

LA TRIBUTACION MEDIOAMBIENTAL Y SU UTILIZACION COMO INSTRUMENTO DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS. ESPECIAL REFERENCIA A LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON.

Ana Isabel GONZALEZ GONZALEZ
Universidad de Oviedo

Dentro de la categoría general de tributos de que pueden disponer las Comunidades Autónomas, cobra especial importancia el hecho de que se reconozca a las mismas la posibilidad de establecerlos "ex novo" y especialmente que esta capacidad afecte también a los impuestos. La Constitución al enumerar el sistema de recursos de las Comunidades Autónomas incluye entre los mismos los impuestos propios, es decir, recursos de impuestos previstos y establecidos por las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de su propio poder tributario, con independencia de los impuestos estatales. Esta facultad aparece también reconocida por el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en el que se establecen una serie de medidas de claro carácter coordinador; junto con ellas, el artículo 9 de la misma Ley contempla los límites dentro de los cuales se puede proceder al establecimiento de impuestos por parte de aquéllas.

1.- LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS. LIMITACIONES.

Efectivamente, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas estableció una serie de límites en el establecimiento de los impuestos propios, que aparecen recogidos en los artículos 6 y 9 de la misma. Pero en cualquier caso, esto no quiere decir que el legislador autonómico no se encuentre sujeto a los mismos límites y principios que el legislador estatal debe respetar a la hora de regular sus propios tributos. Antes al contrario, todos los principios y criterios establecidos en la Constitución deben ser respetados por las Comunidades Autónomas, en la misma medida que lo deben ser por el Estado¹, lo cual resulta lógico puesto que dichos principios aparecen incluidos en el Título I de la Constitución, relativo a los derechos y deberes de los ciudadanos, que no pueden verse condicionados por una determinada organización territorial del Estado.

Por lo que se refiere a los *límites específicos* que aparecen recogidos en los artículos 6 y siguientes de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, como bien señala ALONSO GONZALEZ, están llamados a "impedir que las Comunidades

¹ Así, por ejemplo, los principios contenidos en el artículo 31 de la Constitución, en especial el principio de capacidad económica, les resultan de aplicación.).

Autónomas establezcan tributos cuyos elementos configuradores esenciales sean básicamente iguales a los de un tributo estatal"².

En efecto, el artículo 6 si bien autoriza el establecimiento de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, prohíbe que éstos recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado. Con esta norma parece que el legislador ha querido prohibir la doble imposición interna, de manera que un mismo hecho quedase sujeto por dos entes territoriales distintos.

Ahora bien, el alcance de esta prohibición ha sido matizado por el Tribunal Constitucional, en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas. Así, el Tribunal Constitucional entiende que el límite contemplado en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas no ha de ser entendido con referencia a las materias imponibles gravadas por los tributos estatales, sino con sus correspondientes hechos imponibles, subrayando que, una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible, como la que realizan los recurrentes, supondría una interpretación extensiva del citado artículo 6.2., lo que considera alejado del alcance de la prohibición contenida en la citada norma³. Por el contrario, sostiene que el legislador, en relación con una misma materia impositiva, puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles y precisando que lo que el citado artículo prohíbe es, estrictamente, la duplicidad de hechos imponibles. Si bien es cierto que con esta interpretación, como ya había señalado CASADO OLLERO, "bastaría con alterar algunos de los aspectos o elementos estructurales del hecho imponible del tributo regional para no incurrir en la vetada coincidencia con el hecho imponible tipificado por el Estado"⁴, esta solución nos parece positiva. Otra conclusión hubiera conducido a negarles prácticamente de hecho esta posibilidad que, sin embargo, les viene reconocida tanto por la Constitución como por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Pero la la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, junto con el artículo 6, de aplicación a cualquier clase de tributo que establezca una Comunidad Autónoma, recoge también, en su artículo 9, unos principios específicos que se deberán respetar si el tributo de que se trate es, concretamente, un impuesto. Este artículo resulta una

² Vid. ALONSO GONZALEZ, L.M. Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal. Edit. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 63.

³ Parte, por tanto, de distinguir entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible, definiendo el primero como "*toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico*" y entendiéndolo el segundo como "*un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria*", (F.J. 14°).

⁴ Vid. El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional), Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, p. 31.

concreción de lo señalado en el artículo 157.2 de la Constitución, estableciendo la necesidad de que el poder tributario que ostentan las Comunidades Autónomas se ejercite sometido a ciertos límites que, de alguna manera, vienen a servir como medida coordinadora tanto en relación con el Estado como con el resto de las Comunidades Autónomas. Se trata con ello de establecer un principio de no traslación de la carga tributaria entre las Comunidades Autónomas, y así, un impuesto propio no podrá sujetar elementos patrimoniales situados fuera de su territorio, como pueden ser inmuebles, capitales, valores, etc., ni rendimientos, como los derivados del trabajo personal, del capital, de actividades empresariales o profesionales, de incrementos o disminuciones patrimoniales, que se originen fuera de su territorio, ni tampoco sujetar las contraprestaciones por las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas fuera de dicho ámbito territorial. Al mismo tiempo, de esta manera, también se evitarán hipotéticas situaciones de doble imposición entre Comunidades Autónomas. Se está exigiendo, en definitiva, la aplicación del principio de territorialidad en relación con la aplicación espacial de la ley autonómica.

Pero también se exige a la imposición propia autonómica un principio de neutralidad, en el sentido de que su propio sistema tributario no suponga un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías o capitales, o condicione la fijación de residencia a las personas, físicas o jurídicas. Enlaza, de esta manera, con la previsión establecida en los artículos 19 de la Constitución que recoge el derecho fundamental a la libre elección de residencia y circulación por territorio nacional, y 139.2, en el sentido de que *"ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español"*, que es precisada, a su vez, por lo que a la materia tributaria se refiere, en el ya citado artículo 157.2 del texto constitucional.

2.- LOS POSIBLES FINES EXTRAFISCALES DE LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA.

Junto a los problemas derivados de la propia regulación establecida en la Constitución y en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, se ha planteado también cuál pueda ser el objeto de la imposición propia autonómica. Si partimos del artículo 15 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, del que se desprende que la suficiencia de recursos para cubrir los servicios asumidos debe venir a través de los tributos cedidos y de la participación en ingresos del Estado, podríamos pensar que el resto de los recursos que pudieran obtener las Comunidades Autónomas estarían destinados a hacer efectivo cualquier otro de los principios autonómicos, y más concretamente, centrándonos en los principios constitucionales que delimitan las Haciendas autonómicas y la relación que los mismos tienen con sus fuentes de ingresos, concluiríamos que los impuestos propios están en estrecha relación con el principio de autonomía financiera, de igual manera que los tributos cedidos y la participación en ingresos del Estado lo están con el de suficiencia, o el Fondo de Compensación Interterritorial con el de solidaridad.

Esta afirmación pone de manifiesto dos cuestiones: Por una parte, la constatación que efectúa CASADO OLLERO al afirmar que mientras los ingresos tributarios son "fuente primaria e insustituible" de financiación para el Estado⁵, no ocurre así con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas ya que estos pueden establecerse o no sin que ello afecte, en principio, al desenvolvimiento de los servicios asumidos por la Comunidad Autónoma. Y, por otra, que si mientras para el Estado la recaudación de impuestos es su fuente principal de ingresos, para éstas constituye una fuente subsidiaria, con el único fin de incrementar el nivel de servicios⁶.

Ahora bien, junto a esta posibilidad, la realidad nos muestra que los tributos estatales, en ocasiones, además de una finalidad recaudatoria llevan aparejadas fines no estrictamente fiscales o recaudatorios. En efecto, estos tributos al mismo tiempo que sirven para allegar recursos al erario público persiguen además otros fines de carácter económico o social⁷. Pero incluso más allá, podemos encontrar ejemplos de tributos en lo que lo predominante es precisamente esta función no fiscal y en los que el fin recaudatorio pasa a un segundo plano. Son los denominados impuestos extrafiscales.

No existe duda actualmente en la doctrina sobre la finalidad no estrictamente recaudatoria de los tributos, reconocida expresamente en nuestro ordenamiento por la Ley General Tributaria al señalar en su artículo 4 que *"los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional"*. Es evidente que con ellos se pretende recaudar sumas de dinero con las que hacer frente a las diversas obligaciones que asume el ente público. Pero, cada vez en más amplia medida, se aprecia su posible utilización como medio para conseguir alguno de los fines que el mismo tiene encomendados. Y así hoy, el carácter instrumental de la actividad financiera que tradicionalmente ha venido subrayando la doctrina, se manifiesta también en la utilización del tributo como medio idóneo para la consecución de otros fines también amparados en la Constitución, como son los fines sociales, económicos o políticos. Ciertamente, no cabe duda de la operatividad de utilizar distintos impuestos con diversos objetivos de política económica, independientemente de su capacidad recaudatoria⁸. Y si bien la Constitución no señala expresamente nada al respecto, como bien ha indicado el profesor LASARTE ALVAREZ, no cabe pensar que ésta imposibilite una utilización extrafiscal de los tributos sino al contrario, ya que el sistema tributario no puede ser ajeno a

⁵ Vid. CASADO OLLERO, G., *idem.*, p. 15.

⁶ *Idem.*, pp. 57 y ss.

⁷ Un ejemplo de éstos pueden ser los tributos aduaneros, que al tiempo que procuran recursos públicos, tienen una clara finalidad de protección del mercado interior.

⁸ CHECA GONZALEZ, C., afirma no sólo esta operatividad sino que, a mayor abundamiento, considera que "los impuestos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir también como instrumentos de la política económica, funciones éstas, por lo demás, que siempre van íntimamente unidas", ("El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la C.A. andaluza. Comentario a la S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo", en Impuestos, nº 6, 1987, p. 667).

las finalidades incluidas en el artículo 4 de la Ley General Tributaria "habida cuenta de su especial eficacia para articular una acción intervencionista"⁹. En este sentido, el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, reconoce que si la función extrafiscal de los tributos no aparece explícitamente en la Constitución, esta función puede derivarse de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de la política social y económica ya que los tributos son parte de los instrumentos con los que el Estado cuenta para alcanzar los objetivos allí fijados¹⁰.

Cabe, por tanto, la utilización de figuras tributarias con fines distintos a los recaudatorios, si bien las mayores dudas que ello plantea se encuentran en determinar si estamos ante verdaderos tributos ya que cuando hablamos de tributos estamos pensando fundamentalmente en instrumentos con los que financiar el gasto público. Con ello no queremos negar la posibilidad de que, junto con los fines recaudatorios, en igual, menor, o incluso mayor medida, se traten de alcanzar otros fines también legítimos, sino señalar que cuando un tributo pierde o carece de finalidad recaudatoria, pierde también la característica básica que lo configura como tributo¹¹. A ello cabe añadir el problema que puede plantear su relación con el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución. Estos tributos¹², como su propio nombre indica¹³, tienen un fin no fiscal. No son, por tanto, establecidos para financiar gastos sino que, más bien, si cumplen correctamente su finalidad sus rendimientos tenderán a reducirse. Como señala el profesor ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, estos tributos "llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria, y el hecho de que adopten la capacidad económica como parámetro para su exacción no debe interpretarse como acatamiento del postulado de la equidad, sino como

⁹ Vid., LASARTE ALVAREZ, J. El sistema Tributario Actual y la Situación Financiera del Sector Público, Real Academia de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, pp. 45 y ss. Los profesores HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F., aún reconociendo la admisibilidad de ciertas finalidades extrafiscales en los tributos, concretan éstas en el sentido de justificar sólo aquellos fines extrafiscales que encuentren un respaldo expreso en la Constitución, como señalan ocurre, por ejemplo, con la defensa del medio ambiente, ("Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)", Revista Española de Derecho Financiero, n° 83, 1994, pp. 474 y 475).

¹⁰ F.J.13.

¹¹ Vid., en este sentido, ORON MORATAL, "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", El sistema económico en la Constitución Española, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Civitas, Madrid, 1993, Vol. II, p. 1.602.

¹² El profesor ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., prefiere llamarles tributos y no impuestos, (cfr. "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", Crónica Tributaria, n° 58, 1989, p. 30).

¹³ También se denominan "de ordenamiento" o "de ordenamiento económico", vid., ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", Hacienda Pública Española, n° 71, 1981, p. 17, o "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", op. cit., p. 28.

adopción de módulos comunes para la liquidación de ambas clases de impuestos"¹⁴. En una palabra, estos tributos, en tanto son instrumentos de intervención del ente público, no se proponen gravar la capacidad económica de aquéllos sobre los que recaen, aun cuando la utilicen como parámetro para su cuantificación¹⁵. Es más, este autor entiende que los mismos prescinden de los principios del artículo 31.1 de la Constitución, constituyendo "exacciones coactivas al servicio de fines social o económicamente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por el camino de los impuestos en un sentido estricto o técnico, esto es, de los que aportan recursos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los contribuyentes"¹⁶.

De acuerdo con lo señalado, no resultaría preciso que estos tributos gravasen una capacidad económica, en tanto ésta tiene su razón de ser en distribuir las cargas impositivas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y no es éste el fin de los tributos a que nos estamos refiriendo en este momento¹⁷. En definitiva, se trataría de configurar un impuesto con carácter extrafiscal, en la línea de los fines señalados en la Ley. Ahora bien, siendo esto así, y dado que el logro de tales fines debería suponer que la recaudación del impuesto fuese nula¹⁸, cabe plantear la oportunidad de un tributo de tales características.

En este sentido, señala el profesor GONZALEZ GARCIA, en relación con la capacidad contributiva y los fines extrafiscales del tributo, tres ideas que nos pueden orientar en este sentido: "1º, el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico, pensado para la cobertura del gasto público, un tributo que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas más o menos bellas y agradables, pero desde luego nunca será un tributo; 2º, si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos; 3º, puede ser conveniente o

¹⁴ "Los impuestos de ordenamiento económico", op. cit., p. 18.

¹⁵ Idem., p. 24.

¹⁶ "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", op. cit., p. 30.

¹⁷ En efecto, como sostiene PAJUELO MACIAS, A., "su fundamento no es ni una especial capacidad de pago -manifestado en hechos jurídicos o económicos como la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta- ni tampoco un beneficio que determinadas personas reciben del Estado como consecuencia de la realización de obras o servicios públicos". En concreto, respecto a los tributos contra la contaminación señala que "un tributo de esta clase se impone porque se considera el medio más idóneo para «internalizar» los «costes sociales» de la contaminación. Actúa como incentivo económico para que las industrias contaminantes, al imponérseles el tributo, consideren como privados los «costes sociales», variando consecuentemente su conducta. Es un «mecanismo de indemnización», ya que mediante el tributo se «obliga» a soportar los «costes sociales» a quienes los han causado, según el principio de quien contamine que pague" ("Los tributos contra la contaminación como posibles «tributos propios» de las Comunidades Autónomas. Especial referencia a una ley de Cataluña", Revista de Hacienda Autónoma y Local, n.º 38, 1983, pp. 381 y 382).

¹⁸ Si alguien realizase el hecho imponible supondría que se realizan actividades contrarias a los fines de la Ley.

deseable utilizar los tributos para cumplir otros fines, también constitucionalmente protegidos, siempre que esa utilización no contradiga o desvirtúe la esencia del tributo"¹⁹.

Todo ello explica que una de las críticas más fuertes hacia el uso de tributos extrafiscales sea precisamente su relación con la capacidad económica. Y en este sentido, parte de la doctrina viene señalando la necesidad de que el respeto al principio de capacidad económica debe ser un límite a la utilización extrafiscal del tributo²⁰. Como señala BORRERO MORO, "en el marco de los tributos con fines extrafiscales, es, igualmente, presupuesto de legitimidad constitucional el respeto o, por lo menos, la no contradicción del principio de capacidad económica"²¹. Ahora bien, debemos tener también en cuenta que este requisito de capacidad económica ha sido interpretado en un sentido muy amplio por el propio Tribunal Constitucional, entendiendo que "*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*"²². Y en este sentido, se ha entendido que cuando se admiten fines extrafiscales las exigencias del principio de capacidad económica se matizan o limitan en función de otras finalidades, aun cuando se exija "al menos ese contenido <<constante>> del principio de capacidad económica (...), como rasgo diferenciador de la justicia financiera"²³. En nuestra opinión el problema podrá estar en determinar cuál sea ese contenido "constante" del principio de capacidad económica y, a este respecto, nos parece positiva la solución que aporta BORRERO MORO en el sentido de que este principio podría entenderse en estos casos como un límite negativo, impidiendo que estos tributos recaigan sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica²⁴.

Una vez que hemos constatado la existencia de tributos con una finalidad no recaudatoria (extrafiscal), inmediatamente nos deberemos plantear si éstos pueden ser establecidos y utilizados también por las Comunidades Autónomas.

La Constitución no señala nada al respecto ya que, como hemos visto, se limita a establecer unos principios generales y remite su concreción a las leyes posteriores. En cuanto

¹⁹ Vid., Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia, Edit. Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 2, Pamplona, 1996, p. 21.

²⁰ Vid., en este sentido, JIMENEZ HERNANDEZ, J. "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", Impuestos, 1996, Vol. I, pp.89 y 90.

²¹ "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero, nº 102, 1999, p. 223.

²² S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J.13.

²³ BAENA AGUILAR, A. "Nuevos impuestos ambientales", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 241, 1996, p. 569. En este sentido, vid. PUEBLA AGRAMUNT, N. "Los tributos con fines no fiscales", Revista de Estudios Financieros, nº 183, 1998, p. 102.

²⁴ "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", op.cit., pp.231 y ss.

a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, si bien concreta los límites de aplicación del poder tributario autonómico, tampoco precisa nada al respecto.

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, a la que ya nos hemos referido anteriormente, va a aclarar este punto al señalar que, puesto que la Constitución ha concedido autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, le está permitiendo utilizar el instrumento fiscal como parte de dicha autonomía, lo que supone un reconocimiento del principio de instrumentalidad fiscal en el ámbito autonómico (Fundamento Jurídico 13º)²⁵.

Cabe, por tanto, señalar, con carácter general, la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas de establecer tributos con finalidad extrafiscal. Ahora bien, esta clase de tributos tendrá un límite para éstas, que vendrá determinado por sus propias competencias materiales. Y ello es lógico, ya que si estamos señalando que los tributos extrafiscales son aquéllos que se establecen, no con finalidad meramente recaudatoria, sino con el fin de lograr o coadyuvar al logro de alguno de los objetivos encomendados al ente público, es evidente que una Comunidad Autónoma no podrá establecer tributos que traten de lograr la consecución de algún objetivo que no tenga encomendado. Por lo tanto, el bloque de competencias que asuma cada Comunidad Autónoma constituirá un límite en cuanto al desarrollo de su potestad tributaria con finalidad extrafiscal²⁶.

Afirmada, pues, tal posibilidad, veamos que han hecho en este campo las Comunidades Autónomas. Ciertamente, las Comunidades Autónomas no han sido muy prolíficas, con carácter general, ni han tenido grandes dosis de originalidad, quitando algún supuesto concreto, a la hora de crear nuevos impuestos. Además, cabe señalar que, en general, las Comunidades Autónomas han sido reacias a aceptar mayores cuotas de responsabilidad en el proceso de descentralización de los ingresos ya que les ha resultado más fácil gastar sin necesidad de acudir a sus ciudadanos para sufragar los gastos, no asumiendo el coste político que ello conlleva.

Sin embargo, pese a que como GAGO RODRIGUEZ y LABANDEIRA VILLOT constante, el sistema fiscal español ha estado ajeno a las tendencias europeas en la línea de una "reforma fiscal verde"²⁷, lo cierto es que han sido precisamente las Comunidades Autónomas las que presentan mayor experiencia en la aprobación de tributos medioambientales, aun cuando no respondan a una idea global de reforma en el citado sentido.

²⁵ En igual sentido se volvió a pronunciar el Alto Tribunal en su Sentencia 186/1993, de 7 de junio, en relación con el Impuesto sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento de Extremadura, (F.J.4º).

²⁶ Esta relación aparece claramente expresada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo. Véase, en este sentido, su Fundamento Jurídico 13º.

²⁷ Vid., sobre esta cuestión, La reforma fiscal verde, Edic. Mundi Prensa, Madrid, 1999.

3.- LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Efectivamente, ha sido en el ámbito de las haciendas autonómicas donde más se ha hecho uso de la imposición con fines medioambientales, que ha adquirido cierta generalidad en las distintas Comunidades Autónomas, enmarcándose dentro de la general preocupación que existe en la actualidad por la preservación del medio ambiente²⁸.

A esta circunstancia cabe añadir que el establecimiento de tributos con una marcada finalidad de protección medioambiental, en cierta forma unidos al principio "quien contamina, paga"²⁹, conlleva un efecto de responsabilización por parte de las Comunidades Autónomas que los establecen, al tiempo que incrementan el porcentaje de tributos propios en el global de recursos que nutren sus haciendas³⁰. Todo ello puede explicar que, como los profesores APARICIO PEREZ y HERRERA DE LA ESCOSURA han destacado, la protección del medio ambiente se ha convertido de un gasto a una fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas³¹.

²⁸ Esta preocupación por el medio ambiente ha originado, como acto reflejo, un estudio de las posibilidades que la política fiscal tiene de contribuir a su mejora y conservación que no se limita solamente al ámbito interno sino que tiene claras implicaciones internacionales. Vid., a este respecto, HERBER, B.P. "Impuestos medioambientales en un marco global", Hacienda Pública Española, n.º 119, 1991, pp. 9 y ss.

Por ello se habla, cada vez con mayor asiduidad, de los tributos medioambientales, o ecológicos, sobre los cuales por lo que se refiere a nuestro país, se señala el especial papel que las Comunidades Autónomas están llamadas a jugar debido, en parte, a las competencias de las mismas en materia de medio ambiente. En efecto, si bien el artículo 149.1.23 de la Constitución señala la competencia exclusiva del Estado para aprobar la legislación básica sobre protección del medio ambiente sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección, el artículo 148.1.9 ofrece a las Comunidades Autónomas la posibilidad de asumir competencias relativas a la gestión en materia de protección del medio ambiente en su entorno geográfico correspondiente.

Además, el artículo 45 de la Constitución incluye entre los principios rectores de la política social y económica el de la protección del medio ambiente, para lo cual, en su apartado 2, establece la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, las Comunidades Autónomas, en cuanto poderes públicos, estarán capacitadas para dictar normas adicionales de protección del medio ambiente, entre las que sin duda pueden encontrarse instrumentos fiscales.

²⁹ Principio que se haya incorporado en el derecho positivo de la Comunidad Económica Europea en el artículo 130 R, n.º 2, tras su modificación por el Acta Unica Europea.

³⁰ Vid., en este sentido, ADAME MARTINEZ, F.D., "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", Revista de Estudios Regionales, n.º 37, 1993, p. 23.

³¹ Vid., a este respecto, "La protección del Medio Ambiente: de gasto a fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas", 5.º Congreso de Economía Regional de Castilla y León, Junta de Castilla y León, Vol. I, pp. 458 y ss.

No se puede desconocer la importancia que en los últimos años están ganando las políticas tendentes a proteger y preservar el medio ambiente, ante la evidencia de la progresiva degradación que ha venido sufriendo y las consecuencias negativas que esto produce.

Si en nuestro país, el artículo 45 de la Constitución introduce el derecho a disfrutar del medio ambiente y, paralelamente, el deber de conservarlo, obligando a los poderes públicos a incorporar la protección ambiental en el ejercicio de cualquiera de sus actividades³², la política comunitaria tiene también entre sus objetivos la conservación y protección del medio ambiente. Efectivamente, si el artículo 2 del Tratado de Roma señala la conveniencia de promover (...) un crecimiento durable y no inflacionista respetando el ambiente, la firma del Acta Unica Europea, supuso la institucionalización definitiva de la política ambiental, sentando los principios y objetivos básicos de la misma. Así, el artículo 130 R recoge entre tales objetivos: 1) Conservar, proteger y mejorar la calidad del medio ambiente; 2) Contribuir a la protección de la salud de las personas, y 3) Garantizar una utilización prudente y racional de los recursos naturales³³.

Como hemos señalado, el artículo 45 de la Constitución encarga a los poderes públicos la protección y defensa del medio ambiente y si bien el artículo 149 reserva al Estado la legislación básica en materia de protección del ambiente, igualmente posibilita que las Comunidades Autónomas asuman competencias de desarrollo legislativo o de gestión en la misma materia, encontrándonos ante lo que se conoce como “competencias concurrentes”. Por tanto, cuando el artículo 45 se refiere a los poderes públicos, lo hace en un sentido amplio que alcanza también a las Comunidades Autónomas.

Pues bien, si el medio ambiente es un bien constitucional digno de protección, y hemos admitido que los tributos pueden dirigirse no sólo a recaudar ingresos sino también a alcanzar otros fines constitucionales, es evidente que el establecimiento de tributos que coadyuven a su protección es una opción perfectamente válida. Si además, como acabamos de señalar, las Comunidades Autónomas tienen competencia en materia de medio ambiente, no se puede negar la posibilidad de que recurran a este tipo de instrumentos.

Es más, el hecho de que existan pocos vacíos impositivos, ya que las fuentes básicas de ingresos se puede decir que están en manos estatales; el que el Tribunal Constitucional haya interpretado en un sentido literal la prohibición del artículo 6 de la Ley Orgánica de

³² Vid., en este sentido, ROSEMBUJ, T. Los tributos y la protección del medio ambiente, edit. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 34.

³³ Respecto a la política comunitaria en este campo, vid., ROSEMBUJ, T. Los tributos y la protección del medio ambiente, op.cit., pp. 69 y ss., SANCHEZ PEDROCHE, J.A., “La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?”, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.º 242, pp. 803 y ss., o BORRERO MORO, C.J., La tributación ambiental en España, edit. Tecnos, Madrid, 1999, pp. 28 y ss.

Financiación de las Comunidades Autónomas, entendiendo que veda una duplicidad estricta de hechos imponibles, unido a la tendencia de las Comunidades Autónomas a procurar no incrementar notablemente la presión fiscal de sus ciudadanos, explica que se hayan decantado por este tipo de tributos.

Dentro de los impuestos medioambientales se pueden distinguir entre aquéllos cuya finalidad es la mera desincentivación de la actividad contaminante³⁴, y aquéllos con finalidad recaudatoria para obtener ingresos destinados a financiar los gastos necesarios para la reducción o eliminación de la contaminación que determinadas actividades provocan³⁵. En definitiva, como señala BORRERO MORO “el tributo ambiental se concreta, básicamente, en la imposición de una carga tributaria sobre aquellos actos, hechos o actividades, económicos o realizados desde elementos patrimoniales, que degradan el medio y en función de la degradación ambiental provocada”³⁶. Con ello se trata, o bien de estimular la reducción de la contaminación o bien, si ésta ya se ha producido, de proceder a una redistribución imputando al contaminador los costes por él originados. En este sentido, la equidad en materia ambiental se identifica con el principio “quien contamina, paga”³⁷, que se erige así en “uno de los principios constitucionales informadores de la fiscalidad ambiental”³⁸.

Entre los tributos ecológicos que las Comunidades Autónomas han utilizado con cierta generalidad, se encuentran los denominados cánones de vertido y saneamiento de aguas residuales. Sin embargo, aún cuando ciertamente han sido adoptados por diversas Comunidades, la verdad es que no todos participan de la misma naturaleza y, así, mientras unos pueden calificarse claramente como impuestos, otros poseen una naturaleza híbrida entre el impuesto y la tasa, e, incluso, entre la tasa y el precio público³⁹.

³⁴ Se incluirían claramente dentro de los tributos con finalidad extrafiscal.

³⁵ Vid., en este sentido, ADAME MARTINEZ, F.D., “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, op. cit., p. 24.

³⁶ “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, op. cit., p. 236.

³⁷ Ibidem. Sobre el significado de este principio, vid., ROSEMBUIJ, T., Los tributos y la protección del medio ambiente, op. cit., pp. 77 y ss., HERRERA MOLINA, P.M., “El principio <<quien contamina, paga>> desde la perspectiva jurídica”, Noticias de la Unión Europea, n.º 122, 1995, pp. 81 y ss., y BORRERO MORO, C.J., La tributación ambiental en España, op. cit., pp. 29 y ss. Acerca de este principio señala que “su inclusión como principio jurídico en el ámbito comunitario le otorga autonomía y juridicidad. El principio, desde su vertiente jurídica, amplía su contenido, respondiendo a exigencias de equidad. Desde esta perspectiva, contribuye a la realización de la justicia como fin primario del derecho. La orientación preventiva de la política ambiental debe informar el contenido del principio <<quien contamina, paga>>. Así, su significado debe orientarse en un sentido preventivo”, idem., p. 30.

³⁸ Idem., p. 77.

³⁹ Los profesores APARICIO PEREZ, A. y HERRERO DE LA ESCOSURA, P., consideran que la mejor vía para el establecimiento de estos tributos es la de las tasas, “habida cuenta de que la Hacienda de las Comunidades Autónomas se encuentra especialmente ligada a la prestación de servicios”, sin que ello sea obstáculo para que admitan la utilización de otras vías fiscales, dentro de los límites

Lo que nos puede llamar en primer lugar la atención es la propia denominación de canon adoptada por el legislador que no encaja en ninguna de las tres figuras tributarias contempladas por el artículo 26 de la Ley General Tributaria, lo que produce una cierta confusión terminológica⁴⁰. Ello porque, en principio, el término no tiene un contenido preciso y porque, además, tradicionalmente ha venido identificándose con exacciones que comportan una contraprestación⁴¹. Quizás la razón de la utilización de esta terminología se deba, como señala ADAME MARTINEZ, a la influencia de la normativa comunitaria en esta materia, que recomienda la utilización de cánones sobre los contaminadores⁴², o bien a simples razones de oportunidad política⁴³ que tratan de camuflar un verdadero tributo con la denominación de canon, en razón de una supuesta mejor aceptación por parte del contribuyente. En cualquier caso, aún cuando actualmente parece existir una cierta relación entre el establecimiento de tributos con fines extrafiscales y la utilización del término "canon" para los mismos, en nuestra opinión deberá efectuarse un análisis de la figura elegida que permita su conceptualización, independientemente del término utilizado para denominarla, lo

establecidos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, ("La protección del Medio Ambiente: de gasto a fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas", op. cit., pp. 460 y 461).

⁴⁰ Lo que puede llevar a una falta de lógica y sistemática que origina problemas a la hora de delimitar las distintas figuras de que se trate. De todas formas, a este respecto, es preciso hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, que al enjuiciar la constitucionalidad de la Ley 13/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, parece llegar a admitir la posibilidad de nuevas figuras tributarias, y sin duda de nuevos ingresos públicos. En efecto, el Tribunal Constitucional al analizar el artículo 31 de la Constitución, donde se recogen los principios tributarios básicos, concretamente el principio de legalidad, subraya su aplicación no en relación con los tributos, figura clásica de recursos de Derecho público, sino en relación con los "*ingresos patrimoniales de carácter público*", expresión más amplia y abierta, concepto que interpreta a partir de la función de la reserva de ley en nuestro ordenamiento constitucional. En cualquier caso, el Tribunal no se fija tanto en la denominación que se dé al ingreso público, ni tan siquiera si se trata o no de una figura tributaria, sino que pone el acento en el carácter de la prestación que se exige al contribuyente, de manera que cuando de la misma esté ausente la nota de voluntariedad, entendiendo ésta en un sentido estricto, deba considerarse prestación patrimonial de carácter público.

Sin embargo, el problema que esto puede plantear de cara a las Comunidades Autónomas es la propia literalidad del artículo 157 de la Constitución (e igualmente el artículo 4.1.b de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas) donde no se habla como en el artículo 31 de *prestaciones patrimoniales de carácter público*, ni tan siquiera de forma genérica de tributos, sino estrictamente de *sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*, lo que impediría a las Comunidades Autónomas utilizar una nueva fuente de recursos públicos.

⁴¹ Vid., en este sentido, ROSEMBUJ, T., Los tributos y la protección del medio ambiente, op. cit., pp. 91 y ss., SANCHEZ PEDROCHE, J.A., "La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?", op. cit., pp. 827 y ss.

⁴² Cfr., "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", op. cit., p. 26.

⁴³ Vid., en este sentido, SIMON ACOSTA, E., "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 32, 1981, p. 604.

cual permitirá al sujeto pasivo conocer las características del tributo, así como sus obligaciones y derechos al respecto.

Centrándonos ya, en la práctica autonómica, estas han aprobado los siguientes impuestos medioambientales⁴⁴:

3.1.- Cánones de agua.

En general, estos cánones pretenden gravar la contaminación que el vertido de aguas produce, basándose para su imposición en el consumo de agua efectuado. Así se deriva de la definición del hecho imponible que las distintas leyes autonómicas presentan. Mientras la Ley balear de 27 de noviembre de 1991⁴⁵ define como hecho imponible el vertido de aguas residuales, manifestada a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, excluidas las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas, el último canon de este tipo, denominado canon del agua⁴⁶, aprobado por la Ley catalana de 12 de julio de 1999⁴⁷ grava directamente el uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido pueda producir. Y en similares términos se define el canon de saneamiento en la Ley del Principado de Asturias de 21 de febrero de 1994.

El resto de Comunidades Autónomas que se han decidido a establecer tributos de este tipo optan por definir el hecho imponible de manera similar al impuesto balear. Así, la Ley de 26 de marzo de 1992 de la Comunidad Autónoma Valenciana establece que el hecho imponible del canon de saneamiento de aguas residuales estará constituido por la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo medio o estimado de aguas de cualquier procedencia. Similares términos son utilizados en las Leyes de 23 de junio de 1993, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia⁴⁸ y de 7 de noviembre de 1997, de saneamiento y depuración de aguas residuales de Aragón. Por su parte, en la Ley de 19 de julio de 1994, de la Comunidad Autónoma de La Rioja⁴⁹ el hecho imponible se limita al vertido de aguas residuales al medio ambiente, ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado de las Entidades Locales, aún cuando también la determinación de la base imponible se realiza, con carácter general, a partir del volumen agua consumido.

⁴⁴ Sólo nos referiremos a las Comunidades Autónomas de régimen común, ya que a ellas es de aplicación la normativa general a las que aludimos al comienzo de este trabajo.

⁴⁵ Desarrollada por el Decreto de 12 de diciembre de 1995.

⁴⁶ Este canon viene a sustituir al canon de infraestructura hidráulica recogido en la Ley 5/1990, de 9 de marzo y al incremento de tarifa de saneamiento y al canon de saneamiento previstos en la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de la Junta de Saneamiento de Cataluña.

⁴⁷ Desarrollada por el Decreto de 6 de marzo de 2000.

⁴⁸ Que ha sido desarrollada por el Decreto 27/1996, de 25 de enero, a su vez derogado por el Decreto 8/1999, de 21 de enero.

⁴⁹ Desarrollado por el Decreto 42/1997, de 22 de agosto, que aprueba el Reglamento sobre el régimen económico-financiero y tributario del canon de saneamiento.

Por otra parte, el hecho imponible en estos cánones aparece delimitado por la fijación de determinados supuestos de exención. Así, por ejemplo, la exención del vertido de aguas residuales realizado por las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas que se establecen en las leyes balear y asturiana; la del agua destinada a los servicios públicos de extinción de incendios que establecen, entre otras la ley asturiana y la valenciana. Estas también declaran exentos los consumos de agua destinados a regar parques o jardines públicos, así como a alimentar las fuentes públicas ornamentales, exención esta última que también recoge la ley gallega. Esta misma ley añade otros dos supuestos de exención: el suministro en alta a servicios públicos de distribución de agua potable, así como la utilización de agua para el uso de riego agrícola, en este último caso si no se produce contaminación por abonos, pesticidas o materia orgánica. Otra exención, también recogida casi con carácter general es la que se refiere a los usos domésticos en los núcleos de población de menos de 400 habitantes de población base que no dispongan de suministro de agua y de red de tratamiento o evacuación de aguas residuales (así se puede ver, por ejemplo, en la ley catalana).

En general la naturaleza jurídica de estos tributos es la de un impuesto, aun cuando en la mayor parte de los casos existe una afectación de su recaudación a afrontar los gastos del tratamiento de aguas residuales, su establecimiento y mantenimiento. Ello porque en la definición del hecho imponible no se tiene en cuenta ninguna actividad de la Administración, exigiéndose el tributo con independencia de que tal actividad se produzca o no.

En cuanto a la fijación de la base imponible, como ya señalamos anteriormente, se realiza, con carácter general, en función del volumen de agua consumida. En algunos casos, y para supuestos de uso industrial, la base imponible se determina por la carga contaminante, previéndose en estos casos para su determinación también la estimación objetiva (es el caso, por ejemplo, del canon de saneamiento de Asturias).

Dejando de lado su compatibilidad o no con el establecimiento de tasas y contribuciones especiales o cualquier otra exacción sobre el agua, que cada Comunidad resuelve de manera distinta, quizás la mayor duda que estos cánones puedan plantear es su propia configuración como tributos indirectos que gravan el consumo de agua. Para el profesor ADAME MARTINEZ se puede plantear su colisión con el artículo 6.2 de la LOFCA, dado que el consumo de agua es gravado por un impuesto estatal como es el Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁰. Sin duda, este es el mayor problema que pueden plantear algunos tributos autonómicos aunque, si tenemos en cuenta la doctrina del Tribunal Constitucional que sólo prohíbe la duplicidad estricta de hechos imposables, esto no se produce. Si a ello unimos que la mayor parte de estos tributos realmente no gravan el consumo de agua sino la realización de vertidos que tal consumo origina, es evidente que no

⁵⁰ Vid., "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", op. cit., p. 40.

se vulnera dicha prohibición⁵¹. Esta inexistencia de duplicidad impositiva es reconocida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18 de marzo de 1994 que enjuicia el canon de esta Comunidad⁵².

3.2.- Cánones de vertido.

Dos son las Comunidades Autónomas que han establecido estos cánones, encontrándonos realmente ante tasas que gravan la propia autorización del vertido, siendo determinante para la fijación de la cuantía a pagar la carga contaminante aportada. Así, Canarias estableció un canon de este tipo, actualmente regulado en el artículo 115 de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de aguas⁵³. Junto con este canon, en la misma Ley se establecen otros dos, uno por la ocupación o utilización de terrenos que requieran autorización o concesión de dominio público hidráulico⁵⁴ y otro que satisfarán los beneficiados de las obras de regulación de aguas realizadas con fondos públicos y destinado a atender los gastos de explotación y conservación de tales obras⁵⁵.

Además de Canarias, Andalucía aprobó también un canon de vertidos a través de la Ley 7/1994, de 18 de mayo, siendo el Decreto 14/1996, de 16 de enero, que aprueba el Reglamento de la calidad de las aguas litorales, el que finalmente regula esta figura, dentro de las escasas directrices señaladas en la Ley.

Finalmente, la Comunidad Autónoma de Murcia, a través de la Ley 1/1995, de 8 de marzo, ha establecido tres cánones por contaminación ambiental⁵⁶. Esta norma presenta un serio vicio de inconstitucionalidad por la escueta regulación que realiza ya que ni siquiera define el hecho imponible. Su naturaleza jurídica, de la mínima regulación realizada, parece ser el de un impuesto ya que lo que se pretende gravar es la propia realización de vertidos contaminantes al mar.

⁵¹ Otra cosa es que, como señala ALONSO GONZALEZ, L.M., "se toma como hecho imponible el acto físico inmediatamente anterior al vertido, el consumo por las ventajas que comporta sus posibilidades de medición", (Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, op.cit., p. 117).

⁵² Recogemos esta sentencia del comentario que efectúa FERNANDEZ GONZALEZ, C. "El canon de saneamiento de aguas de Baleares (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 18 de marzo de 1994)", Crónica Tributaria, n.º 72, 1994, pp. 137 y ss.

⁵³ Existe también una tasa por autorización de gestión de residuos establecida en la Disposición Adicional Primera de la Ley 1/1999, de 29 de enero, de Residuos.

⁵⁴ Este, dada su configuración, actualmente debe ser considerado como una tasa, si bien en el momento en que se aprobó su hecho imponible determinaba la percepción de un precio público.

⁵⁵ Tal como se configura este canon debemos considerar que se trata de una contribución especial.

⁵⁶ De acuerdo con el artículo 45.2 de la citada Ley, éstos son:

- a) Canon por la producción y vertidos de residuos sólidos industriales.
- b) Canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.
- c) Canon por vertidos al mar.

3.3.- Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente.

Un tercer tipo de impuesto con pretendida finalidad mediambiental es el constituido por el llamado Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente. Este impuesto fue aprobado en primer lugar por la Comunidad Autónoma de Baleares a través de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, desarrollada por el Decreto 81/1992, de 5 de noviembre⁵⁷.

Nos encontramos aquí ante un impuesto directo, real, objetivo y periódico cuyo hecho imponible lo constituye la titularidad de los elementos patrimoniales sitos en la Comunidad afectos a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica o de carburantes y combustibles sólidos, líquidos y gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas, que no se destinen a consumo propio. Ahora bien, cabe señalar que si bien este tributo es utilizado como instrumento de intervención en la política medioambiental, por lo que nos encontraríamos, en principio, ante un tributo con finalidad extrafiscal, estamos de acuerdo con ADAME MARTINEZ cuando señala que el mismo tiene ante todo una finalidad recaudatoria⁵⁸.

En efecto, aun cuando la Exposición de Motivos señala como motivo de su establecimiento el objetivo de evitar que se lleven a cabo acciones que puedan llegar a degradar el medio ambiente, lo cierto es que la regulación concreta del mismo parece apartarse de este objetivo. Ello resulta claro dado que no se prevé ningún tipo de exención, ni ningún tipo de reducción en la cuantía a pagar, para los titulares de las instalaciones afectas a actividades que incidan en el medio ambiente cuando adopten medidas para reducir los efectos perjudiciales que dichas instalaciones pudieran causar⁵⁹. En realidad, como señala ALONSO GONZALEZ, si atendemos a la determinación de la base imponible, podremos comprobar que el impuesto no es, en el fondo, sino un impuesto sobre el patrimonio de determinadas sociedades⁶⁰.

⁵⁷ Este Decreto ha sido derogado por el Decreto 133/1995, de 12 de diciembre.

⁵⁸ Vid., Tributos propios de las Comunidades Autónomas, op. cit., p. 234 o "El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares", CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero, n° 79, 1993, p. 447. En el mismo sentido, GOMEZ VERDESOTO, M. y MARTINEZ LAGO, M., "Acerca del Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente", Noticias de la Unión Europea, n° 134, 1996, p. 83.

⁵⁹ Sólo se exceptúa de esta afirmación la exención contenida en el artículo 4.4 de la Ley y en el 6.3 del Reglamento en favor de las instalaciones y estructuras afectas a la producción de combustibles, de carburantes o de energía eléctrica, mediante la transformación de residuos sólidos.

⁶⁰ Vid., Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, op. cit., p. 91. En el mismo sentido, GOMEZ CABRERA, C., "Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota", Impuestos, n° 21, 1996, pp. 57. No es esta, sin embargo, una opinión unánime de la doctrina, que no alcanza una postura común frente a este impuesto, debido, básicamente, a la forma de determinación de la base imponible (capitalizando al 40% el promedio de ingresos brutos facturados

Cabe señalar, por otra parte, que este impuesto ha sido recurrido ante el Tribunal Constitucional⁶¹. Ahora bien, estamos de acuerdo con el profesor ADAME MARTINEZ, al entender que la posible vulneración del artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas debe ser desechada teniendo en cuenta la doctrina constitucional al respecto, ya que no cabe considerar que este impuesto y el Impuesto sobre Sociedades tengan el mismo hecho imponible⁶². Y en el mismo sentido juzgamos su posible incidencia sobre materias imponibles propias de las Corporaciones Locales, en concreto sobre bienes inmuebles, en contra de lo prevenido en el artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. En efecto, si como señalamos en su momento, entendemos que el citado artículo 6.3 debe entenderse referido a los hechos imponibles, resulta claro que no se vulnera la citada prohibición dado que no tienen el mismo hecho imponible.

Siguiendo el ejemplo balear, la Comunidad de Extremadura, a través de la ley 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas Fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, ha establecido también un Impuesto sobre Instalaciones que incidan sobre el medio ambiente, inspirado, según se señala en su Exposición de Motivos en *“la legislación de otras Comunidades Autónomas y en los avances de la normativa europea, la llamada ECOTASA”*.

Se trata, como en el impuesto balear, de un impuesto directo, real, objetivo y periódico, que grava los elementos patrimoniales sitos en la Comunidad afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente. El hecho imponible se define como la titularidad de elementos patrimoniales afectos a procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades que, conforme a la Ley, perturben el medio de Extremadura o comporten potenciales riesgos extraordinarios en su territorio. Por otro lado, las únicas exenciones que se prevén no lo son tanto por las posibles actuaciones realizadas por el sujeto pasivo al objeto de reducir los efectos perjudiciales que

durante un período). Por ello, algunos autores han señalado que puede tratarse de un impuesto sobre la renta (así, BAENA AGUILAR, A., “Protección impositiva del medio natural”, Noticias de la Unión Europea, n.º 122, 1995, p. 17) mientras que otros lo consideran un impuesto sobre el volumen de ventas (como HERRERA MOLINA, P.M., y SERRANO ANTON, F., “El tributo <<ecológico>> balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?”, Noticias de la Unión Europea, n.º 119, 1994, pp. 41 y ss., en especial, pp. 46 y ss.). Con todo, el Tribunal superior de Justicia de Baleares, en su Sentencia de 30 de enero de 1996, al rechazar el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, se inclina por su consideración como un impuesto que recae sobre determinados elementos patrimoniales (similar es la argumentación que mantiene en su Sentencia de 21 de junio de 1996).

⁶¹ Si bien, al interponerse el recurso se invocó el artículo 161.2 de la Constitución, por lo que se produjo la suspensión de la Ley que aprobó el Impuesto, el Tribunal Constitucional, en Auto de 9 de septiembre de 1992 levantó la citada suspensión.

⁶² Vid., en este sentido, ADAME MARTINEZ, F.D., Tributos propios de las Comunidades Autónomas, op. cit., pp. 240 y ss.

pudieran causar, sino en razón del sujeto titular o por el destino de la actividad⁶³. En cuanto a la base imponible, ésta vendrá determinada por el valor productivo de los elementos patrimoniales a que se refiere el hecho imponible, para lo cual, al igual que en el impuesto balear, se parte de capitalizar el promedio de los ingresos brutos de la explotación en un período determinado. Dada la similitud que existe entre ambos impuestos, nos remitimos a lo señalado para el impuesto balear, ya que ha plantado las mismas dudas que el anterior⁶⁴.

3.4.- Impuesto sobre la Contaminación.

El último ejemplo de la práctica autonómica en este campo está constituido por el Impuesto sobre la contaminación atmosférica, aprobado por la Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre⁶⁵. Este impuesto, cuya naturaleza jurídica no ofrece dudas al respecto, si tenemos en cuenta la Exposición de Motivos de la Ley, parece querer ser complementario del canon de saneamiento de dicha Comunidad. En cualquier caso, el objetivo de esta Ley no es tanto alcanzar un volumen de recursos como conseguir que las empresas afectadas adopten las medidas precisas para disminuir sus emisiones contaminantes. Por otra parte, los ingresos provenientes de este impuesto están afectados a la financiación de las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales de Galicia. Además, un 5% de los ingresos obtenidos cada ejercicio se destinará a dotar un fondo de reserva para atender a daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales.

Por lo que respecta a la naturaleza del impuesto se trata de un tributo directo, real, objetivo, progresivo e instantáneo cuyo hecho imponible lo constituye la emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes, en concreto, cualquier compuesto oxigenado de azufre o de nitrógeno, presumiéndose que se realiza el hecho imponible en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad. Sujeto pasivo contribuyente será el titular de la instalación o actividad contaminante. En cuanto a la base imponible, se medirán las cantidades emitidas de las mencionadas sustancias contaminantes medidas en toneladas, señalando la Ley como punto de referencia a la hora de la emisión el "foco emisor"⁶⁶. Dicha base puede determinarse en estimación directa, cuando las instalaciones incorporen sistemas de medida de la cantidad de sustancias contaminantes emitidas, o bien en estimación objetiva,

⁶³ Así, estarán exentas, las instalaciones y estructuras de las que sean titulares el estado, la Comunidad Autónoma, las Corporaciones Locales, así como sus Organismos Autónomos de carácter administrativo; las instalaciones y estructuras que se destinen a la circulación de ferrocarriles; y las estaciones transformadoras de energía eléctrica, y las redes de distribución en baja tensión siempre y cuando aquéllas no lleven a cabo actividades de producción de electricidad.

⁶⁴ Sirva como ejemplo, JIMENEZ HERNANDEZ, J. "Comentarios acerca del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura, Impuestos, 1998, Vol. I, pp. 107 y ss.

⁶⁵ Desarrollada por el Decreto de 20 de enero de 2000, que deroga el de 12 de enero de 1996.

⁶⁶ Por foco emisor, según el artículo 9, cabe entender "*el conjunto de instalaciones de cualquier naturaleza que emitan a la atmósfera sustancias contaminantes gravadas*".

de acuerdo con indicadores objetivos vinculados a la actividad de que se trate. También se establece la posibilidad de que la Administración señale de oficio la base que corresponda cuando el sujeto pasivo hiciese imposible su determinación por las anteriores vías.

Señalados los tributos medioambientales que las Comunidades Autónomas han establecido, en los cuadros adjuntos podemos ver cuál ha sido su recaudación en los últimos años:

CUADRO N° 1

C. saneam. (miles ptas.)	Cataluña	Baleares	Valencia	Canarias	Galicia	La Rioja
1992	6.705.666,3 ⁶⁷	1.948.262,5				
1993	24.358.644,3 ⁶⁸	2.811.159,2	3.487.117			
1994	18.804.789 ⁶⁸	3.126.000	8.425.767,1			
1995	25.015.823	3.680.000	9.110.000	25.948		
1996	25.272.163	4.169.000	9.775.000		109.393	
1997	25.481.519	4.355.407	11.273.933		384.329	2.352

CUADRO N° 2

(En miles de ptas.)	I.Contaminacion Galicia	C.Vertidos Andalucía	C.Vertidos Mar Murcia	I. Instalaciones Medioambiente Baleares
1996	2.153.893			
1997	2.191.577	85.095	426	1.090.048

FUENTE: Ministerio de Economía y Hacienda. Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas, años 1992 a 1997. Elaboración propia.

Podemos apreciar que, de todos los tributos señalados, el que ha tenido una mayor fuerza recaudatoria y al mismo tiempo más generalización, ha sido el canon de saneamiento, aún cuando ciertamente su implantación no ha dejado de plantear algún problema, como es el caso de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias donde pese a estar aprobado desde 1994 diversas vicisitudes políticas han impedido su correcto desenvolvimiento.

Por lo que se refiere a Castilla y León, esta Comunidad Autónoma se encuentra al margen de estas tendencias de buscar nuevos recursos a través de la imposición medioambiental, si bien creemos que la experiencia de otras Comunidades puede servirle de ejemplo acerca de las posibles vías a seguir.

⁶⁷ Se refiere al canon de infraestructuras hidráulicas.

⁶⁸ Incluye el canon de infraestructuras hidráulicas y el canon e incremento de tarifa de saneamiento.

4.- CONCLUSIONES.

No se puede desconocer la trascendencia que tiene el hecho de que se reconozca a las Comunidades Autónomas la posibilidad de establecer tributos “ex novo”, especialmente si ello incluye también a los impuestos. Sin embargo, pese a que el Tribunal Constitucional, al hilo de su pronunciamiento sobre el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, abrió ciertas posibilidades al poder tributario autonómico, en la práctica su actuación ha sido de una casi total apatía. En efecto, éstas han recurrido poco a la creación de nuevos impuestos, limitándose básicamente a las mismas materias: tierras infrutilizadas, juego, agua, a los que se ha añadido ultimamente otros aspectos referentes al medio ambiente. Ninguno de ellos, sin embargo, está exento de dificultades, que en el último caso son fundamentalmente técnicas y en los otros dos provienen de la superposición de gravámenes, bien con el Estado o con los Entes Locales, cuya diferente normativa incidiendo sobre la misma materia presenta una cierta dosis de complejidad.

En el denominado período definitivo se produce un avance significativo en el aspecto medioambiental, adquiriendo cierta generalidad en las distintas Comunidades Autónomas los gravámenes medioambientales. A la preocupación existente en la actualidad por su preservación -manifestada en este ámbito por el principio “quien contamina, paga”-, añade un efecto de responsabilización por parte de las Comunidades Autónomas que los establecen, al tiempo que incrementa el porcentaje de tributos propios en el global de recursos que nutren sus haciendas.

De todas formas, la imposición en este campo se ha visto limitada a tres aspectos: imposición por la contaminación que se causa en el agua, bien a través del gravamen por autorizar vertidos al medio, bien indirectamente gravando el consumo de agua, antecedente del vertido; imposición por la contaminación atmosférica que se cause; y una última modalidad, el gravamen sobre las instalaciones afectas a actividades contaminantes.

Se puede decir, por tanto, que la imposición medioambiental no ha sido muy innovadora (la mayor parte de los impuestos creados son cánones de saneamiento de aguas) y con desigual suerte recaudatoria. En cualquier caso, no se puede negar su importancia por cuanto su uso puede ser útil en dos direcciones: tomar conciencia de la necesidad de preservar el medio ambiente, recurriendo a todos los medios posibles al alcance del ente público; y responsabilizar a las Comunidades Autónomas tanto en la lucha por la mejora del medio ambiente como en su papel como depositarias de un poder tributario que deberán utilizar si su objetivo es allegar recursos suplementarios para incrementar o mejorar los servicios que ofrecen a sus ciudadanos.

En efecto, las últimas reformas del sistema de financiación autonómica han ido dirigidas a lograr que las Comunidades Autónomas alcancen un cierto grado de corresponsabilidad fiscal, lo que implica la atribución de potestades decisorias sobre los

ingresos y no sólo sobre el volumen sino también sobre su composición, de manera que se responsabilice al ente público receptor de los mismos frente a los sujetos a él sometidos. Si tenemos en cuenta tanto la actitud contraria de las Comunidades Autónomas a la utilización de los recargos, cuanto el hecho de que las futuras reformas del sistema se inclinan hacia la ampliación de la cesión de tributos, con limitación sobre la capacidad normativa autonómica, resulta evidente que estrechas son las posibilidades que tienen para ejercer su poder tributario. Y una de las pocas posibilidades es el establecimiento de tributos propios. Si a ello se une la cada vez más apremiante necesidad de que los poderes públicos adopten medidas para preservar el medioambiente, tanto de tipo preventivo como reparador, debemos concluir que estos impuestos pueden ser un buen camino a seguir ya que pueden contribuir a un mejor comportamiento ante el problema medioambiental, incitando a una menor contaminación, o por lo menos, servirán para allegar recursos al erario público para contribuir a la mejora del medio ambiente. Por otra parte, el hecho de que a nivel estatal no se hayan tomado medidas en este sentido, permite a las Comunidades Autónomas utilizar un campo impositivo sin entrar en colisión con los límites establecidos en la LOFCA.