

Haciendas Locales y Medio Ambiente

José Andrés Rozas Valdés (*)

- SUMARIO: I. Planteamiento.—II. Aspectos comunes. 1. Consideraciones medioambientales e impuestos municipales. 2. Contribuciones especiales. 3. El endeudamiento específico.—III. Aguas. 1. El abastecimiento. 2. Tasas. 3. Recargos.—IV. Residuos sólidos urbanos. 1. Ambito objetivo y competencial. 2. Opciones financieras en materia de residuos. A) Medidas impositivas. B) Tasas. C) Precios públicos. 3. Residuos especiales. A) Envases y embalajes. B) Papel prensa. C) Residuos tóxicos y peligrosos.—V. Contaminación atmosférica. 1. Recargos sobre impuestos autonómicos. 2. Medidas impositivas en los impuestos municipales. 3. Tasas y precios públicos.—VI. Contaminación acústica.—VII. Conclusiones.—VIII. Reseña bibliográfica.*

I — PLANTEAMIENTO

Junto a las medidas puramente administrativas orientadas a la protección del medio ambiente cada día adquieren un protagonismo mayor las que pueden adoptarse desde el ámbito del Derecho Financiero, del ingreso y gasto públicos. También las entidades locales tienen un papel específico a desarrollar en esta materia. Aunque para su puesta en práctica requieran, en muchos casos, y por carecer de capacidad legiferante, el concurso de los Parlamentos, estatal y/o autonómico y el de sus correspondientes órganos de Gobierno. Atendiendo a los espacios de protección medioambiental a cuya preservación puede contribuirse desde las entidades locales se ha estructurado el trabajo en cuatro apartados: aguas, residuos sólidos, polución atmosférica y contaminación acústica. Un primer apartado se dedica a los instrumentos financieros que pueden desarrollar un papel relevante en la protección del entorno con carácter genérico, con independencia del ámbito medioambiental específico a cuya

El presente trabajo se presentó como documentación de la conferencia que con el título «Las aguas, la recogida y el reciclaje de residuos sólidos urbanos, la contaminación atmosférica y por ruido como posibles ámbitos de protección fiscal de los municipios» pronuncié en Madrid el 9 de octubre de 1996 en el marco de las Jornadas sobre Tributos ecológicos en el ámbito municipal organizadas por el Área de Economía y Hacienda y la Secretaría General Técnica del Excelentísimo Ayuntamiento de Madrid. Las referencias al Derecho americano traen causa de una estancia de investigación en la Universidad de Harvard para la que conté con una ayuda de la DGICYT del Ministerio de Educación y Cultura.

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona.

custodia vengán dirigidos. Finalmente se incorpora una relación de la bibliografía empleada de cuya cita particular se ha procurado prescindir en el cuerpo del texto salvo para referencias concretas.

II — ASPECTOS COMUNES

Cuando se habla de tributación y medio ambiente es fácil pensar en la tasa de basuras o en un impuesto sobre las emisiones contaminantes. El establecimiento de nuevos tributos ordenados a la protección del entorno o la reforma de los que —con dicha finalidad específica— ya están vigentes, es uno de los objetivos a considerar en el marco de la compenetración de las políticas medioambientales y fiscales. Con todo, lo más importante tal vez sea empezar la casa por los cimientos. Acomodar el sistema tributario en vigor, el ordenamiento financiero en su conjunto, a los postulados medioambientales. Una lectura de las normas reguladoras de los impuestos locales, de las tasas municipales o de los precios públicos, pensando en adaptar su ordenación a las políticas de protección del medio ambiente, es seguro que habría de resultar fructífera. En buena medida los problemas de degradación ambiental no están causados por fallos del mercado, sino por las distorsiones que en el mismo provocan políticas públicas, entre otras las tributarias, contraproducentes. Cuando la temperatura de una habitación es excesiva la solución inmediata no es encender el aire acondicionado: lo primero será apagar la calefacción. Algo semejante ocurre en relación con los tributos y el medio ambiente. Antes de actuar en positivo se ha de pensar en eliminar lo negativo.

Se habría de empezar por desactivar, tras una evaluación crítica de su contenido, la normativa que entrara en conflicto con políticas medioambientales. Es mucho lo que se podría hacer en el ordenamiento financiero, al margen del establecimiento o reforma de tributos propiamente ambientales, para integrar en su estructura la preocupación por la salvaguarda del entorno. Y no se está pensando ya en medidas directamente incentivadoras, sino, simplemente, en dismantelar políticas financieras potencial o abiertamente perjudiciales para el medio ambiente; en incorporar otras más respetuosas con su preservación.

1. Consideraciones medioambientales e impuestos municipales

Un segundo paso consiste en compensar a quienes sufren más directamente los efectos del deterioro del entorno a través de beneficios fiscales. Un ámbito particularmente propicio para ello es la valoración de los bienes inmuebles. En la realización de las ponencias de valoración catastrales o en los informes realizados en el entorno de un procedimiento de comprobación se podrían integrar elementos de valoración relacionados con el medio ambiente. Por ejemplo, en el ámbito de la economía se han desarrollado modelos que evidencian el reflejo que en el mercado inmobiliario puede tener la contaminación atmosférica (1). Si en un barrio se anuncia la instalación de una central térmica en el perímetro inmediato es evidente que el valor de las propiedades

(1) J. ZABELL, «Hedonic Pricing», documento presentado en *Environmental Economics and Policy Analysis Workshop/Harvard Institute for International Development*, Harvard University, June, 14, 1996. K. KIEL y K. McCLAIN, «House Prices during Siting Decision Stages: The Case of an Incinerator from Rumor through Operation», *Journal of Environmental Economics and Management*, núm. 28, 1995, págs. 241-255.

se resentirá. Pues bien, el sistema tributario puede hacer suya esta situación reduciendo la carga tributaria del sujeto afectado por la misma dándole cabida en los medios de valoración de los bienes inmuebles. No carecería de sentido, pues, introducir en las ponencias de valoración elementos relacionados con las condiciones medioambientales del inmueble, de modo que se considerase en su formulación el minusvalor que comporta la presencia en las cercanías de un foco de contaminación cualificado como un vertedero, una planta incineradora de residuos, un aeropuerto o un complejo siderúrgico.

Algo semejante se podría hacer en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). No resultaría difícil considerar elementos de evaluación de carácter medioambiental a integrar en la cuantificación de la deuda tributaria, o como motivos de exención o bonificación. Por ejemplo, considerar un incremento de la cuota tributaria que por tal impuesto satisfaga un centro hospitalario atendiendo al servicio de recogida de residuos sanitarios que se le ha de prestar. Evidentemente, todo ello son ideas sin perfilar cuya puesta en práctica debiera precederse de un estudio detenido de las circunstancias en cada caso concurrentes y, por supuesto, de una adopción coordinada de todas ellas que no condujera el ordenamiento a una situación disparatada de doble imposición.

Al poner en marcha una política municipal cualquiera en materia medioambiental en muchos casos será posible articular estímulos fiscales que coadyuven a su puesta en práctica. Si se pretende incentivar el desarrollo de un determinado sistema de calefacción o de disposición de los residuos más respetuosos con el medio ambiente, por ejemplo, el establecimiento de incentivos fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) podría ser uno de los caminos a emprender. Cabría pensar en que las edificaciones que incorporasen en su estructura sistemas de calefacción ecológicos o de prensado de residuos sólidos urbanos pagaran un impuesto de propiedad menor que el resto.

2. Contribuciones especiales

El cobro de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de servicios públicos se muestra particularmente indicado para la financiación de infraestructuras y servicios locales relacionados con la preservación y mejora del medio ambiente, en tanto en cuanto pueda definirse el sector de la población específicamente mejorado por la actuación pública desarrollada. La rehabilitación de un vertedero ubicado en el extremo de una zona residencial, la adquisición de una flota de vehículos de limpieza de las aceras destinados a operar en unos distritos determinados o la adquisición de mobiliario urbano destinado a la limpieza de excrementos de animales domésticos, justificarían sobradamente, por ejemplo, el cobro de una contribución especial a los vecinos de la zona residencial o de los distritos beneficiados, a los propietarios de animales de compañía. Ciertamente esta figura tributaria presenta no pocas complejidades y límites en su cuantificación y gestión, pero siempre será un recurso a tener en cuenta.

En sentido contrario, se podría pensar en subvenciones o beneficios fiscales en favor de quienes sufran un perjuicio particular en su entorno y propiedades por resultar específicamente afectados por focos de contaminación ligados a beneficios que disfru-

ta el conjunto de la comunidad. Se trataría de incorporar al sistema financiero vigente medidas encaminadas a limitar o compensar los daños medioambientales. En Derecho Tributario el concepto de contribución especial se construye a partir de una actividad administrativa que produce un beneficio concreto. Pues bien, *a sensu contrario*, cuando los poderes públicos consienten una actividad que produce un daño ambiental cuantificable, sería lógico compensar mediante mecanismos financieros a quienes lo sufran. Un modo de revertir el coste de la misma sobre quien lo ha producido sería establecer un tributo cuyo «criterio de cuantificación puede ser los costos de prevención o de restauración de los daños causados» (2), y su destino final la reparación del daño.

En los Estados Unidos, en este sentido, se ha ensayado en algunos lugares la negociación de lo que se denomina *host fees*, y que no son sino prestaciones públicas por recepción de residuos. Este concepto sería aplicable a muchas cuestiones medioambientales o colindantes. Por ejemplo, el servicio nacional de defensa aérea, que alcanza al conjunto de la comunidad, necesita espacios de entrenamiento. Su habilitación, sin embargo, lleva aparejada una degradación del entorno en términos de contaminación acústica, riesgos de accidentes, deterioro del suelo, etc., que no es lógico que recaiga sobre una porción específica de los ciudadanos. Un procedimiento posible para equilibrar esta situación pasaría por el reconocimiento de beneficios fiscales o el abono de subvenciones compensatorias a los vecinos afectados por las instalaciones destinadas a tales usos. Medidas semejantes se podrían adoptar en relación con la instalación de industrias especialmente contaminantes, como las nucleares o celulósas, la reserva de espacios naturales (3) o la instalación de complejos aeroportuarios.

3. El endeudamiento específico

Cuando se trata de la construcción o mejora de infraestructura medioambiental no es lógico que la carga financiera de las mismas recaiga por completo sobre las generaciones presentes. En buena medida, al contribuyente le va a corresponder soportar las incomodidades ligadas a las obras públicas que se emprendan sin que llegue a disfrutar de todas las ventajas inherentes a las actuaciones llevadas a cabo. Por ello es razonable que se transfiera una porción del esfuerzo financiero acometido a las generaciones posteriores por la vía del endeudamiento.

En este sentido, las entidades locales americanas han venido recurriendo con frecuencia a la emisión de obligaciones específicas al efecto de financiar la construcción de instalaciones de tratamiento de residuos sólidos urbanos, plantas de saneamiento de aguas o cualquier otra infraestructura de finalidad medioambiental. El

(2) M. T. VADRÍ I FORTUNY, «La naturaleza jurídica del instruments econòmics en la gestió del residus», en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 2, 1994, pág. 354. Lo recaudado por dicho tributo, contribución especial negativa, se dedicaría a la reparación del daño del que trae causa (Tulio ROSEMBUI, *Elementos de Derecho Tributario*, vol. II, 1989, pág. 71 y *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, 1995, pág. 205).

(3) La protección de espacios naturales por razones medioambientales plantea por sí sola toda una problemática financiera que ha merecido un riguroso y exhaustivo examen reciente (S. SARTORIO ALBALAT, «Sistema fiscal y espacios naturales protegidos», *Derecho del medio ambiente y Administración Local*, Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1996, pág. 757).

Estado Federal, por su parte, ha auspiciado la inversión en tales activos declarando exentos los rendimientos por los mismos generados.

III — AGUAS

El ciclo completo del agua consta de tres fases diferenciadas: aducción, distribución y evacuación. No es preciso decir que las tres son diferenciables tan solo a efectos expositivos por cuanto en la realidad se presentan integradas en un único proceso. La escisión trasciende, sin embargo, lo estrictamente retórico adentrándose en lo jurídico por cuanto son distintos los entes públicos, mixtos y privados que, de forma confusa y superpuesta, desarrollan competencias sobre las distintas fases del ciclo. La cuestión tiene un reflejo directo en lo relativo al establecimiento de tributos relacionados con las aguas: no habrá de bastar la competencia tributaria para establecer gravamen alguno, sino que será preciso que concorra igualmente competencia material sobre la fase del ciclo del agua en la que se incida.

Al mismo tiempo en esta materia, y utilizando el simil fluvial, la diversidad de ríos, afluentes, arroyos y torrentes tributarios, mercantiles, parafiscales y asimilados que en su mayoría descargan sobre el «recibo del agua» es desconcertante. La posición de los entes locales al respecto es variopinta, situándose en unos casos en el lado deudor, en otras en el del acreedor, para ejercer en otros supuestos funciones de intermediación. Sin ánimo exhaustivo se puede intentar una clasificación de los conceptos tributarios y asimilados que se estrellan con el rompeolas del agua:

- a) Canon de regulación y tarifas de utilización del agua (art. 106.2 Ley de Aguas).
- b) Cánones de vertido (arts. 106.5 Ley de Aguas y 85 Ley de Costas).
- c) Cánones de ocupación de los dominios públicos hidráulico y marítimo-terrestre (arts. 104 Ley de Aguas y 84 Ley de Costas).
- d) Tasas del artículo 86 de la Ley de Costas.
- e) Recursos financieros autonómicos (cánones de infraestructura hidráulica, de saneamiento, etc.).
- f) Tasas por los servicios de alcantarillado (art. 20 LHL).

A todo ello se adhiere, en muchos casos, un extraño invitado: la conocida como tasa de basuras que se ha reciclado, a mi parecer de modo extravagante, en forma de recargo sobre el consumo de agua. Si la situación descrita presentaba algún viso de claridad el panorama termina de cubrirse con el anuncio de un gravamen estatal sobre el agua, sin que por el momento se haya especificado en cuál de sus estados físicos: sólido, líquido o gaseoso. Lo que, por otra parte, tal vez no dejara de ser la «solución final» con una mayor lógica en medio de tanto desorden acuático (4).

(4) En este sentido se manifiesta T. ROSEMBUI, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, monografías jurídicas, Madrid, 1995, pág. 8.

1. El abastecimiento

El servicio de abastecimiento de agua potable es de titularidad local. Al menos si se presta en régimen de gestión directa la contraprestación que procedería establecer por este servicio sería la de precio público. En otro sentido, aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 14 de diciembre de 1995, podría entenderse que el abastecimiento de agua es un «servicio objetivamente indispensable» y realizado «por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho», por cuanto habría de exigirse una prestación patrimonial de carácter público dotada de cobertura legal bastante (5).

La realidad es que con frecuencia el servicio se presta por una empresa concesionaria privada o mixta cuyos cobros toman la forma de «tarifas» que, en última instancia, no dejan de ser sino precios privados revestidos de Derecho público y acompañados de otros conceptos de naturaleza tributaria o parafiscal. La situación es insostenible en su forma actual, pese a su pervivencia en el tiempo. Lo cierto es que muchos municipios aprovechando el feliz paso del recibo del agua por la cuenta corriente de los contribuyentes lo adornan con un ramillete de conceptos varios que contaminan de forma notable la relación jurídica establecida entre la empresa concesionaria y el beneficiario del servicio. Se sitúa, además, al suministrador en una posición compleja en la que en un mismo documento exige el pago de la contraprestación mercantil, el IVA correspondiente y otros tributos autonómicos o locales respecto de los que ejerce una confusa actividad de recaudador sin título.

2. Tasas

La tasa local de mayor tradición en esta materia es la satisfecha en relación con los servicios de evacuación de las aguas. El servicio de alcantarillado es materia reservada a las entidades locales y es de obligatoria prestación para todos los municipios (arts. 26.1 a y 86.3 LBRL). Es uno de los servicios por cuyo mantenimiento se puede exigir una tasa de quienes hagan uso del mismo (6). En lo que a la vigilancia de alcantarillas privadas afecta lo procedente será el establecimiento de una tasa o un precio público en razón de las condiciones de obligatoriedad que rodeen su prestación. Al mismo tiempo la ordenación de la tasa se puede ponderar, o escindir como en el caso de Barcelona, en relación con el tipo de vertido por cuanto los de carácter industrial requieren un tratamiento y servicios específicos que justifican una regulación de la tasa encaminada a su financiación diferente a la que grava los vertidos domésticos. La ordenación de aquélla se presta particularmente, a la consideración de elementos ambientales cualitativos y cuantitativos en su contenido y cuantía.

(5) Aun cuando tal sentencia no se extienda a la LHL sobre la misma está pendiente de resolución un recurso de inconstitucionalidad que cuestiona la figura del precio público local. De forma y manera que, en principio, es previsible que la opinión del TC al respecto guarde coherencia con lo que ha manifestado en relación con los precios públicos estatales. Vid. J. PAGÉS I GALTÉS, «La impugnación de los precios públicos locales al amparo de la STC 185/1995, sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos», *Impuestos*, tomo II/96, pág. 543.

(6) De no hacerse uso del servicio municipal y verterse las aguas residuales respetando la legislación administrativa vigente no puede exigirse el pago de la tasa por la mera existencia de las instalaciones (TSJ Murcia S 22 de febrero de 1995, *Jurisprudencia Tributaria*, 210/1995).

La competencia de los Ayuntamientos en lo relativo a la red secundaria de abastecimiento de agua les habilita para establecer una tasa en relación a los servicios encaminados a su planificación, construcción y mantenimiento. A este respecto la Entidad Metropolitana de Saneamiento Hidráulico y Tratamiento de Residuos del área de Barcelona viene exigiendo una tasa a las empresas suministradoras. De liquidación mensual, se calcula a partir del volumen de agua distribuido, prohibiéndose expresamente su repercusión jurídica al consumidor (7).

3. Recargos

Un segundo camino para procurar recursos a las entidades locales en relación con los servicios prestados en materia de aguas es el establecimiento de recargos sobre impuestos de las Comunidades Autónomas y de otras entidades locales (art. 2.1 b LHL). Así, la Ley catalana número 5 de 1990 prevé el establecimiento potestativo de recargos locales sobre el canon, en realidad impuesto, de infraestructura hidráulica, destinado a la financiación de las inversiones que se realicen de acuerdo con el Programa de Inversiones Hidráulicas. La Entidad Metropolitana de Saneamiento Hidráulico y Tratamiento de Residuos del área de Barcelona ha hecho uso de tal habilitación (8).

IV — RESIDUOS SOLIDOS URBANOS

Es, quizá, la ordenación jurídica de los servicios de recogida, tratamiento y eliminación de los residuos sólidos urbanos el ámbito de la política medioambiental en el que las entidades locales están llamadas a tener un protagonismo más señalado. En buena lógica es, pues, esta materia en la que puede tener un desarrollo más acentuado la adopción de iniciativas financieras por las corporaciones locales. El análisis del particular se va a iniciar acotando el objeto material y competencial (epígrafe 1) para referirse a continuación a las distintas opciones financieras que al respecto se presentan (epígrafe 2) para terminar con una consideración de la problemática particular que presentan alguno de los residuos especiales (epígrafe 3).

1. Ambito objetivo y competencial

La legislación comunitaria entiende por residuo cualquier sustancia u objeto del que el poseedor se deshace (9) o tiene el deber de deshacerse, según las disposiciones nacionales vigentes. El adjetivo de sólido no restringe su conceptualización a los intrínsecamente tales, pues también alcanza a los líquidos y gases que estén almacenados en contenedores. Quedan excluidos, eso sí, los residuos radiactivos, mi-

(7) Acuerdo del Consejo Metropolitano de 30 de diciembre de 1993 (BOP de Barcelona del 31).

(8) Acuerdo del Consejo Metropolitano de 30 de diciembre de 1993 (BOP de Barcelona del 31).

(9) No empecé la calificación de residuo de un bien el que su poseedor se deshaga del mismo con ánimo de lucrarse en su reutilización económica. Es decir, el concepto de residuo no es subjetivo —condicionado a la intención de su poseedor—, sino objetivo, desde el momento en que el bien jurídico protegido en la legislación sobre la materia es la salud humana y el medio ambiente, en sí mismo ajenos al parecer de quien se deshace de un bien calificable como residuo (Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 28 de marzo de 1990).

neros, agrícolas (10), de origen fecal, aguas residuales y las emisiones a la atmósfera (11).

Atendiendo a su ubicación espacial el ordenamiento dedica una regulación propia a los residuos sólidos producidos en espacios naturales. Por otra parte, dentro de los residuos sólidos una parte de los mismos requiere un tratamiento específico por sus circunstancias particulares, lo que determina su exclusión del concepto específico de sólidos urbanos: a) tóxicos o peligrosos (12); b) de carácter sanitario; c) envases y embalajes (13), y d) aceites usados.

Aun cuando la formulación de las restricciones precedentes pudiera llevar a pensar que se logra así un objeto uniforme de estudio la realidad es muy otra. Precisamente una de las principales dificultades con la que tropieza el tratamiento de los residuos sólidos urbanos, aun aislados a los márgenes inmediatamente apuntados, es su variedad: orgánicos, plásticos, vidrios, metales, maderas, pilas, medicamentos, de la construcción, obras públicas y dragados, tejidos, papel, etc. Esto determina que las medidas a adoptar respecto de unos y otros son dispares, por cuanto la realidad volumétrica, social y económica de cada uno es muy diferente. La OCDE (14), por su parte, agrupa en el concepto de residuos municipales los generados por las viviendas familiares, en las vías públicas, por el pequeño comercio y en los jardines, que, por cuanto a volumen y relevancia, son los más significativos.

Simultáneamente la gestión de los residuos sólidos urbanos comprende diversas y dispares actividades: recogida, clasificación, transporte, tratamiento, almacenamiento, depósito, reutilización, recuperación o reciclaje y eliminación. Cada una de las cuales, también, presenta perfiles económicos y fiscales propios.

Las Directivas comunitarias prevén que serán los Estados miembros quienes designen la autoridad o autoridades encargadas de la planificación, autorización y supervisión de las operaciones de eliminación de residuos (15). La normativa estatal otorga el carácter de servicio de obligada prestación por los Ayuntamientos a la recogida de la práctica totalidad de los residuos sólidos urbanos producidos en su jurisdicción (16), de forma y manera que su prestación debería dar lugar al establecimiento de tasas (17), salvo en lo que afecta a la limpieza de la vía pública (18). Por su parte, las

(10) En Holanda, por ejemplo, se aplica un impuesto especial sobre los residuos agrícolas, el *Surplus manufacturer charge*. Fijado un *standar* de fosfato para los piensos, el exceso se sujeta a tributación en la persona de su usuario. «El tipo es elevado y sus resultados incentivadores son positivos con referencia a la disminución de la contaminación del suelo y de la sobreproducción agraria.» T. ROSEMBUJ: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, monografías jurídicas, Madrid, 1995, pág. 101.

(11) *Cfr.* art. 1 Dir. 75/442.

(12) *Cfr.* Ley 20/1986, de 14 de mayo, de residuos tóxicos y peligrosos, y su Reglamento de desarrollo aprobado mediante el RD 833/1988, de 20 de julio.

(13) *Cfr.* Dir. 94/62/CE sobre embalajes y residuos de embalajes.

(14) OCDE, *Environmental indicators. A preliminary set*, París, 1991, pág. 46. En el mismo sentido, la Ley catalana en materia de residuos considera municipales «los domésticos, los de comercios y de oficinas y servicios, así como otros servicios que, por su naturaleza y composición, puedan asimilarse a los residuos domésticos» (art. 3.3 a Ley 7/1987).

(15) *Cfr.* arts. 5 Dir. 75/442 y 6 Dir. 78/319.

(16) *Cfr.* art. 3.4 Ley 42/1975.

(17) *Cfr.* art. 20 de la Ley 39/1989, de 28 de diciembre, LHL.

(18) *Cfr.* art. 21 LHL.

Comunidades Autónomas son las responsables del desarrollo normativo de la legislación básica y de la gestión de las tareas de protección del medio ambiente. En buena medida su labor será de planificación (19). Por cuanto a las medidas de naturaleza estrictamente financiera se refiere pueden establecer —en el marco competencial que les corresponde y con las limitaciones de la LOFCA— tributos de finalidad medioambiental. Fundamentalmente las medidas tributarias a adoptar se referirían a la financiación de los servicios que, en su caso, prestaran directamente.

2. Opciones financieras en materia de residuos

Los tres principios básicos que presiden las políticas en materia de residuos son la minimización de la corriente de residuos; la recuperación y el reciclaje, y la optimización de la eliminación final (20). Desde la perspectiva financiera del sector público cada objetivo requiere medidas distintas y complementarias. En un primer sentido la intervención pública irá dirigida a limitar el volumen de residuos; para reponer los residuos en el ciclo económico el sector público debe dejar la iniciativa a la empresa, limitándose a procurar el marco adecuado para asegurar el buen funcionamiento de las actividades de reciclaje y recuperación; en el final de la cadena, por último, previsiblemente el mercado no será capaz de rentabilizar la eliminación terminal del residuo y habrá de suplir su actuación el sector público, organizando los servicios necesarios al efecto.

Al seleccionar las medidas financieras que se han de adoptar la atención debe recaer sobre el tipo de residuo ante el que nos encontramos, la actividad que con relación al mismo se trata de financiar y el principio rector cuyo cumplimiento se persigue. Básicamente se pueden clasificar en cuatro grupos las posibilidades que ofrece el sistema financiero público:

a) Sistemas de *depósitos reembolsables*. Su complejidad y razón de ser restringe su uso a determinados productos cuya potencialidad contaminante es elevada, tales como recipientes de ciertas bebidas, pilas de mercurio, automóviles o determinados electrodomésticos, neumáticos, etc.

b) *Medidas impositivas* de finalidad desincentivadora relativas al consumo o la fabricación de productos ligados a la generación de residuos. En esta dirección se movería un impuesto especial sobre embalajes no reciclables, un impuesto sobre determinados materiales vírgenes que incentívase el empleo de productos reciclados, o un régimen específico en el IVA —exención, tipo reducido, aplazamiento, etc.— para los productos envasados en materiales reciclables.

c) El establecimiento de *tasas, precios públicos o contribuciones especiales* destinadas a financiar los costes de gestión de los residuos.

(19) Algunas Comunidades Autónomas han elaborado sus planes directores de residuos sólidos urbanos. Cfr., entre otros, D 36/1989, de 28 de julio, plan de actuaciones en materia de residuos sólidos urbanos (BOLR 93/1989 de 5 de agosto). D 119/1993, de 14 de octubre, que modifica el plan director para la gestión de los residuos sólidos urbanos en Mallorca (BOCAIB 132/1993, de 30 de octubre). Ley 8/1993, de 18 de noviembre, del plan de gestión de residuos sólidos urbanos de Cantabria (BOC 241/1993, de 3 de diciembre).

(20) Dir. 156/1991/CE, de 18 de marzo.

d) *Subvenciones directas*. En el entorno de los residuos sólidos urbanos tienen un papel relevante por cuanto a la financiación de inversiones en capital destinado al tratamiento y eliminación de residuos: plantas incineradoras, contenedores de recogida discriminada, vehículos de limpieza, etc.

e) Teóricamente el empleo de *permisos negociables* se podría acomodar a la generación de ciertos residuos especiales, como los industriales. Con todo no se han ensayado en esta materia y su aplicación práctica en el ámbito de la contaminación atmosférica se ha revelado particularmente compleja en términos de ordenación y gestión.

De todas ellas vamos a centrar el análisis, primeramente, en las que pueden tener más interés desde la perspectiva de las políticas municipales orientadas a la financiación de los servicios de gestión y tratamiento de los residuos sólidos urbanos. En un epígrafe posterior haremos algunas referencias a residuos especiales, cuya peculiaridad requiere soluciones diferenciadas.

A) *Medidas impositivas*

Un primer esquema posible sería establecer un impuesto, complementario o exclusivo, sobre la producción de residuos, en cuyo caso su cuantificación y régimen jurídico no vendría ligado a la realización de ningún servicio específico por parte de la Administración. Qué duda cabe que sería más eficaz que la tasa desde el punto de vista de la obtención de recursos financieros, pero comprometería en menor medida a la Administración por cuanto a la puesta en funcionamiento y mantenimiento de los servicios destinados a la gestión y eliminación de los residuos. Al desligar el tributo del servicio administrativo de gestión de residuos se agudiza el peligro de que el impuesto tan sólo logre una cosa: incrementar la presión fiscal y las cifras de recaudación. Las consideraciones medioambientales se reducen entonces a un expediente formal para mejorar el saldo de las cuentas públicas. En relación a los residuos sólidos urbanos comunes —domésticos y comerciales— puede afirmarse que difícilmente su minimización pase por agravar las consecuencias económicas de su generación. Dicha conclusión se alcanza desde el entendimiento del residuo como un mal necesario. Es imposible vivir sin generar residuos y no parece justo que se haya de soportar una carga tributaria adicional por tal concepto.

Otra cosa se habría de decir respecto de residuos industriales o tóxicos, en definitiva, especiales, cuyos costes sociales marginales sí pudieran ser objeto de internalización vía impuestos. En ambos casos su implantación pasaría por debatir la afectación de los ingresos que generasen, pues, en puridad lógica —y pese a lo problemático que resulta— deberían destinarse al logro del objetivo que plantean (21). Un impuesto de tales características, sin embargo, requeriría un marco legal específico y

(21) En este sentido, el DLeg. Cataluña 2/1991, de 26 de septiembre, sobre residuos industriales contemplaba la posibilidad de «fijar por ley las bases que permitan establecer gravámenes específicos, ya sea sobre la producción de estos residuos, ya sea sobre determinados componentes de estos residuos, ya sea sobre los productos o las materias primas que los originen» (art. 19.1). «Los recursos obtenidos con estos gravámenes han de ser destinados a reducir la generación de residuos, a fomentar el reciclaje, a promover su tratamiento, a reducir su toxicidad y peligrosidad y a restaurar las áreas degradadas por vertidos incontrolados» (art. 19.2).

podría desencadenar problemas de *dumping* ecológico (22) y deslocalización de ciertas empresas, siendo, por otra parte, de complicada presentación en el ámbito empresarial. En cierto modo podrían explicarse así, como impuestos relacionados con la producción de residuos particulares, los derogados arbitrios especiales por la posesión de perros que en Derecho comparado están regulados como impuestos municipales (23). Si bien es cierto que de la estructura de sus elementos esenciales no puede deducirse una relación directa del tributo con la internalización de los costes sociales adicionales en materia de residuos.

Con la reforma de las Haciendas Locales del año 1988 vinieron a desaparecer buena parte de los impuestos, arbitrios y tasas satisfechos en relación a determinados servicios municipales. La idea original de tales derogaciones consistió en simplificar el sistema dotándolo de una mayor eficacia y abaratando los costes de gestión derivados de acometer una pluralidad de esfuerzos dispersos y de escasa potencialidad recaudatoria. En ese entorno muchos municipios hicieron desaparecer la tasa de basuras, pasando a financiar el servicio con cargo a los recursos ordinarios. Si en su momento tal modelo pudo tener su razón de ser parece oportuno someterlo ahora a una revisión de conjunto. No se trataría tanto de reincorporar al ordenamiento local toda una panoplia de prestaciones patrimoniales de distinto género y características cuanto, al menos, de transparentar en los grandes impuestos municipales las finalidades y servicios a que aquéllas respondían.

A este respecto no parece de una especial complejidad traslucir el coste del servicio ordinario de retirada de basuras en la liquidación del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria. O, si se quiere, restablecer la tasa de basuras liquidando su importe de consumo con el IBI. No resultaría complejo configurar su importe en razón del volumen previsible de residuos a generar, a partir del uso atribuido al inmueble o, incluso, de su tamaño.

Un último, aunque primordial, conjunto de medidas tributarias a través de las que se puede incidir en la disminución y correcta eliminación de los residuos es el de los incentivos y beneficios fiscales en el plano estatal. Buena prueba de ello son algunas de las previsiones adoptadas en el Impuesto sobre Sociedades: las entidades y empresas públicas dedicadas a la gestión de residuos o están exentas o apenas pagan el Impuesto (24); las inversiones en investigación y desarrollo tienen una

(22) OCDE, *Economic instruments for environmental protection*, París, 1989. OCDE, *Environmental policy: how to apply economic instruments*, París, 1991.

(23) En Italia el *Imposta sui cani* (TU Finanza Locale RD 1175/1931, de 14 de septiembre (GU 214/1931, de 16 de septiembre) y modificaciones ulteriores (art. 26 DL 153/1980, de 7 de mayo) es un impuesto municipal que sujeta a tributación la posesión de perros. Están exentos los de propiedad del ejército y fuerzas de seguridad, así como los destinados al servicio de invidentes o a la vigilancia de edificaciones rurales. Tampoco nace la obligación de pago respecto de los propietarios que estén de paso en la ciudad o paguen el impuesto en otro municipio. El tributo es anual y afecta a todos los perros —salvo causa de exención— cuya edad supere los dos meses. Varía —25.000, 8.000 y 3.000 liras— en razón de la categoría del perro: de lujo o compañía; de caza o guardián; dedicado a fines comerciales. En Alemania todos los *Länder* de la República, en las leyes reguladoras de sus haciendas locales, contemplan el establecimiento de un impuesto municipal que grava la posesión de perros, *Hundesteuer*. Están exentos los perros lazarillo, guardianes, de agentes de la Administración forestal y guardabosques. Es de exacción anual y varía de tres a doscientos cuarenta marcos, incrementándose la cuantía para segundos y siguientes perros.

(24) Art. 9 Ley del IS: «Estarán exentos del Impuesto:... c) Los organismos autónomos del Estado de carácter comercial, industrial, financiero o análogo y los organismos autónomos y entidades autónomas de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales».

deducción permanente del 20% o del 40% y pueden amortizarse libremente (25). Otros tributos en los que podrían adoptarse medidas específicas son los que sujetan a tributación el tráfico patrimonial mercantil o civil, ITP y AJD e IVA. En este sentido la Comisión en 1992 aprobó —por no considerarlo una ayuda prohibida— la reducción del impuesto alemán por recogida de residuos a una empresa, como parte del contrato suscrito con un Ayuntamiento por la adquisición, a precios de mercado, de todo el papel recogido.

B) Tasas

En un primer orden de ideas se ha de decir que la financiación de los servicios locales relacionados con los residuos sólidos urbanos se revela como uno de los ámbitos en los que podría tener un mejor acomodo la articulación de medidas tributarias. El reducido tamaño de buena parte de los municipios, por otra parte, ha hecho necesaria su agrupación en mancomunidades para proveer la correcta prestación de los servicios de recogida y tratamiento de los residuos sólidos urbanos. De hecho en la práctica totalidad de los estatutos rectores de las mancomunidades se les atribuye la ejecución de competencias en esta materia. Para su correcto desarrollo, y de acuerdo con lo que en sus estatutos se prevea, podrán establecer tasas, contribuciones especiales y precios públicos (26). También en los territorios forales se contempla tal posibilidad que ha sido objeto de desarrollo específico (27).

Del mismo modo que no parecía procedente exigir un impuesto específico por la generación ordinaria de residuos, es de justicia contribuir a su correcto tratamiento y eliminación en función de la cuantía en que se produzcan y de la capacidad económica que se tenga. Los objetivos marcados por la normativa comunitaria son proteger la salud del hombre y el medio ambiente de los efectos perjudiciales causados por la recogida y tratamiento de los residuos, dando por supuesto la inevitable existencia de los mismos. Tan importante, al menos, como su minimización es el buen funcionamiento de los servicios de recogida y reciclaje de los residuos. El impuesto incentiva lo primero, pero no garantiza lo segundo. La tasa, por su parte, sin que su resultado recaudatorio esté necesariamente afectado al servicio del que trae causa, presenta en

Art. 32 Ley del IS: «Tendrá una bonificación del 99% de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 y en el apartado 1, letras a), b) y c) del artículo 36, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, de competencia de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas».

(25) Art. 33.1 Ley del IS: «La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 20% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto».

Art. 11.2 Ley del IS: «Podrán amortizarse libremente... c) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo. d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización».

(26) Cfr. arts. 133 y 135 LHL.

(27) Cfr. Ordenanza fiscal reguladora de las tasas por recogida, tratamiento y aprovechamiento o eliminación de residuos sólidos urbanos de la Mancomunidad de Pamplona (BON 157/1994, de 30 de diciembre).

su estructura cuantitativa un mecanismo de cierre que implica una afectación indirecta. «El importe estimado de las tasas (...) no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate» (28), de modo y manera que de superar la recaudación el coste de los servicios lo congruente sería reducir el importe de la tasa o mejorar la prestación del servicio, nunca destinar el superávit a necesidades distintas de las que determinaron la detracción del tributo. Además, de no prestarse los servicios ligados a la exacción nacería el derecho a obtener la devolución de lo satisfecho.

En cuanto a la cuantificación de la deuda tributaria no puede perderse de vista que, en el caso de las tasas, en la memoria que se ha de elaborar debería evaluarse el coste del servicio para estructurar su cuantificación en función del mismo. Así, en materia de residuos se ha de ponderar, en su caso, la reutilización energética o reciclado de los mismos (29). Uno de los elementos a tener en cuenta será la clase de inmueble (30). No genera el mismo volumen de residuo una vivienda particular que un local comercial, del mismo modo que la estadística, y la lógica, enseñan que el volumen de residuos es directamente proporcional al nivel de renta. En tal sentido tendría razón de ser incorporar en la cuantificación de la tasa un elemento de corrección a partir del valor catastral y uso del inmueble (31). Otros elementos a tener en cuenta serían la cantidad de desperdicio (32), y la distancia desde el punto de recogida hasta el centro de vertido (33). Todo ello sin olvidar lo que al respecto se ha dicho más arriba en relación con la coordinación de tal tributo con el vigente IBI.

En Holanda y en algunas ciudades americanas se ha ensayado el cobro de tasas relacionadas con el volumen de basura producido, mediante la recogida selectiva de basura en bolsas de provisión pública, o el cobro de un precio distinto en razón del tipo de contenedor empleado (34). La aplicación de estos procedimientos se ha

(28) Art. 24 LHL.

(29) La Ley catalana contempla expresamente que la base imponible se calculará a partir del «coste de eliminación menos el importe de su valorización eventual» para, más adelante, en el mismo orden de ideas, prever la negociación de las tarifas a exigir por las empresas concesionarias: «Las tarifas de los servicios de titularidad de la Administración de la Generalidad que se gestionan de forma indirecta se fijarán en el contrato de gestión» (art. 37 Ley del Parlamento de Cataluña 6/1993 de 15 de julio).

(30) En Francia, por ejemplo, el Impuesto sobre los residuos sólidos urbanos estructurado a partir del tributo que grava la propiedad edificada. A éste se adiciona un Impuesto sobre la descarga de residuos sólidos urbanos y asimilados, que es una exacción parafiscal a liquidar por las empresas de recogida de residuos. El rendimiento está afectado al tratamiento de residuos por las administraciones públicas estatales y locales: 20 francos por tonelada de residuo recibido. El primero lo satisface todos los propietarios y es un impuesto en sentido estricto, mientras que el segundo sólo se paga si se recibe efectivamente el servicio de recogida, siendo propiamente una tasa.

(31) Art. 10 Ordenanza núm. 3.5 de Barcelona para 1995.

(32) Por ejemplo, la tarifa por investigaciones de residuos, catalogadas de obligado cumplimiento en virtud de normas, disposiciones o resoluciones emanadas de la CEE, de las Administraciones del Estado o de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares varía en función del volumen de los mismos: por cada operación de sacrificio, aunque la investigación se realice por muestreo se cobrará, por cada Tm.: 182 ptas. Esta tarifa podrá aplicarse por unidades sacrificadas de acuerdo con los pesos medios de las canales obtenidas del sacrificio de animales según escala: Unidad de bovino mayor, 47,00 ptas.; unidad de terneros, 32,00 ptas. etc. (art. 6 Ley de las Islas Baleares 10/1993, de 1 de diciembre). En el mismo orden de ideas, en la comarca de Pamplona la ordenanza reguladora de los servicios de retirada de residuos establece un tipo impositivo específico en razón del peso de ciertos residuos (art. 6.1 Ordenanza de 30 de diciembre de 1994, BON del 31).

(33) El tipo impositivo del impuesto francés sobre la descarga de residuos sólidos urbanos y asimilados se incrementa en un 50% si el residuo está fuera del perímetro de eliminación fijado por el plan.

(34) En Perkasié, Pennsylvania, una población de cinco mil habitantes, las bolsas de 40 libras se vendían a \$1.50, las de 20 a 80 centavos. En High Bridge (New Jersey), cada contribuyente debía pagar una tasa fija anual

demostrado eficaz desde el punto de vista de la disminución de las toneladas de basura recogidas, apreciándose reducciones de entre un 20% y un 40%. Lo que no está tan claro es que obedezca, en toda su extensión, a una disminución en el volumen de residuos generados en los hogares, por cuanto se ha de contar con el procesamiento ilícito de los mismos al margen del procedimiento establecido por las autoridades locales (35). Es éste, sin duda, uno de los puntos débiles de estos sistemas, que los hacen de difícil implantación en grandes núcleos urbanos: fomentan el empleo de métodos ecológicamente contraproducentes en la disposición de los residuos, como el abandono de forma no autorizada, denominado *midnight dumping*, o la incineración casera.

C) El precio público

El precio público, por su parte, se mueve en otro plano. Por cuanto su importe no está limitado como la tasa, pues se dice que «deberá cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada» (36). En otro sentido la tasa, respecto al precio público, permite la introducción congruente en su estructura de consideraciones de capacidad económica y desde la perspectiva de legalidad democrática su proceso de aprobación es más transparente. A su vez, los servicios de recogida de residuos no pueden prestarse por empresas privadas, sino en virtud de concesiones administrativas, lo que supone el monopolio público del servicio. Sin que todo ello impida que en relación con algunos residuos o tratamientos específicos se descarte por completo la adopción de precios públicos, en líneas generales se muestra más correcto el establecimiento de tasas.

Sí tiene sentido, por ejemplo, que cuando una entidad local retira mobiliario usado a petición del ciudadano se cobre un precio público destinado a cubrir el coste del servicio. La Ley de 1975 contempla expresamente que cuando la configuración o volumen del residuo implique la habilitación de un servicio específico el Ayuntamiento podrá cobrar los «gastos suplementarios». En la legislación actual dicha precisión podría interpretarse en el sentido de que en tales casos procederá la implantación de un precio público desde la perspectiva de la voluntariedad del servicio. A este respecto es sintomático lo ocurrido en el Ayuntamiento de Madrid. En un primer momento se aprobó una tasa por retirada de productos varios y enseres de 500 ptas. por kilogramo o fracción. Ante la buena acogida del servicio por parte de los ciudadanos el consistorio decidió atender recogidas periódicas y gratuitas por distritos. Implantado el servicio ordinario, se dispuso que cuando se solicitase un servicio específico de recogida se

de \$200 y adquirir un mínimo de 52 distintivos, uno por semana. Establecido una relación de peso y volumen por distintivo el contribuyente podía vender los que no utilizara o comprar al Ayuntamiento unidades adicionales a \$1.65. El sistema aplicado en Seattle (Washington) consiste en cobrar cantidades distintas por el volumen de cubos que se fuera a necesitar—\$10.70 al mes por cada contenedor de 19 galones, \$13.75 por los de 32 galones— con una tasa fija de \$5.95 y la posibilidad de adquirir distintivos para vertidos por encima del estándar contratado. Los residuos reciclables, por su parte, se recogen gratuitamente. En Barcelona se han introducido algunas medidas en parecido sentido: determinados establecimientos que mediante sistemas de compactación mecánica reduzcan el volumen de la basura entre dos y cuatro veces o retiren los contenedores de basura de la vía pública fuera de las horas de recogida disfrutará de una bonificación del 20% de la cuota; la cuota es única y anual, mientras que la producción de residuos superior a 60 litros se liquidará a razón de 14.670 ptas. por tonelada o fracción (Ordenanza núm. 3.5 de 1995, arts. 4 y 10 e).

(35) US Environmental Protection Agency/Economic Incentives Task Force: *Economic incentives: options for environmental protection*, Washington, D.C., 1991, págs. 2-6.

(36) Art. 45 LHL.

habría de cobrar un precio público, no una tasa. Es éste un modelo de financiación de servicios públicos que viene tomando cuerpo en la doctrina americana: cubrir los servicios básicos mediante impuestos o tasas y sujetar a precio los servicios suplementarios. Por ejemplo, si las condiciones de un Ayuntamiento no permiten sino dar servicio de recogida de basuras un día a la semana, el coste de tal sistema se cubriría con cargo a los recursos ordinarios del municipio y, en su caso, el cobro de una tasa ajustada al coste efectivo del mismo. Ahora bien, si en un determinado barrio o urbanización radicada en el término municipal, por ejemplo, se desea disfrutar de un servicio extraordinario de recogida diaria o en días alternos, la solución pasaría por distribuir el coste adicional entre los vecinos beneficiados mediante el cobro de un precio. En Madrid, por ejemplo, no se paga tasa alguna por el servicio ordinario de recogida de basuras, no queda sujeto a gravamen, y tan sólo se devenga la obligación por la evacuación de escombros de obras, residuos especiales o de proporciones considerables (37).

Lo que, a mi parecer, no tiene excesivo sentido es vincular la eliminación de residuos sólidos urbanos al volumen de agua consumido por el contribuyente. Y, sin embargo, éste es el sistema seguido en buena parte de los municipios. Este es el sistema adoptado en el área metropolitana de Barcelona. La Ley catalana 7/1987 creó la Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos, cuyo Consejo rector estableció la tasa ambiental metropolitana de gestión de residuos municipales (38). Excepción hecha de otras consideraciones de legalidad lo cierto es que su importe se cuantifica en razón del consumo de agua y, salvo solicitud expresa del contribuyente, se liquida y gestiona junto con el recibo del agua. Aun cuando reciba la calificación de tasa tal tributo no es sino un impuesto, o recargo, sobre el consumo de agua afectado a una finalidad concreta supuestamente relacionada con el hecho gravado. Uno de los problemas cruciales en su ordenación estriba en la posición jurídica del suministrador del servicio, cuando no coincide con la entidad local, que, como más arriba se hacía notar, se constituye en un recaudador sin título o mero colaborador de la Administración privado de competencia en cuanto a la exigibilidad ejecutiva del crédito. Cuestión ésta de particular importancia porque es precisamente la rentabilidad de encomendar la gestión del tributo, sin coste alguno, a quien se hace cargo del abastecimiento del servicio lo que da un particular atractivo al recibo del agua desde el punto de vista del establecimiento y recaudación de tributos.

Al igual que en materia de alcantarillado se ha planteado si es requisito imprescindible para el cobro de la tasa la prestación efectiva del servicio. Tratándose del servicio domiciliario de recogida de basuras se entiende que la mera posibilidad de su disfrute justifica el cobro de la tasa (39), salvo que se trate de locales y viviendas de nueva construcción y desocupados que no se hayan dado de alta en los servicios de agua, electricidad o gas (40).

(37) *Cfr.* art. 3 de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prestación de servicios de saneamiento del Ayuntamiento de Madrid.

(38) Acuerdo de 30 de diciembre de 1993 (*BOP* de Barcelona del día 31).

(39) TS S 2 de octubre de 1972 y AT Madrid S 4 de julio de 1972. J. PAGÉS I GALTÉS, «Las tasas en particular», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 484.

(40) TSJ Cataluña S 12 de diciembre de 1990.

3. Residuos especiales

En buena medida el tratamiento de los residuos será responsabilidad de las entidades locales. Al mismo tiempo, si se pretende un tratamiento económicamente eficiente es imprescindible restringir los costes, entre los que ocupan un lugar preeminente los derivados del transporte y de la gestión propiamente dicha. Todo ello no implica que haya de ser siempre el Ayuntamiento del territorio en el que se generan los residuos quien deba hacerse cargo de todas y cada una de las tareas que su tratamiento conlleva. Se han de considerar dos variables. El ámbito de incidencia de la actividad generadora del residuo y el sistema más eficiente de gestión. Atendiendo al primer elemento a ponderar se advierte con nitidez que la práctica totalidad de los residuos cualificados —industriales, nucleares, aceites, envases, agrícolas, etc.— plantean problemas de escala más amplia que la local. Con todo, la cooperación de los municipios va a resultar en muchos casos crucial para asegurar el buen funcionamiento de los sistemas ordenados al efecto de procurar la correcta eliminación y, en su caso, reutilización de tales residuos.

A) Envases y embalajes

En Alemania y en Escandinavia (41) existen impuestos especiales sobre determinados envases y embalajes. En el caso alemán los impuestos son municipales y se cobran de quien hace uso, en el término municipal, de los envases no retornables ni reutilizables. Los principales destinatarios son los establecimientos de comida rápida que facilitan cubiertos, platos y vasos desechables (42). En esta línea se mueve también el impuesto italiano sobre las bolsas de plástico (43), aun cuando su ámbito territorial sea el conjunto de la nación.

En los Estados Unidos, desde 1971 en la mayoría de los Estados se han discutido proyectos de ley en esta materia. No obstante en 1992 tan sólo en nueve Estados (44) estaban en vigor sistemas de depósito/reembolso de envases de bebidas. Con todo, la cuestión se regula a nivel estatal y los municipios no tienen una intervención relevante en el funcionamiento de tales sistemas. Algo semejante ocurre con otros productos, baterías, automóviles, neumáticos, aceites, respecto de los que se han organizado, o simplemente propuesto, sistemas de reciclado. En todos los casos es la industria respectiva la que tiene un papel preponderante en el éxito de estos programas. Sin que ello impida que desde los poderes municipales se pueda cooperar a su buen fin mediante medidas subvenciones financieras, directas o indirectas.

(41) Dinamarca (de 0,5 a 2,25 coronas por recipiente); Finlandia (3 marcos por litro en bebidas no alcohólicas en recipientes de cristal o metal y 2 marcos en otros envases); Suecia (tasa sobre envases no retornables). Al respecto A. GARCÍA FRÍAS, *El «verpackungssteuer»: un impuesto local ecológico (Impuesto sobre los recipientes no retornables ni reciclables)*, en prensa.

(42) Vigente en Frankfurt y Kassel su implantación es objeto de estudio en numerosos municipios, mientras el Tribunal Constitucional ha anunciado para este año la resolución del contencioso que respecto de tal impuesto enfrenta a la firma McDonald con los mencionados Ayuntamientos (W. KLUTH, «Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República federal alemana», ponencia presentada en el *Primer Congreso Internacional sobre la protección fiscal del Medio ambiente*, Ilustre Colegio de Abogados de Madrid Universidad Complutense, en prensa).

(43) En Italia en 1989 se estableció un impuesto sobre las bolsas de plástico no biodegradables, fabricadas en Italia o importadas. Triplicó el precio de los productos sujetos a tributación disminuyendo el consumo de los mismos en un 40%

(44) Connecticut, Delaware, Iowa, Maine, Massachusetts, Michigan, New York, Oregon y Vermont.

B) *Papel prensa*

El papel prensa supone el 5.5% de los residuos sólidos urbanos. En Estados Unidos se recupera el 33% de la producción, para reciclarse por la industria del papel el 78% de dicha cifra, exportándose el 22% restante. El éxito alcanzado se debe a los programas municipales de recogida de periódicos usados. Sin embargo, los logros obtenidos han generado un problema de excedentes que crece de modo alarmante. Obligar a los periódicos al empleo de ciertos porcentajes de papel reciclado se considera contrario a la libertad de expresión, desde el momento en que —siendo más caro el uso de dicho papel— *de facto* equivale al establecimiento de un impuesto especial. Extender esta medida a todos los fabricantes de papel no ha prosperado en el plano federal y la adopción de disposiciones de carácter estatal —aunque se ha llevado a cabo— plantea dificultades en términos de libertad de comercio interestatal.

C) *Residuos tóxicos y peligrosos*

Como se hacía notar más arriba son muy diversos y variopintos los residuos generados en el entorno urbano y agrícola. Sin entrar aquí en su clasificación y caracterización existe todo un capítulo de residuos relevantes por su incidencia cualificada en la salubridad y preservación del entorno. A este respecto las entidades locales pueden tomar pie del otorgamiento de licencias relacionadas con el establecimiento de instalaciones en cuyo funcionamiento se generen tales residuos para procurar la cobertura financiera de las acciones a emprender en relación con su gestión y eliminación.

En los Estados Unidos se exige a determinadas industrias —nucleares, carboníferas, petroquímicas— que constituyan un fondo específico, meramente contable o monetario, destinado a la cobertura de los gastos derivados de la rehabilitación de los espacios que ocupan una vez que cesen en su actividad. Podrían articularse diversas medidas normativas en tal sentido. En un primer orden de ideas podría pensarse en que el municipio, o la junta de residuos donde existiera, condicionara el otorgamiento de la licencia de apertura a la constitución del mencionado fondo. Tal exigencia, sin embargo, en cuanto que representa una injerencia en la libertad de empresa requeriría respaldo legal. Sí podría articularse, por ejemplo, a través del plan general de contabilidad, el Impuesto sobre Sociedades, o una ley específica que creara un fondo de descontaminación de suelos a semejanza del *Superfund* norteamericano. Una última vía pasaría por el cobro de una tasa específica relacionada con el otorgamiento de la licencia o con la prestación de servicios relacionados con la gestión de los residuos cualificados, si bien es cierto que, siendo lo más sencillo, no podría pasar de una cuantía al cabo simbólica.

V — CONTAMINACION ATMOSFERICA

En materia de contaminación atmosférica los vehículos tienen un protagonismo indudable. Las competencias tributarias que respecto de su propiedad y uso corresponden a las entidades locales se concentran en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Desde el punto de vista instrumental la Inspección Técnica

de Vehículos (ITV) que periódicamente están obligados a cumplimentar los propietarios puede desempeñar un papel crucial en la articulación de medidas tributarias encaminadas a la protección del medio ambiente. En el examen de las diferentes cuestiones que se van a plantear se partirá, pues, de la obligatoriedad, en cuanto a su establecimiento y exigencia, del IVTM y de la posibilidad de controlar cíclicamente las condiciones técnicas de los vehículos en las instalaciones de ITV.

1. Recargos sobre impuestos autonómicos

En Galicia se ha implantado un impuesto sobre las emisiones de dióxido de nitrógeno y azufre. Pues bien, espacialmente estas emisiones están concentradas en dos áreas muy determinadas. Fundamentalmente en el entorno de La Coruña. Nada impediría que se habilitara al municipio, o municipios, particularmente afectados por tales emisiones, si es que se puede hablar así al referirse a las partículas mencionadas, a establecer un recargo sobre el impuesto autonómico en aplicación del artículo 38.2 LHL: «... las Entidades Locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma...».

2. Medidas impositivas en los impuestos municipales

Puede advertirse la presencia de un objetivo medioambiental en su ordenación en el incremento de la tarifa del IBI por razón de transporte público. Los municipios en los que se preste servicio de transporte público de superficie están habilitados para establecer un incremento específico de la tarifa por tal concepto (art. 73.4 *b* LHL). El señalado recargo viene ordenado a mejorar los servicios de transporte colectivo puede contribuir a desincentivar el uso del vehículo privado con el consiguiente reflejo en los niveles de contaminación atmosférica urbana. En Barcelona y su área metropolitana tal recurso viene afectado al sostenimiento de la Entidad Metropolitana de Transporte.

Ciertamente las emisiones contaminantes de los vehículos varían en función de las circunstancias meteorológicas, las condiciones en que se realiza la combustión y el estilo de conducción que se practique. Con todo, sí se sería razonable que la Ley introdujera, o posibilitara, la ponderación de la cuota del IVTM a partir de una estimación objetiva de las emisiones de cada modelo o clase de vehículo por kilómetro recorrido.

3. Tasas y precios públicos

Un primer ámbito de actuación vendría constituido por la incorporación de elementos medioambientales en la regulación de las tasas generales por otorgamiento de determinadas licencias. Nada impediría exigir determinados niveles de emisiones, o cuantificar su importe en relación a los mismos, al cobro de las tasas devengadas por razón de licencias de circulación a los autobuses de transporte escolar y de menores y a los ciclomotores. En materia de urbanismo, por ejemplo, el Ayuntamiento de Barcelona establece la exención de la tasa por cuanto a las licencias otorgadas en relación con «obras que fomenten el ahorro energético y/o la utilización de energías alternativas» (45).

(45) Ordenanza fiscal núm. 3,4 de 1995, art. 6.

El Derecho Tributario se ha contemplado frecuentemente como un instrumento especialmente indicado para procurar la reducción del tráfico rodado. En muchos municipios españoles se exige un precio público, particularmente controvertido, por el establecimiento en determinadas zonas. En el plano doctrinal se han propuesto distintas iniciativas:

a) El cobro de tasas por acceder a determinadas zonas en las horas de mayor afluencia, lo que plantea particulares problemas en términos de gestión.

b) El cobro de una tasa por razón de la prestación de servicio de taxi que variase en razón del número de kilómetros recorridos, encaminada a incentivar el estacionamiento de dichos vehículos en las paradas habilitadas al efecto, sin que circulen gratuitamente en búsqueda del cliente.

VI — CONTAMINACION ACUSTICA

La contaminación acústica en los núcleos urbanos es un problema medioambiental de primer orden que, paradójicamente, no ha requerido atención especial, sino en referencia a los aeropuertos. Sin embargo, son muchos los factores que inciden en esta materia —sirenas, alarmas, bocinas, maquinaria pesada, trabajos de construcción, fábricas localizadas en zonas residenciales, espectáculos en lugares cerrados y al aire libre, celebraciones en la vía pública, etc.— con una enorme incidencia en la vida diaria de los ciudadanos.

Son distintas las causas que explican esta situación. En un primer orden de ideas son muchos los municipios que carecen de instrumental adecuado para la medición del ruido y las vibraciones. Por otra parte, en numerosas ocasiones se enfrentan intereses electoralmente sensibles y de muy difícil conciliación, como es el caso de los locales nocturnos o de los espectáculos veraniegos. Al mismo tiempo su repercusión en la salud humana y condiciones físicas del entorno se considera marginal puesto en relación con los efectos de la polución atmosférica o de las aguas.

El tráfico es, con diferencia, el mayor contribuyente a los niveles de ruido soportados en núcleos urbanos. Por tanto, todas las medidas encaminadas a la reducción del tráfico privado analizadas en relación con la disminución de la polución atmosférica van a tener un efecto inducido directo en lo que a los niveles de contaminación acústica afecta.

En relación con las bocinas de los coches se ha propuesto el cobro de un gravamen sobre su uso. La base imponible se construiría a partir de las grabaciones derivadas de un aparato que sería de uso preceptivo al estilo del tacómetro instalado en los vehículos pesados para controlar la velocidad y los recorridos que desarrollan. Se corregiría la cuota en razón de los kilómetros, para no gravar en exceso a quienes realizan muchos kilómetros al año. Un número determinado de bocinazos quedaría exento por considerar que han podido obedecer a la necesidad de evitar situaciones de peligro, avisando el propio medidor de que se ha superado dicho nivel. El devengo sería anual y se liquidaría en las oficinas de inspección de vehículos. Inicialmente se exigiría a los taxis y vehículos de transporte discrecional o comercial para extenderse con posterioridad a todos los vehículos de tracción mecánica. La recaudación se desti-

naría al sostenimiento de las estaciones de inspección y a la financiación de programas medioambientales, e incluso a reembolsos en favor de quienes en las inspecciones demostraran un menor empleo del claxon. En Derecho español este sistema requeriría una ley estatal para procurar la implantación homogénea de los sistemas de medición y la posibilidad, en su caso, de exigirse tal impuesto a nivel local. A partir de dicha ley se podrían establecer impuestos autonómicos o locales, o incluso integrarse su cobro en el impuesto de circulación (IVTM) liquidándose en todo caso en las dependencias de la ITV con ocasión de las revisiones periódicas. Desde una consideración detenida del principio de capacidad económica sería forzada la defensa de un tributo específico al respecto: no es fácil ligar el claxon con la riqueza. Tampoco sería sencillo construirlo como una infracción administrativa desde la perspectiva, entonces, del principio de culpabilidad. Tal vez lo más correcto, material y formalmente, sería modificar la LHL introduciendo la consideración del uso de la bocina como una variable en la cuantificación del IVTM de establecimiento opcional por los Ayuntamientos.

En otro orden de cosas, no parece excesiva la eficacia de las alarmas instaladas en los inmuebles y los vehículos. Algunos estudios realizados al efecto señalan que cada veinte falsas alarmas hay una que obedece a un supuesto de robo. Y el hecho cierto es que prácticamente ninguna aseguradora reduce sus primas de seguro de robo atendiendo a la instalación de tales alarmas. Sus efectos en términos de contaminación acústica, discontinua en su emisión, pero intensa, son considerables. Con la finalidad de desincentivar su instalación y reparar los costes sociales específicos que comportan se ha propuesto el cobro de una licencia municipal por la instalación de tales alarmas a semejanza de la que, en algunos municipios norteamericanos, se cobra a los vehículos destinados a la publicidad mediante megafonía.

La contaminación acústica cualificada que impera en los entornos aeroportuarios tiene un coste social específico. Esto se ha traducido en el establecimiento de tasas destinadas a la compensación financiera de los afectados o a la disuasión de las actividades más perturbadoras. Así en Francia una parte de la tasa satisfecha por las compañías aéreas se destina a trabajos de insonorización de inmuebles en los municipios colindantes. En Alemania, por otra parte, la tasa tiene un coste cualitativamente superior si el aterrizaje es nocturno, que es, justamente, cuando mayores molestias provoca en los vecinos el tráfico aéreo.

Por último nos hemos de referir a los beneficios fiscales. En el plano estatal se podría hablar de incentivos fiscales destinados a promover la fabricación de maquinaria poco ruidosa, vehículos silenciosos o pavimentos porosos. En el ámbito local nuevamente la ITV podría ser el instrumento de control adecuado para incentivar, con beneficios fiscales en el IVTM, la fabricación de vehículos cuyas emisiones acústicas no superen unos determinados límites. Por lo que al IBI se refiere es indudable que los niveles de ruido habrían de tener un reflejo cualificado en la ponderación del valor de mercado de los inmuebles.

VII — CONCLUSIONES

En la resolución y gestión de buena parte de los problemas que presenta la degradación del medio ambiente tiene una importancia crucial la actuación de las enti-

dades locales. Este protagonismo en el orden administrativo ha de encontrar su complemento necesario en el empleo de los medios financieros que a su disposición tienen tales entidades, tanto en lo relativo al gasto como al ingreso. En primer lugar, revisando la normativa y actividades financieras que entren en colisión con las políticas medioambientales y acompañando las anteriores de estímulos fiscales encaminados a contribuir a su más eficaz consecución.

En el régimen jurídico de las aguas parece necesaria una clarificación del mapa de contraprestaciones que se confunden en el ciclo del agua destinado a responsabilizar a los beneficiarios de los diferentes servicios del mantenimiento financiero de los mismos. La recogida y gestión de los residuos sólidos urbanos supone, en otro sentido, uno de los capítulos importantes del gasto municipal. En consecuencia, parece necesario que el contribuyente perciba su relevancia a través de medidas tributarias específicas. Los problemas particulares que plantean los residuos especiales, señaladamente en lo atinente al reciclado, tan sólo pueden resolverse mediante disposiciones estatales, con la colaboración de las industrias afectadas y mediante la cooperación de las entidades locales. En el control y atenuación, por último, de la contaminación atmosférica y acústica el sistema de inspección técnica de los vehículos está llamado a desempeñar una función trascendental. El IVTM, por su parte, se muestra como un impuesto particularmente versátil para dar cabida a consideraciones medioambientales relacionadas con la contaminación del aire.

VIII — RESEÑA BIBLIOGRAFICA

La presente selección de bibliografía tiene por único objeto dar una referencia orientativa y genérica sobre los temas tratados. Para un tratamiento general de lo relativo a *Economía y Medio Ambiente* puede consultarse L. FRANCO SALA, *Política Económica del Medio Ambiente*, Cedecs Economía, Barcelona, 1995; T. PANNAYOTOU, *Green Markets. The Economics of sustainable development*, ICEG/Harvard Institute for International Development, San Francisco, CA, 1993; M. L. CROPPER y W. E. OATES, «Environmental Economics: A Survey», *Journal of Economic Literature*, vol. XXX, June 1992, págs. 675-740. En lo que afecta a *medidas financieras de protección del Medio Ambiente*, T. ROSEMBUJ, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, monografías jurídicas, Madrid, 1995; L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995; AA.VV.: «Rapport du groupe de travail des experts des Etats membres relatif a l'utilisation d'instruments économiques et fiscaux dans la politique de l'environnement de la CE», en *Europe-Environnement*, núm. 350, Bruselas, octubre de 1990; R. A. WESTIN, «Understanding environmental taxes», en *Tax Lawyer*, vol. 46, núm. 2, 1993, pág. 327; OCDE, *Environmental Taxes in OECD Countries*, Paris, 1995. En las cuestiones tributarias relacionadas con el régimen jurídico de las *aguas* se puede acudir a J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, Madrid, 1991; X. CORS MEYA, «Calificación de los cánones del agua», *Revista de Hacienda autonómica y local*, núm. 67, 1993; J. PAGÉS I GALTÉS, *Fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, y J. OLIVERAS RIERA, «Recursos financieros de los entes locales de la Comunidad Autónoma de Cataluña relacionados con el ciclo completo del agua», 1996, inédito, Programa de Doctorado *Derecho financiero y tributario* de la Universidad de Barcelona. Para los *residuos sólidos urbanos* M. GÓMEZ

VERDESOTO, «Las tasas por gestión de residuos. Su precedente en la normativa comunitaria y su reflejo en la Ley Reguladora de Residuos de Cataluña», en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, pág. 69; M. T. VADRÍ I FORTUNY, «La naturalesa jurídica del instruments econòmics en la gestió dels residus», en *Revista jurídica de Catalunya*, núm. 2, 1994, págs. 63-85; A. LATUNZIO, «L'oggettivazione della tassa tributaria sui rifiuti solidi urbani», en *Il fisco*, núm. 40, 1994, págs. 9620-9626. En cuanto a la *polución atmosférica* C. KOMANOFF, «Pollution Taxes for Roadway Transportation», *Pace Environmental Law Review*, vol. 12, núm. 11, pág. 134; J. LOPER, «Evaluating Existing State and Local Tax Codes from an "Environmental Tax" Perspective: The Case of Energy-Related Taxes», *Pace Environmental Law Review*, vol. 12, núm. 1, 1994, pág. 61. Por último, en lo atinente a *contaminación acústica* las ideas expuestas se han tomado de S. N. BRAUTIGAM, «Rethinking the regulation of car horn and car alarm noise: an incentive-based proposal to help restore civility to cities», *Columbia Journal of Environmental Law*, núm. 19, pág. 391.