragón, en su defensa de la constitucionalidad de la ley cuestionada, admiten que “la base imponible deberá suponer la plasmación de los principios extrafiscales que lo informan, si bien en algunos tributos ambientales pueden existir dificultades técnicas”. Sin embargo, consideran que “La congruencia entre hecho imponible y base imponible es predicable del impuesto sobre grandes áreas de venta. El hecho imponible se configura como el daño medioambiental causado y la base imponible se articula a partir del parámetro que mide de manera más objetiva la potencialidad dañosa del establecimiento, su superficie”, ya que sostiene que “Los diferentes elementos que cuantifican la superficie total del establecimiento están en función de su capacidad para producir el efecto de atracción al consumo que genera el daño medioambiental”. Es cierto que a mayor número de metros cuadrados de superficie se va a producir un aumento de la contaminación circundante porque va a ser mayor la afluencia de ciudadanos al disponer de más tiendas el establecimiento comercial. No somos partidarios de la introducción de un impuesto de este tipo porque además la situación económica actual lo desaconseja totalmente. En todo caso si así se decidiese en algún momento sería deseable que se contemplasen más deducciones por comportamientos beneficiosos para el medio ambiente, de modo que al menos el impuesto incentive la realización de inversiones dirigidas a mitigar los eventuales daños que se produzcan en este.

4. Impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos

4.1. Breve referencia a los impuestos de Cataluña y Baleares

El último grupo de impuestos autonómicos al que me voy a referir son los que gravan las estancias en establecimientos turísticos. La Comunidad Autónoma pionera fue Baleares, que creó a través de su Ley 7/2001, de 23 de abril, el Impuesto sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento, que estaba destinado a la dotación del fondo para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente. Conforme a lo dispuesto en su artículo 19 su recaudación se destinaría, entre otros fines, a la recuperación, protección y gestión sostenible de espacios y recursos naturales. La filosofía de este tributo es clara: se trata de hacer recaer los costes derivados de la regeneración del medio ambiente sobre los sujetos que de forma inmediata ocasionan su deterioro, fundamentalmente, los turistas como consecuencia de su afluencia masiva y de los servicios necesarios para su atención.

Este impuesto no presentaba problemas desde el punto de vista de su constitucionalidad. Así, en principio respetaba los principios de generalidad –la única excepción que se contemplaba en su Ley reguladora se refería a los menores de doce años y era consecuente con la idea sustantiva de justicia, aunque sí podía plantear algún problema al no gravar a determinados alojamientos al margen del control administrativo–, igualdad –si bien su carga tributaria estaba proyectada para ser soportada en mayor medida por quienes no tuvieran la condición de residentes en esta Comunidad–, capacidad económica y no confiscatoriedad. También respetaba este impuesto los límites derivados de la distribución competencial y de la distribución del poder tributario (pues no existía ningún impuesto estatal sobre estancias en establecimientos turísticos) y el límite de la territorialidad, no suponía un obstáculo para la libre circulación de personas en el territorio de la Unión Europea y tampoco puede afirmarse que fuera discriminatorio por razón de la nacionalidad en cuanto que quedaban sujetos al mismo nacionales y extranjeros, residentes y no residentes en la Comunidad Autónoma. Tampoco presentaba problemas este impuesto desde la perspectiva de su compatibilidad con otras figuras tributarias a la luz sobre todo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que tuvo ocasión de analizar impuestos turísticos establecidos por los Estados austríacos de Estiria, Tirol y Carintia en su Sentencia de 8 de junio de 1999 (asuntos C-338/97, C-344/97 y C-390/97), declarando su compatibilidad con el Derecho europeo.

La Comunidad de Baleares derogó posteriormente este impuesto para finalmente volver a restablecerlo a través de su Ley 2/2016, de 30 de marzo. También ha creado un impuesto de este tipo en Cataluña, que lo creó a través de su Ley 5/2012, de 20 de marzo, modificada posteriormente por su Ley 5/2017, de 28 de marzo, reguladora de diversos impuestos propios. Gravan la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos turísticos. El impuesto también pretende internalizar las posibles externalidades negativas que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística. Su hecho imponible está constituido por la estancia por días en alojamientos turísticos, albergues de juventud, cruceros turísticos o cualquier establecimiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento. Están exentas en ambos casos, entre otras, las estancias de menores de 16 años y las estancias para recibir atención sanitaria. Son contribuyentes las personas que realizan la estancia y sustitutos los titulares de los establecimientos. La base imponible está constituida por el número de unidades de estancia y el tipo de gravamen varía en función de la categoría del establecimiento, oscilando en el caso de Cataluña entre 0,65 y 5 euros/día de estancia y en Baleares entre 1 y 4 euros/día de estancia.

4.2. Valoración de estos impuestos desde la perspectiva ambiental

Las Comunidades Autónomas que han establecido un impuesto de este tipo defienden que tienen fines extrafiscales y lo encuadran dentro de los tributos medioambientales. Sin embargo, no se trata de auténticos tributos ambientales pues nada tienen que ver con la finalidad extrafiscal de protección del medio natural a través de un turismo sostenible. Sí es cierto que presentan una importantísima ventaja como es que su establecimiento dota a las Comunidades Autónomas que tradicionalmente han tenido una importante afluencia de turistas de una financiación adicional considerable o al menos así ha sido hasta que se ha extendido la pandemia que estamos viviendo. Así, Cataluña recaudó algo más de 65 millones de euros en 2019 y Baleares 130 millones, es decir, el doble.

Pero desde luego si se quiere construir un tributo sobre el sector turístico que responda a criterios ambientales el mismo debería permitir incidir en conductas perjudiciales para el medio ambiente y poder corregir los impactos ambientales producidos. La dificultad de precisar los comportamientos a desincentivar y sus correspondientes alternativas, así como tratar de evaluar la magnitud de los impactos ambientales en aras a la determinación de los elementos de un hipotético tributo ambiental turístico pueden llevar a una simplificación que lo desnaturalice. Para que podamos hablar de un verdadero tributo ambiental la doctrina ha puesto de relieve que debería diseñarse dicho tributo de manera que recayera fundamentalmente sobre las empresas que explotan y obtienen beneficios del sector que tengan por objeto su reconversión ecológica y sobre los ciudadanos ya sean residentes o no residentes en la medida de los impactos que estos provocan. Ello resulta ciertamente difícil y por esta razón la mayoría de figuras tributarias vinculadas al turismo que existen en España y en Derecho comparado son pagos por servicios ambientales que tienen la naturaleza de tasas y se cobran por el acceso a espacios naturales.

En España podemos citar por ejemplo las tasas de acceso con vehículo de tracción mecánica a las playas del Parque Natural de Ses Salines (Formentera) o a las playa de Papagayo (Lanzarote), la tasa de acceso al Parque Nacional de Timanfaya (Lanzarote), la tasa de circulación motorizada por el Parque Natural del Alto Pirineo o la tasa por acampada en espacios naturales de Murcia. En Derecho comparado, concretamente en Europa, la mayoría de los parques nacionales se financian con tasas de entrada. Así ocurre por ejemplo en Grecia, Italia y los Países Bajos. En el Reino Unido los parques nacionales están abiertos de forma gratuita pero muchos tienen tarifas por el estacionamiento de vehículos, reinvirtiéndose el importe recaudado en la protección de dichos espacios naturales. Además del pago por entrada algunas áreas protegidas también han introducido tasas adicionales para usos recreativos particulares, como el buceo en reservas marinas (así sucede en Bahamas, Antillas Holandesas, México, Islas Vírgenes Británicas, Turks & Caicos y Belice). Un total de 17 Áreas marinas protegidas en ocho países a lo largo del Caribe y la Costa del Pacífico de América Central generan entre 1 y 2 millones de dólares anuales a través de este tipo de tasas. También encontramos ejemplos de tasas por actividades recreativas para usuarios de actividades relacionadas con la biodiversidad en Canadá (para pescadores en la Isla del Príncipe Eduardo y Ontario, estando la recaudación afecta al Wildlife Conservation Fund)), Estados Unidos (para cazadores y pescadores en Florida con afectación de la recaudación a asegurar el uso sostenible de la pesca y otros recursos de vida salvaje), Costa Rica, Kenya y Australia (siendo especialmente relevante la tasa por visitas a la Gran Barrera de coral).

Si bien es cierto y así lo ha puesto de relieve la doctrina que el turismo basado en la naturaleza puede ser eficaz para aumentar los ingresos destinados a actividades de conservación, no pueden desconocerse los posibles efectos adversos en forma de alteración del hábitat lo que representa un motivo de

preocupación. Este arma de doble filo del turismo en la biodiversidad es, precisamente, la que justifica el cobro de entradas a los visitantes para fomentar acciones de conservación y reducir la presión sobre la vida silvestre.

De hecho, el establecimiento de entradas elevadas para controlar a los visitantes al mismo tiempo que responde a consideraciones de conservación parece ser particularmente eficiente en destinos como el Parque Nacional Galápagos en Ecuador o el Parque Nacional Mon Repos en Queensland. También se usan tasas de entrada como mecanismo para allegar recursos destinados a la protección de áreas protegidas y espacios naturales en Chile, Perú y Argentina.

Podría pensarse la posibilidad de introducir este sistema de pago por entrada en los Parques o espacios naturales de Andalucía pues puede suponer un instrumento eficaz para aumentar los ingresos que permitan actuaciones de conservación de las áreas protegidas. No obstante, existen también algunos inconvenientes que habría que resolver antes de poner en marcha un estos mecanismos. Así, esta medida sólo puede ser adecuada para aquellos espacios protegidos donde el acceso es limitado y controlado. Además hay que tener en cuenta el coste de poner en marcha y funcionamiento del mecanismo de control y acceso. Y también no se puede descartar la más que probable resistencia de los usuarios que desde luego se podría vencer si se proporciona claridad y transparencia sobre cómo se utiliza y administra el dinero recaudado.

5. Otros impuestos ambientales que podrían crearse en el futuro

En este último apartado del Informe vamos a comentar brevemente algunos otros posibles impuestos que podrían estudiarse para su introducción en el futuro por la Comunidad Autónoma de Andalucía. Para ellos nos hemos inspirado en los impuestos existentes sobre todo en otros países europeos.

5.1. Impuesto sobre fertilizantes, plaguicidas y pesticidas

En el ámbito de la Unión Europea han establecido impuestos sobre los plaguicidas y otros productos agroquímicos países como Dinamarca, Bélgica, Finlandia y Suecia. Fuera de la Unión Europea existe un impuesto de este tipo en Noruega.

El impuesto sobre pesticidas de Dinamarca fue introducido en 1996 y en 2013 se reformó para diferenciar en función de las propiedades de cada producto fitosanitario en relación con la salud humana y el medio ambiente. Esto se articula a partir del parámetro que denominan “carga tóxica” del producto y que calculan con una metodología muy detallada y compleja. Así para los pesticidas el importe total del impuesto sería la suma de los cuatro componentes siguientes:

1. Tipo en función de la salud (*Health duty*): Por kg/litro de plaguicida multiplicado por el efecto sobre la salud por kg / litro de sustancia: 14,37 euros (107 coronas danesas).

2. Tipo en función del impacto medioambiental (*Environmental impact duty*): Por kg/litro de ingrediente activo multiplicado por el impacto ambiental por kg / litro de sustancia: 14,37 euros (107 coronas danesas).
3. Tipo en función del comportamiento medioambiental (*Environmental behavior duty*): Por kg/litro de ingrediente activo multiplicado por el efecto ambiental por kg / litro de sustancia: 14,37 euros (107 coronas danesas).
4. Tipo básico (*Basic duty*): Por kg/ litro de ingrediente activo: 6,72 euros (50 coronas danesas).

Son sujetos pasivos las empresas registradas para la comercialización de este tipo de productos. Estas empresas deben declarar el valor de las mercancías vendidas al final de cada período impositivo (el mes) y, a más tardar, el día 15 del mes siguiente. El impuesto especial debe pagarse antes del día 15 del mes siguiente. Por otra parte, la Ley danesa establece que las mercancías sujetas a este impuesto deben estar en un recipiente sellado. Se debe adjuntar a cada contenedor un sello que indique el valor máximo del contenedor, incluidos los impuestos especiales y el IVA. Su recaudación en 2018 ha ascendido a algo más de 76 millones de euros.

El impuesto sobre pesticidas de Suecia está en vigor desde el 1 de julio de 1995 y su configuración es más sencilla que el impuesto danés que acabamos de comentar. Son sujetos pasivos del tributo las personas físicas o jurídicas que en el ejercicio de sus actividades empresariales fabrican pesticidas o los importan. El impuesto se devenga cuando se entrega un plaguicida a un comprador, se usa un plaguicida para otros fines además de la venta, o cuando el sujeto pasivo importa un plaguicida. El plazo para efectuar el pago del impuesto es el día 25 del mes siguiente al mes en que nació la obligación tributaria. El tipo de gravamen de este tributo es de 3,34 euros por kilogramo de sustancia activa del plaguicida. Su recaudación en 2018 ha ascendido a algo más de 12,8 millones de euros.

La creación de un impuesto que grave la fabricación o importación de sustancias químicas utilizadas en la agricultura y jardinería como insecticidas, herbicidas, raticidas y fertilizantes de síntesis química creemos que puede servir para desincentivar su uso, especialmente de aquellos con mayor impacto ambiental y así mejorar la sostenibilidad y productividad de la agricultura. Su aplicación ha de ir acompañada, a nuestro juicio, de campañas de información a los agricultores para sensibilizarlos en la realización de buenas prácticas agrícolas y la producción ecológica. Su base imponible estaría constituida por el precio de venta del producto y el tipo de gravamen podría variar según el tipo de producto. A nuestro juicio quizás sería más recomendable su creación más que como impuesto autonómico como impuesto estatal y después cederse a las Comunidades Autónomas por ejemplo con competencias normativas. Su recaudación podría destinarse a compensar a aquellos agricultores que reduzcan el uso de plaguicidas y usen productos que conlleven menos riesgos para la salud y el medio ambiente.

Por otra parte, la introducción de un impuesto sobre los fertilizantes podría encajar en las líneas estratégicas que se proponen en el Plan Andaluz de Acción por el Clima para la descarbonización en general y en particular para la mitigación de emisiones de gases de efecto invernadero, concretamente en su Línea estratégica MB1 relativa precisamente a la reducción de emisiones debidas a la fertilización de los suelos agrícolas. En el momento de redactar estas líneas el Proyecto de Decreto del Consejo de Gobierno por el que se aprueba este Plan Andaluz de Acción por el Clima se encuentra sometido a información pública y trámite de audiencia. Como allí se explica la principal fuente de emisión de gases de efecto invernadero en el área estratégica de agricultura, ganadería, acuicultura y pesca es la debida a la gestión de los suelos agrícolas, con una contribución que ronda en los últimos años en torno al

35% del total de las emisiones del área estratégica. En consonancia con ello, el objetivo que se persigue con esta línea o eje de actuación es “reducir dichas emisiones mediante medidas encaminadas a la reducción de las necesidades de fertilización, la optimización de los procesos de fertilización, así como el impulso y la promoción de prácticas de agricultura sostenible que permitan la mitigación de las emisiones de óxido nitroso asociadas a la fertilización”.

5.2. Impuesto sobre los recursos naturales

Quizás el impuesto ambiental más general que existe en el momento actual es el Impuesto sobre los recursos naturales vigente en Letonia, concretamente desde 2005. Su ley reguladora puede consultarse en el siguiente enlace: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/124707-natural-resources-tax-law>.

Tiene por objeto promover el uso económicamente eficiente de los recursos naturales, restringir la contaminación del medio ambiente, reducir la fabricación y venta de sustancias contaminantes del medio ambiente, promover la implementación de nuevas tecnologías respetuosas con el medio ambiente, apoyar el desarrollo sostenible en la economía, como así como asegurar económicamente las medidas de protección medioambiental.

Como decimos, el impuesto a los recursos naturales es un instrumento muy completo. Grava la extracción de recursos naturales (lodo curativo, cal, cemento, piedra, suelo, arena, grava y otros materiales), la eliminación de residuos en plantas de incineración (por ejemplo, domésticos, peligrosos, industriales y de construcción y demolición), o mercancías peligrosas para el medio ambiente (por ejemplo, aceites, baterías y productos que agotan la capa de ozono, vehículos al final de su vida útil y embalajes), una serie de emisiones a la atmósfera (CO_2 , PM_{10} , CO , NH_3 , H_2S , SO_2 , NO_x , NO_2 , CnHm y metales pesados), sustancias radiactivas, el uso de carbón, coque y lignito, envases y vajillas y accesorios desechables, así como la extracción de gas y agua y el uso del agua para la producción de electricidad en centrales hidroeléctricas.

Los tipos impositivos varían dependiendo del tipo de recursos naturales y de sus implicaciones ambientales. Así por ejemplo, los tipos impositivos que se aplican en 2020 a la extracción de recursos naturales varían entre los 0,36 euros/ m^3 para la arena, pasando por los 0,45 euros/ m^3 para la arena de cuarzo o los 0,28 euros/ m^3 para la piedra caliza. La extracción de agua si es de superficie se grava a razón de 0,013 euros/ m^3 y si es subterránea depende de si es de bajo valor (0,02 euros/ m^3), medio valor (0,041 euros/ m^3) o alto valor (0,05 euros/ m^3). Si se trata de aguas con usos medicinales su extracción se grava a razón de 0,28 euros/ m^3 . Por su parte el tipo de gravamen que se aplica sobre el depósito de residuos varía dependiendo de si trata por ejemplo de residuos municipales (50 euros/tonelada) o de residuos peligrosos (60 euros/tonelada). En cuanto a las emisiones contaminantes se grava la tonelada de CO_2 a 15 euros y las de dióxido de azufre, óxidos de nitrógeno y compuestos orgánicos volátiles a 85,37 euros. En cuanto a otros bienes nocivos para el medio ambiente, por ejemplo los aceites lubricantes se gravan a 0,17 euros/kg y las baterías eléctricas, Ni-Cd y Fe-Ni a 4 euros/kg. Por lo que respecta a equipos electrónicos los pequeños electrodomésticos y equipos de música se gravan a 3 euros/kg, los monitores a 2,33 euros/kg, los teléfonos móviles a 3,33 euros/kg y las máquinas de venta automática también a 3 euros/kg.

Los tipos de gravamen se aumentaron en sucesivas revisiones de la ley reguladora de este impuesto para 2010, 2011, 2012 y 2014, de manera que el tipo de gravamen aplicable a la arena se elevando

hasta triplicarse en el período comprendido entre 2010 y 2014 cuando ya había pasado la crisis económica y financiera.

Una alternativa a analizar inspirándose en el modelo de Letonia pasaría por refundir en un único impuesto todos los hechos impositivos gravados en el momento actual por los diferentes impuestos ambientales que están vigentes en Andalucía.

5.3. Impuesto sobre actividades extractivas

Otro tributo que podría crear la Comunidad Autónoma de Andalucía sería un impuesto sobre actividades extractivas. Existen precedentes del establecimiento de impuestos de este tipo en países del Norte de Europa. Así por ejemplo en Suecia se recauda un impuesto sobre la extracción de grava natural desde 1999 y en Dinamarca está vigente desde 1989 un impuesto que grava la extracción de piedra, grava, tierra, arcilla, piedra calcárea, turba y similares.

El tributo en cuestión podría recaer, según se decida, sobre la extracción de ciertos materiales a cielo abierto o bajo tierra de manera que se extendiese a toda la minería, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Así gravaría por ejemplo la extracción en canteras sobre la base de las toneladas extraídas. El tipo impositivo dependería del tipo de material extraído, que podría ser clasificado por categorías en función de su impacto y valor. En el caso de Suecia por ejemplo el impuesto sobre la grava es de 1,57 euros por tonelada de grava.

Sería un impuesto que guardaría cierto parecido con el canon compensatorio ambiental minero creado por la Comunidad Autónoma de Galicia que en realidad tiene dos hechos impositivos distintos: en primer lugar, la alteración de la superficie o del suelo como consecuencia de la extracción de minerales metálicos industriales y metales preciosos, siendo la base imponible en este caso la superficie total afectada por las explotaciones e instalaciones, expresada en hectáreas o fracciones de superficie alteradas y no restauradas en la fecha de devengo y en segundo lugar, el almacenamiento de residuos, estando constituida en este segundo caso la base imponible por las toneladas depositadas o almacenadas de residuos sólidos y/o los metros cúbicos de volumen depositados o almacenados de residuos no sólidos a lo largo del período impositivo.

Este sí sería un impuesto ambiental dado que las actividades extractivas presentan unas externalidades ambientales elevadas en términos de agotamiento de recursos naturales no renovables. A ello se une que en el caso de explotaciones a cielo abierto hay una alteración importante del paisaje. En el caso de las explotaciones mineras a cielo abierto básicamente lo que se extraen son minerales de las categorías A y C previstas en el artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de minas. A los yacimientos minerales de la Sección A pertenecen los minerales y recursos geológicos "de escaso valor económico y comercialización geográficamente restringida, así como aquellos cuyo aprovechamiento único sea el de obtener fragmentos de tamaño y forma apropiados para su utilización directa en obras de infraestructura, construcción y otros usos que no exigen más operaciones que las de arranque, quebrantado y calibrado". Por su parte, en la Sección C se incluyen los minerales y recursos geológicos metálicos no energéticos, siendo las explotaciones que se dedican a estos minerales las más peligrosas desde el punto de vista ambiental por su grado de nocividad en cuanto a la excavación que puede generar la activación de elementos radiactivos y el almacenamiento de los desechos que genera una importante contaminación del suelo y del agua.

6. Medidas Fiscales ambientales en el ISD, IRPF e ITPAJD

Junto a la creación de nuevos impuestos ambientales la Comunidad Autónoma de Andalucía podría también aprobar otras medidas fiscales para la protección de espacios naturales o el fomento de la conservación de la naturaleza en terrenos privados.

6.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: posibles incentivos Fiscales a la transmisión de Fincas en espacios naturales protegidos o vinculadas a acuerdos de custodia del territorio

En primer lugar nos vamos a referir a incentivos fiscales que se aplican en otras Comunidades Autónomas para las transmisiones de fincas en espacios naturales protegidos y que podrían aprobarse por la Comunidad Autónoma de Andalucía. Concretamente han aprobado incentivos de este tipo las Comunidades de Cataluña, Baleares, Canarias y Galicia.

Así, en primer lugar, en relación con los espacios naturales protegidos en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podría introducirse siguiendo el modelo de la Comunidad Autónoma de Cataluña una reducción propia del 95 % para las transmisiones de fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural del Plan de espacios de interés natural, aprobado por el Decreto 328/1992, de 14 de diciembre, o en un espacio de la Red Natura 2000 en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante. Para la aplicación de esta reducción se exige un período de mantenimiento de 10 años, salvo que muera el adquirente o la adquirente dentro de este plazo (art. 27 y 28 Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto catalán sobre Sucesiones y Donaciones). Con una medida de este tipo se pretende privilegiar el mantenimiento de una actividad forestal sostenible y configuradora del paisaje cuya actividad requiere protección.

En segundo lugar, también podría tomarse como modelo la reducción propia establecida en la Comunidad Autónoma de Baleares a través del artículo 32 Real Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos por el Estado, por la adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental a que se refieren los apartados a), b) y c) del art. 19.1 y la Disposición transitoria octava de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Islas Baleares. Pues bien, cuando en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda al cónyuge, a los ascendientes o a los descendientes del causante esté incluido el valor de un terreno situado en una de las áreas de suelo rústico protegido, para obtener la base liquidable se aplicará a la base imponible una reducción del 95% del valor de aquel terreno. Esta reducción se aplicará solo a las fincas en las que, como mínimo, el 33 % de la extensión quede incluida dentro de las áreas o los espacios antes mencionados y en proporción a este porcentaje, y será incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre estos bienes.

Otra Comunidad Autónoma que también ha aprobado alguna medida fiscal para incentivar la transmisión de bienes y derechos relativos a espacios naturales protegidos es Canarias. El Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, recoge en su art. 23bis una reducción por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Natural en los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviese incluido el valor de fincas rústicas ubicadas en algunos de los espacios a que se refiere el artículo 48 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo. En estos casos se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 97% del valor de tales bienes, bastando para ello con el mantenimiento de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera en este plazo o los bienes sean adquiridos por la Comunidad Autónoma de Canarias o por un Cabildo o Ayuntamiento de Canarias. Obsérvese que esta norma abre la puerta a una posible transmisión voluntaria del área natural a una Administración canaria.

La cuarta Comunidad Autónoma que cuenta con un beneficio fiscal para los espacios protegidos es Galicia. Allí se aplica una reducción del 95% por adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal incluidas en la Red Gallega de espacios protegidos, siempre que se adquieran por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado y se mantengan durante 5 años.

La Comunidad Autónoma de Andalucía podría introducir una reducción similar a la existente en las Comunidades Autónomas citadas para las transmisiones de fincas en espacios naturales protegidos o vinculadas a acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados entre sus propietarios y las entidades de custodia. Conforme al artículo 3, apartado 9 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, la custodia del territorio se define como el conjunto de estrategias o técnicas jurídicas a través de las cuales se implican a los propietarios y usuarios del territorio en la conservación y uso de los valores y los recursos naturales, culturales y paisajísticos. Una medida de este tipo serviría para dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 77 de dicha Ley 42/2007, que dispone que las Comunidades Autónomas regularán los mecanismos y las condiciones para incentivar las externalidades positivas de terrenos que se hallen ubicados en espacios declarados protegidos o en los cuales existan acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados por sus propietarios ante entidades de custodia.

Por el momento ninguna Comunidad ha introducido una bonificación para la transmisión de fincas que estén vinculadas a acuerdos de custodia del territorio, pero sería una posibilidad que podría plantearse la Comunidad Autónoma de Andalucía, al igual que en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para Transmisiones Patrimoniales Onerosas como se explica más adelante en este mismo apartado.

6.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: deducción por donación con finalidad ecológica o deducción por donación realizada a entidad de custodia del territorio

Son varias las Comunidades Autónomas que han aprobado deducciones por donaciones con finalidad ecológica. Andalucía podría seguir el ejemplo de estas Comunidades Autónomas. Vamos a mencionar a continuación cuáles son las deducciones de este tipo vigentes.

En primer lugar mencionaremos a Cataluña, que creó una deducción por donativos a favor de Fundaciones o Asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente del departamento competente en esta materia. El porcentaje de deducción es del 15 %, con el límite del 5 % de la cuota íntegra autonómica. Esta deducción se puede aplicar a las donaciones en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y la custodia del territorio.

En segundo término citaremos a la Comunidad Valenciana, donde está vigente una deducción por donaciones con finalidad ecológica a favor de la Generalidad Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana, determinadas entidades públicas dependientes de las mismas y otras entidades sin fines lucrativos cuyo fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente. El porcentaje de esta deducción es del 20 %.

En tercer lugar, debemos citar la deducción por donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico de la Comunidad Autónoma de Aragón. Esta deducción es del 20% de las cantidades donadas hasta el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica. Se aplica a las donaciones a favor de esta Comunidad Autónoma y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente, así como a las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la CA.

En cuarto término, también ha creado una deducción de este tipo la Comunidad Autónoma de Canarias. Se aplica a las donaciones dinerarias con finalidad ecológica a favor de entidades públicas, Cabildos Insulares, Corporaciones Municipales y entidades sin fines lucrativos inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Canarias cuyo fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente. La deducción es del 10 %, con el límite del 10 % de la cuota íntegra autonómica. Su importe no podrá exceder de 150 euros.

Por su parte, la Comunidad Autónoma de Castilla y León también ha establecido una deducción del 15% de las cantidades donadas para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las Administraciones públicas así como de las Entidades e instituciones dependientes de las mismas. Como ha podido advertirse, esta Comunidad Autónoma es la única que incluye una alusión concreta a los espacios naturales protegidos. En los demás casos la deducción se encuentra redactada en términos más generales y resulta de aplicación a todo tipo de donaciones con finalidad ecológica y no sólo expresamente a las relacionadas con dichos espacios.

Una deducción distinta a las anteriores es la establecida por el Principado de Asturias, pues la misma se aplica a las donaciones de fincas rústicas a favor del Principado. La deducción es del 20% del valor de lo donado con el límite para el importe de la deducción del 10% de la base liquidable del contribuyente. Como puede advertirse se trata de un intento de proteger el patrimonio natural asturiano, pero que no valora si la finca donada se encuentra o no en un espacio natural protegido. El donatario debe ser obligatoriamente el Principado de Asturias, sin dar cabida a que una ONG pudiera constituir un acuerdo de conservación como por ejemplo ocurre en el derecho anglosajón. Por otro lado, el importe de la deducción -aún siendo sobre la cuota íntegra- es muy inferior a la mayoría de las establecidas por ejemplo en el derecho estatal en Estados Unidos.

O bien dentro de una deducción por donaciones con finalidad ecológica o para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales o bien como una deducción distinta también podría plantearse la posibilidad de introducir en Andalucía una deducción por donaciones realizadas a entidades de custodia del territorio.

6.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: bonificación/ deducción en cuota para la transmisión de terrenos con acuerdos de custodia del territorio

Concluimos este Informe con una propuesta que consiste en la introducción por la Comunidad Autónoma de Andalucía de una bonificación/deducción en Transmisiones Patrimoniales Onerosas para la transmisión de fincas que estén vinculadas a acuerdos de custodia del territorio. Podría aplicarse este incentivo tanto a adquisiciones de terrenos cuyos propietarios ya tuviesen suscritos acuerdo de custodia como a las adquisiciones de terrenos sobre las cuales los nuevos propietarios se comprometieran a formalizar un acuerdo de custodia. El porcentaje de la bonificación podría por ejemplo hacerse depender del porcentaje de superficie incluida en el acuerdo de custodia y su disfrute debería quedar vinculado al mantenimiento del existente acuerdo de custodia o del nuevo que se adopte durante un plazo considerable de tiempo desde el momento de la transmisión. Algunos autores han propuesto por ejemplo el mantenimiento durante un plazo de 25 años. También se podría establecer un porcentaje mínimo de superficie de la finca transmitida que debería estar bajo el acuerdo de custodia existente o nuevo.



Consideraciones Finales

A lo largo de las anteriores páginas hemos realizado un diagnóstico detallado de la situación actual de la fiscalidad ambiental en España y en el Derecho comparado, centrándonos especialmente en el análisis de los tributos ambientales creados por las Comunidades Autónomas y en particular por Andalucía.

El primer objetivo que se pretendía con el Informe era acometer un estudio que permitiera conocer el panorama de los impuestos ambientales existentes con el fin de poder efectuar propuestas de nuevas figuras tributarias y medidas fiscales que pudieran aprobarse por la Comunidad Autónoma de Andalucía. Para ello se han ido analizando a lo largo de los ocho capítulos del Informe en primer lugar los aspectos teóricos de la fiscalidad ambiental con el fin de delimitar con precisión cuándo estamos ante un verdadero impuesto ambiental, para lo que hemos partido necesariamente de la abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional existente sobre los impuestos ambientales o pretendidamente ambientales que han ido creando las Comunidades Autónomas y a partir del capítulo segundo los tributos creados sobre el agua, emisiones contaminantes, instalaciones que inciden en el medio ambiente, vehículos, energía, residuos y otros tributos y medidas fiscales ambientales que podrían aprobarse por la Comunidad Autónoma de Andalucía. La metodología que se ha seguido ha sido siempre la misma. Se ha examinado de forma comparada la regulación de los impuestos existentes y se ha efectuado una valoración de los mismos desde la perspectiva ambiental, con el fin de arrojar luz sobre su consideración o no como impuestos verdaderamente ambientales de cara a su posible creación en Andalucía.

Nuestro análisis ha pretendido ser estrictamente de carácter técnico-fiscal, pero dado que sería necesario llevar a cabo cambios normativos para formalizar y hacer efectivas las propuestas examinadas, conviene advertir sobre el problema político implícito siempre en la aprobación de normas legales. Pero esta ha sido una perspectiva ajena a nuestro estudio y hemos procurado por ello mantenernos al margen de la misma.

En este último apartado nos gustaría de nuevo llamar la atención sobre el alto grado de conflictividad generado por los impuestos autonómicos que se han creado con la calificación de ambientales pues muchos de ellos han sido llevados ante el Tribunal Constitucional como consecuencia de recursos o cuestiones de inconstitucionalidad o ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante cuestiones prejudiciales planteadas por Tribunales Superiores de Justicia o por el Tribunal Supremo. Algunos han superado el control de constitucionalidad y de compatibilidad con el Derecho europeo y siguen vigentes, pero otros no. También han sido numerosos los recursos contencioso-administrativos planteados contra liquidaciones o disposiciones reguladoras de estos impuestos ante los Tribunales Superiores de Justicia y los recursos de casación interpuestos ante el Tribunal Supremo.

Esta conflictividad podría haberse evitado con una mayor sistemática y sobre todo coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas a la hora de definir y ejecutar una política conjunta en materia de fiscalidad ambiental. Esta coordinación, como decimos, no ha existido en los últimos treinta años y llama poderosamente la atención que a fecha de hoy el Estado y las Comunidades Autónomas no se hayan sentado a debatir y consensuar a nivel nacional unos objetivos claros para la política fiscal ambiental y en su caso un reparto de espacios fiscales. Esa inexistencia de objetivos, unido a la ausencia de programas de evaluación determina, desde luego, que sea difícil realizar una valoración de las figuras existentes con el fin de poder llegar a conclusiones definitivas sobre su mantenimiento, mejora o supresión.

Tradicionalmente el legislador estatal no había mostrado ningún interés por el establecimiento de impuestos con un perfil ambiental, pues su actividad legislativa se había concentrado en la introducción de beneficios fiscales ambientales en el Impuesto sobre Sociedades –beneficios que hoy están ya derogados– y la clásica imposición específica sobre el consumo de hidrocarburos que según se afirma en la Exposición de motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cumple además de su función recaudatoria una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas de medio ambiente, afirmación ésta última que resulta ciertamente muy discutible. Pero lo cierto es que como consecuencia de esa falta de interés estatal existía un importante espacio fiscal vacante y ese espacio lo han ocupado las Comunidades Autónomas mediante la creación de numerosos impuestos ambientales.

Como hemos tenido ocasión de comentar desde la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas creada por el Gobierno de España en febrero de 2017 y en la que tuve la inmensa fortuna de poder participar, propusimos a la vista de la presión de la Unión Europea para que a nivel estatal se establezcan ciertos tributos ambientales, de la creciente conciencia sobre la importancia de los problemas ambientales y por la necesidad de financiar los compromisos adquiridos por nuestro país en relación con la lucha contra el cambio climático, la aprobación de una ley marco de fiscalidad ambiental que atribuyera las distintas figuras impositivas o los hechos imposables relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables. En el caso de las figuras que se atribuyeran a las Comunidades Autónomas, esa ley marco fijaría los elementos de cada impuesto hasta la determinación de la base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para el establecimiento por las Comunidades Autónomas de las tarifas y en su caso deducciones. El contenido de la ley se acordaría con las CC.AA. para integrar los impuestos propios ya existentes. Ello podría servir para anticiparse al previsible conflicto entre tributos propios autonómicos y nuevos tributos estatales y para reordenar este ámbito fiscal.

El segundo objetivo que se ha perseguido ha sido efectuar propuestas de mejora de la regulación actual de los impuestos ambientales existentes en Andalucía a la luz de los problemas detectados en su aplicación durante los diecisiete años de vigencia de la Ley 18/2003.

Finalmente dejamos constancia de nuestro agradecimiento, en primer lugar, a la Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía y en particular a su Presidente, D. Ignacio Méndez Cortegano, Secretario General de Hacienda de la Junta de Andalucía, por la confianza depositada y, en segundo lugar, a los funcionarios con los que hemos tenido ocasión de hablar o reunirnos, adscritos a la Dirección General de Tributos, Financiación, Relaciones Financieras con las Corporaciones Locales y Juego de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea, a la Dirección General de Calidad Ambiental y Cambio Climático y a la Dirección General de Planificación y Recursos Hídricos de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible y a la Agencia Tributaria de Andalucía, por la ayuda que nos han prestado, que ha sido para nosotros el punto de partida de la redacción de este Informe.



Bibliografía seleccionada

- ADAME MARTÍNEZ, F.D., "La fiscalidad autonómica sobre el agua", en VARIOS AUTORES (Dir. M.L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y E. ORTÍZ CALLE), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- "Los impuestos autonómicos sobre emisiones contaminantes a la atmósfera", en VARIOS AUTORES (Dir. M.L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y E. ORTÍZ CALLE), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
 - "Panorama de la fiscalidad ambiental en España", en VARIOS AUTORES (Dir. F. ADAME MARTÍNEZ), *Fiscalidad ambiental en España. Situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, 2015.
 - "Turismo y financiación municipal: estudios sobre posibles nuevos tributos locales vinculados al turismo", en *Tributos Locales*, núm. 112, 2013.
 - "La fiscalidad del agua en Andalucía: los cánones de mejora y el Impuesto sobre vertidos al litoral", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 327, 2012.
 - "La fiscalidad ambiental en el ámbito local", en VARIOS AUTORES (Dir. M.J. FERNÁNDEZ PAVÉS), *La función tributaria local*, Editorial La Ley, 2012.
 - "Tributos municipales sobre residuos en Derecho comparado", en VARIOS AUTORES (Dir. F.SERRANO ANTÓN), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Aranzadi, 2011.
 - "Tributos ambientales y lucha contra el cambio climático", en VARIOS AUTORES (Coord. P. OTERO; F. ARAUJO, y J. TABORDA DA GAMA, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, vol. IV, Coimbra Editora, Wolters kluwer, Lisboa, 2011
 - "Medidas fiscales con finalidad ambiental en los impuestos y tasas del Ayuntamiento de Sevilla", en VARIOS AUTORES (Dir. F.SERRANO ANTÓN), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Aranzadi, 2011.
 - "Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010.
 - "Los cánones de saneamiento de las Comunidades Autónomas", en VARIOS AUTORES (Dir. A.EMBID IRUJO), *Régimen económico-financiero del agua. Los precios del agua*, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2009, pp. 167-233.
 - "Fiscalidade ambiental en Dereito español e comparado", en *Cooperativismo e economía social*, núm. 31, 2009, pp. 23-58.
 - "El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007.
 - "La protección del medio ambiente y los tributos locales", *Tributos Locales*, núm. 33, 2003.

- “Los tributos ambientales desde la perspectiva constitucional”, en VARIOS AUTORES, *Hacienda Autonómica y Local, III Congreso Iberoamericano de Derecho Tributario*, Universidad de Vigo, Tórculo Ediciones, 2003
- *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- “El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad de Baleares”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, 1993.
- “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, en *Revista de Estudios Regionales*, núm. 37, 1993.
- “Consideraciones acerca del Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (Comentarios a propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 4 de febrero de 1994)”, en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994.

ADAME MARTINEZ, M.A., y ADAME MARTINEZ, F.D., *Instrumentos jurídicos de derecho civil y tributario para la financiación y protección del monte mediterráneo*, Comares, Granada, 2008.

ADAME MARTÍNEZ, F.D., y ADAME MARTÍNEZ, M.A., *La compatibilidad de un canon autonómico sobre saneamiento con los tributos estatales y municipales*, Servicio de Publicaciones de la Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía, Sevilla, 2005.

ADAME MARTÍNEZ, F.D., y ADAME MARTÍNEZ, M.A., *Régimen jurídico y fiscal de los traslados transfronterizos de residuos peligrosos*, Comares, Granada, 2003

ADAME MARTÍNEZ, F.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; LASARTE ÁLVAREZ, J., y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Turismo y financiación autonómica y local*, Comares, Granada, 2001.

ALONSO GONZALEZ, L.M., “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, en *Revista Gallega de Administración Pública*, núm. 12, 1996.

BORRERO MORO, C., “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 248, 1998

CHICO DE LA CÁMARA, P., «Los cánones autonómicos sobre el abastecimiento y saneamiento del agua», en Varios Autores (Dir. F. Becker, L. Cazorla y J. Martínez-Simancas), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Iberdrola-Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

CIRCULAR ECONOMY NETWORK, *Rapporto sull'economia circolare in Italia*, 2020.

COMISIÓN EUROPEA, *Revisión de la aplicación de la política medioambiental. Informe de España*, Documento de Trabajo de los servicios de la Comisión, SWD (2019) 132 final, de 4 de abril de 2019.

DEL BLANCO GARCÍA, A. J., «La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1/2010.

DE VICENTE GARCIA, J., y ADAME MARTINEZ, F.D., *Régimen fiscal del agua: tributos estatales, autonómicos y locales*, Comares, Granada, 2008.

- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R., "La fiscalidad autonómica medioambiental: su aplicación en Galicia", en *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996.
- EUROPEAN COMMISSION, *Tax reforms in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, Working Paper n. 38, 2013, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.
- EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental taxation and EU environmental policies*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2016.
- FUNDACIÓN COTEC PARA LA INNOVACIÓN, *Situación y evolución de la Economía Circular en España. Informe 2019*.
- GARCIA NOVOA, C., "La reforma de la Ley de Aguas en materia de Cánones Hidrológicos" (I y II), en *Quincena Fiscal*, núm. 6 y 7, 2000.
- «Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007.
 - «El Reglamento del Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica. Puntualización a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001», en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, 2002.
- HERRERA MOLINA, P., *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- IGLESIAS CASAIS, J. M., «El nuevo impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada», *Revista Xurídica Galega*, núm. 60, 2008.
- *Study on Environmental Fiscal Reform Potential in 14 EU Member States: Main Report*, No 07.0201/2014/685390/ENV.D.2 Final Report to DG Environment of the European Commission, 27 enero 2015.
- INSTITUTE FOR EUROPEAN ENVIRONMENTAL POLICY, *Environmental tax reform in Europe: opportunities for the future. Final Report and Annexes to Final Report*, 30 mayo 2014.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *Los impuestos sobre el vertido de aguas residuales*, Aranzadi, 2016.
- *Los cánones de regulación y las tarifas de utilización del agua*, Aranzadi, 2012.
 - "El derecho al agua: una perspectiva fiscal", en VARIOS AUTORES, *El derecho al agua* (coord. A.EM-BID IRUJO), 2006.
- LUCHENA MOZO, G.M., "Fiscalidad y medio ambiente", *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2003.
- "Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2005.
 - "Propuestas fiscales relacionadas con el turismo sostenible en los espacios naturales protegidos desde la perspectiva de los servicios ecosistémicos", en VARIOS AUTORES (Dir. G.LUCHENA y G. PATÓN), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional*, Atelier, 2020.

MELGAREJO MORENO, J., Y ESTEVE MARHUENDA, S., «Estudio económico comparativo del canon de saneamiento en España. Ejemplo de éxito en la Comunidad Valenciana», en Varios Autores (Dir. T. M. Navarro Caballero), *Desafíos del Derecho de Aguas*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016.

MINISTERO DELL'AMBIENTE E TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE, *Economia Circolare ed uso efficiente delle risorse. Indicatoria per la misurazione dell'Economia circolare*, Documento bozza per consultazione, mayo 2018.

MINISTERO DELL'AMBIENTE E TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE y MINISTERIO DELLO SVILUPPO ECONOMICO, *Verso un modelo di economia circolare per l'Italia. Documento di inquadramento e di posizionamento strategico*, noviembre 2017.

MURO ARROYO, C., «Tributos ecológicos, aspectos generales: el nuevo canon del agua de la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 31, 2006.

PAGÉS I GALTÉS, J., *Tributos sobre las Aguas (estatales, autonómicos y locales)*, Marcial Pons. Madrid, 2005.

PATÓN GARCÍA, G., «La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente», *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 27, 1999.

- «Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos», *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2006.
- «Tendencias y perspectivas en la fiscalidad medioambiental de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 281, 2008.
- «La implicación de la hacienda local en la finalidad medioambiental de reducción de emisiones contaminantes», *Tributos Locales*, núm. 96, 2010.

PUIG VENTOSA, I., *Fiscalitat ambiental local*, Fundació Carles Pi i Sunyer, Barcelona, 2004.

RAMOS PRIETO, J., y TRIGUEROS MARTÍN, M.J., «La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea», en VARIOS AUTORES (Relator A.DI PIETRO y Coordinadores J.LASARTE y F.ADAME), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

ROZAS VALDÉS, J. A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A., Y ÁLVAREZ, S., «Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos», en Varios Autores (Dir. P. Herrera Molina), *Tributos Locales y Autonómicos*, Federación Española de Municipios y Provincias - Thomson Aranzadi, 2006.

ROZAS VALDÉS, J.A., «Riesgo de contaminar y tributos autonómicos», en *Quincena Fiscal* núm. 2/2006.

SARTORIO ALBALAT, S., Y CASANELLAS CHUECOS, M., «La tributación autonómica del agua: cánones de saneamiento y cánones del agua», en Varios Autores (Coord. L. Alonso González y H. Taveira Torres), *Tributos, aguas e infraestructuras*, Atelier, 2012.

VAQUERA GARCIA, A., *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

- «La protección ambiental como alternativa de financiación de las comunidades autónomas, el caso de los impuestos sobre usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia y Castilla y León», BIB 2014\5037.

VARIOS AUTORES (Dir. V. FICARI), *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Studi dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario – Aracne Editrice, 2018.

VARIOS AUTORES, *La Fiscalità Ambientale: quali proposte per uno sviluppo economico sostenibile?*, Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario, Position Paper, 10 diciembre 2019.

VARIOS AUTORES (GAGO, A.; LABANDEIRA, X.; LABEAGA, J.M., y LÓPEZ, X.), *Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas*, Fundación Alternativas, 2019.

VARIOS AUTORES (Dir. M.L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y E. ORTÍZ CALLE), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

VARIOS AUTORES (Dir. M.L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y E. ORTÍZ CALLE), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

VARIOS AUTORES (Dir. P. CHICO DE LA CÁMARA), *La fiscalidad ambiental: problemas ambientales y soluciones*, Civitas, Thomson Reuters, 2012.

VARIOS AUTORES (Dir. F. SERRANO ANTÓN), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Aranzadi, 2011.

tr
ba
jo
de
in
ves
ti
ga
ción

IEHPA

F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA
HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.