

Doctrina Científica

Riesgo de contaminar y tributos autonómicos

11

JOSÉ A. ROZAS VALDÉS

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
(UB/Abat Oliba CEU)*

SUMARIO: PLANTEAMIENTO. 1. IMPUESTO SOBRE LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA. 1.1. *Fundamentos*. 1.2. *Hecho imponible*. 1.3. *Sujetos pasivos*. 1.4. *Elementos de cuantificación*. 1.5. *Gestión*. 1.6. *El Fondo*. 2. CANON SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS DE LA REGIÓN DE MURCIA. 2.1. *Fundamentos*. 2.2. *Hecho imponible*. 2.3. *Sujetos pasivos*. 2.4. *Elementos de cuantificación*. 3. IMPUESTO SOBRE DETERMINADAS ACTIVIDADES QUE INCIDEN SOBRE EL MEDIO AMBIENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA. 3.1. *Fundamentos*. 3.2. *Hecho imponible*. 3.3. *Sujetos pasivos*. 3.4. *Base imponible*. 3.5. *Cuota tributaria*. 3.6. *Gestión*. 4. GRAVAMEN SOBRE ACTIVIDADES DE RIESGO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA. 4.1. *Fundamentos*. 4.2. *Hecho imponible*. 4.3. *Sujetos pasivos*. 4.4. *Elementos de cuantificación*. 4.5. *Gestión*. 5. IMPUESTO SOBRE INSTALACIONES QUE INCIDEN EN EL MEDIO AMBIENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA. 5.1. *Fundamentos*. 5.2. *Hecho imponible*. 5.3. *Sujetos pasivos*. 5.4. *Elementos de cuantificación*. 5.5. *Gestión*. 6. IMPUESTOS ECOLÓGICOS SOBRE EMISIÓN DE GASES A LA ATMÓSFERA, RESIDUOS RADIATIVOS Y RESIDUOS

PELIGROSOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. 6.1. *Fundamentos*. 6.2. *Disposiciones comunes*. 6.3. *Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera*. 6.4. *Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos*. 6.5. *Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos*. 7. EL PROYECTO DE LEY DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. BIBLIOGRAFÍA.

PLANTEAMIENTO

Las Comunidades Autónomas han establecido diferentes tributos propios en torno a la protección del Medio ambiente. Mucho se ha escrito sobre los problemas de constitucionalidad que su aprobación ha planteado, atendiendo a su compatibilidad con otros impuestos estatales o locales, o a su congruencia con los principios materiales de justicia tributaria¹. Tampoco faltan referencias bibliográficas de dichos tributos desde la perspectiva de su inserción en las políticas medioambientales y de financiación autonómica².

El propósito del presente trabajo³ no es el de abundar en esta dirección sino, más bien, el de ofrecer

1. *Vid.* por todos CHECA GONZÁLEZ (2002), *passim*.

2. Sin carácter exhaustivo, basta con consultar al respecto la selección de bibliografía con la que se cierra este trabajo.

3. El origen del mismo está en la elaboración de un epígrafe sobre el particular, para el *Factbook* editado por Aranzadi-Thomson sobre Haciendas locales y autonómicas, que me fue encomendado por Pedro M. HERRERA MOLINA y por Javier GALÁN: Una



una puesta al día de la normativa vigente⁴ en lo relativo a aquellos impuestos autonómicos propios –distintos de los construidos al hilo del tratamiento de residuos– que inciden sobre las emisiones atmosféricas, las instalaciones que se califican como contaminantes y determinadas actividades consideradas de riesgo⁵. Se trata de un conjunto de tributos encaminados a llamar a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos autonómicos –a veces a una parte específica de los mismos– a aquellos sujetos que llevan a cabo comportamientos en los que el legislador percibe un deterioro cualitativo del entorno o, sencillamente, un riesgo acentuado de que el daño se produzca.

El nexo de unión entre todos ellos consiste en su objeto de gravamen: Determinados comportamientos –emisión atmosférica de unos gases específicos a partir de una cuantía, explotación de unos particulares bienes (antenas, postes, fábricas, etcétera), almacenaje de sustancias catalogadas como peligrosas– en los que el legislador advierte un índice de contaminación o de mero riesgo de contaminación que –en sí mismo– justifica el establecimiento de un tributo con la siguiente estructura:

a) Con algún matiz, pueden en conjunto calificarse como auténticos **impuestos** –pues no se exigen con ocasión de una actividad administrativa determinada– **reales** –salvo, es de esperar que por poco tiempo, el tributo extremeño– en cuanto que no se construye su presupuesto de hecho desde la persona del contribuyente sino por referencia a un acontecimiento, bien o derecho; **objetivos**, al no variar su cuantía por razón de circunstancias subjetivas; **directos**, en el sentido de no estar prevista su repercusión; **de declaración periódica**, aun cuando en algún caso sean instantáneos, en cuanto al devengo de la obligación; y en mayor o menor medida –absoluta, por ejemplo, en el caso del tributo catalán– **afectados** a políticas ambientales genéricas o precisas, incluso a través de la dotación de fondos con régimen jurídico propio, como en los casos gallego y andaluz.

b) En la formulación del **hecho imponible**, y con la excepción –a salvo de la reforma que del mismo actualmente se tramita– del impuesto extremeño, en todos ellos se ha procurado evitar la titularidad patrimonial, para no colisionar con la materia imponible del IBI y no sufrir la declaración de inconstitucionalidad que acabó con el primerizo impuesto balear; como, también, se ha buscado –no siempre con nitidez– huir del mero ejercicio de una actividad económica, sujeta a gravamen en el IAE; de modo que todos procuran poner el acento al definir el elemento objetivo del presupuesto de nacimiento de la obligación, en el resultado de la actividad llevada a cabo en términos de contaminación efectiva o eventual, en **los riesgos**, en definitiva –actuales o potenciales– **que la conducta o el hecho** sujeto a gravamen **representa para el entorno medioambiental** en el que se inscribe.

c) Prescindiendo de su afectación, el **sujeto activo** de la relación tributaria es en todos los casos la Comunidad Autónoma, que no –como en otros tributos ambientales, sobre todo en materia de aguas– un Organismo autónomo, Agencia, o ente público vinculado a la misma; recayendo la condición de **contribuyente** en quien realiza la actividad, nuevamente con la excepción –previsiblemente a extinguir a tenor de la reforma en curso– del impuesto extremeño, que no el titular de los elementos patrimoniales vinculados al presupuesto de hecho sujeto a gravamen; siendo así que, en muchos casos, se proscribió de forma expresa la **repercusión** formal del tributo al consumidor.

d) En los **elementos de cuantificación** nuevamente se aprecia un distanciamiento del tributo balear, alejándose de la cifra de negocios como eje de la cuota –salvo, y previsiblemente por poco tiempo, en el caso extremeño– que, al contrario, se toma como límite de tributación en el gravamen catalán; más bien se busca como base imponible la dimensión, evaluada directa u objetivamente, del factor –efectivo o potencial⁶– de contaminación

vez más, he quedado en deuda por el estímulo y aliciente que su confianza aporta a mi quehacer, como al de tantos otros estudiosos del Derecho financiero.

4. Se ha obviado, pues, toda referencia al Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente aprobado por la Ley del Parlamento de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares núm. 12, de 20 de diciembre de 1991 (RCL 1992, 287 y LIB 1991, 160) y que, tras ser declarado en buena medida inconstitucional por la STC núm. 289, de 30 de noviembre de 2000 (RTC 2000, 289), ha sido finalmente derogado, ni al Impuesto sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento, aprobado por la Ley núm. 7, de 23 de abril de 2001 (RCL 2001, 1243 y LIB 2001, 146) que, sin necesidad de pronunciamiento constitucional, ha corrido, tras el cambio de Gobierno operado en dicha Comunidad Autónoma, igual suerte. No obstante lo cual, sí se han incluido referencias a dos proyectos de ley de los que se ha tenido conocimiento, de reforma en Extremadura y de nuevos impuestos en Aragón, por el interés que los mismos tienen en el análisis de lo que en esta materia puede suceder en los próximos meses.
5. Sobre el concepto jurídico de «riesgo» *vid.* RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2005), pgs. 10-24 y referencias allí citadas, en particular, en la doctrina administrativista española, ESTEVE PARDO, J., *Técnica, riesgo y Derecho*, Ariel, 1999, Barcelona.
6. ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2004), pg. 141, pone en duda «la misma admisibilidad en el plano constitucional de los tributos (autonómicos, se ha de entender) que recaen sobre situaciones de riesgo cuando éstos adoptan la configuración legal de impuestos» por las dificultades que entraña, en tales casos, el cuantificar el riesgo desde parámetros expresivos del posible daño ambiental, sin que derive el tributo en un impuesto sobre la actividad económica del sujeto pasivo incompatible con el IAE. No siendo una objeción desdeñable, se puede salvar a través de una distinción paralela –en términos de elementos de cuantificación– a la que hizo el Tribunal Constitucional (RTC 1987, 37) entre materia y hecho imponible, en relación con el Impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas: Se decía, entonces, que el hecho imponible del tributo autonómico era la infrutilización de la tierra, que no su mera titularidad; Se podría argumentar, ahora, que la base imponible de los

(emisiones, volumen de depósitos, producción de energía, kilómetros de cable...) y como tipo impositivo un tipo de gravamen específico o gradual⁷ que permita expresar en valores monetarios la cuota tributaria; sin que en ninguna de ambas variables –o en reducciones, deducciones u otros elementos cuantitativos, cuando se contemplan– se aprecie un particular rigor técnico a la hora de integrar con precisión en la modulación de la cuota el daño ambiental relativo y el estímulo de medidas paliativas o preventivas.

e) En la **gestión** está generalizada la autoliquidación, mencionándose expresamente en cuanto a la comprobación del tributo –o, en Galicia, en la administración del Fondo dotado con sus rendimientos– la posibilidad de que en la misma participen Departamentos vinculados con los aspectos técnicos o finalistas de su estructura como es el caso, señaladamente, de los competentes en materia de Medio ambiente.

El fundamento medioambiental de todos ellos, y su carácter autonómico, obliga a tener bien presente en su configuración e interpretación, no sólo los principios constitucionales de naturaleza estrictamente tributaria –capacidad económica, progresividad, generalidad– sino, también, los que formulados en referencia a la ordenación del Medio ambiente –quien contamina paga, cautela, prevención– o a la distribución de competencias entre distintas entidades territoriales –suficiencia, autonomía, subsidiariedad– complementan el contenido de los primeros cuando con estos últimos coinciden en la ordenación y aplicación de estos particulares tributos.

I. IMPUESTO SOBRE LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA

1.1. Fundamentos

Este impuesto es el primerizo de entre los tributos autonómicos que sujetan a gravamen las emisiones atmosféricas adelantándose, incluso, al impuesto estatal cedido que lo hace, eso sí indirectamente, sujetando a gravamen la producción de electricidad. Se creó mediante la Ley núm. 12, de 29 de diciembre de 1995 (LG 1995, 350) (en adelante LICA) y su Reglamento de desarrollo se aprobó en el Decreto núm. 4, de 12 de enero de 1996 (LG 1996, 19), modificado por el Decreto núm. 29, de 20 de enero de 2000 (LG 2000, 67, 127) (en adelante RICA). Los modelos de

declaración se contienen en la Orden de 27 de noviembre de 2001 (LG 2001, 359).

Sin duda alguna es un impuesto, más allá de que así se denomina, por cuanto no obedece en su estructura a los elementos de identificación de las contribuciones especiales o de las tasas. No se satisface, como es frecuente en algunos tributos autonómicos de naturaleza medioambiental, con ocasión y al hilo de la autorización de las emisiones, de modo que no se puede concebir como una tasa de tolerancia ligada a la actividad administrativa por la que se registra y admite la realización de las emisiones. Insertado con toda claridad, en particular desde que se incluyó en su tarifa un cuarto tramo de finalidad estrictamente extrafiscal, en el marco de la política medioambiental gallega, puede considerarse respetuoso con el principio constitucional de capacidad económica, desde el momento en que su objeto de gravamen –la realización de emisiones ligadas a una actividad productiva– no deja de ser un hecho que da razón de una cierta capacidad económica.

Es, también, el impuesto de esta naturaleza con un mayor desarrollo normativo y, probablemente, incidencia práctica: su rendimiento se situaba en 2004 en torno a 17 € millones, partiendo de una cifra en 1996 de unos 14 € millones, lo que supone, en cerca de diez años, un incremento nominal del 20% que, en valor relativo de la moneda, significa estabilidad, cuando no reducción de la recaudación⁸. En términos medioambientales lo deseable sería que estas cifras se redujeran, lógicamente, aún más, al ritmo de las emisiones, hasta alcanzar un punto de equilibrio sostenible, en consonancia con lo expuesto al respecto en la Exposición de motivos de la Ley del impuesto que alude, como objetivo primordial del mismo, a la reducción de las emisiones, que no a la obtención de recursos. No hubiera estado de más, eso sí, una previsión específica en cuanto a las emisiones ilícitas. Al no hacerse previsión legal alguna al respecto, se ha de entender que tales emisiones vendrían sujetas, igualmente, a gravamen, lo que no deja de plantear dificultades de encaje constitucional⁹. Tal vez lo más lógico hubiera sido prever que de advertir en sus tareas de comprobación tributaria los funcionarios de la Consejería de Hacienda indicios de la generación de emisiones por encima de los límites legales (cfr. RR DD 833/1975 [RCL 1975, 820, 1157]; 717/1987 [RCL 1987, 1376]; y 646/1991 [RCL 1991, 1092]) se suspendiesen las actuaciones de liquidación dando parte de los indicios des-

impuestos autonómicos sobre el riesgo no se construye sobre el mero desempeño de una actividad, sino por referencia a la potencialidad contaminadora de dicha actividad que, lógicamente, variará en la medida que lo hace su intensidad –energía producida, volumen, sustancias almacenadas– o dimensión –kilómetros de cable o número de postes tendidos–.

7. La progresividad en estos tributos tiene un componente de estímulo medioambiental, extrafiscal: El incentivo para introducir cambios tecnológicos o productivos encaminados a limitar la contaminación derivada de la actividad que se lleve a cabo no se limita, con tipos impositivos progresivos, a quienes soportan una carga tributaria relativa mayor, cosa que sí ocurriría con tributos proporcionales [GRAU RUIZ, M.A., NAVA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F. (2004), pg. 93].

8. CASTILLO SOLSONA, M., ENCISO RODRIGUEZ, J. P. y FARRÉ PERDIGUER, M. (2002), pg. 78 incluyen una tabla a partir de los datos facilitados por la Junta de Galicia de la que resulta que en el primer quinquenio de aplicación del impuesto su recaudación, en pesetas constantes, tan sólo creció en un ejercicio, disminuyendo de 1999 a 2000 en un 12,8%.

9. Cfr. al respecto HERRERA MOLINA (2000), pg. 286.

cubiertos a las autoridades administrativas o judiciales competentes en la materia.

Sin que se haya de atribuir al impuesto el mayor protagonismo del fenómeno, lo cierto y verdad es que el desarrollo de las energías renovables en Galicia ha sido extraordinario en los últimos años. Representando esta región en torno al 5% del PIB, concentra el 25% de toda la energía renovable instalada en España, lo que ha comportado que sea una de las zonas del territorio nacional con menor incremento de emisiones en la última década (28,95%) –aun por encima de las previsiones del Protocolo de Kyoto– siendo una de las regiones del mundo que más kilovatios de energía eólica produce, con una previsión para el 2010, al ritmo de crecimiento actual, de nutrir el 60% de su sistema con este tipo de energías. Las emisiones de carburos perfluorados (PFC) de la fábrica de San Ciprián, por ejemplo, se han reducido una enormidad desde la entrada en vigor del impuesto, pasando de más 700.000 toneladas de dióxido de carbono (CO₂) equivalente en 1995 a menos de 100.000 toneladas en la actualidad¹⁰.

14

El TSJ de Galicia, en sus sentencias de 22 de enero de 1999 (JT 1999, 419) y de 3 de julio de 2001 (JT 2001, 1969)¹¹ ha entendido que el Parlamento de Galicia tenía competencia para aprobar el impuesto y que no ha lugar a plantear cuestión de inconstitucionalidad al respecto, por cuanto su contenido respeta los límites que en la materia establece la LOFCA (RCL 1979, 2383).

1.2. Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto viene constituido por las emisiones de SO₂ y de NO_x así como de cualquier otro compuesto oxigenado de ambas sustancias (art. 6), sin incidir, pues, en las emisiones de carbono. La materia imponible no es, pues, ni el ejercicio de una determinada actividad ni la titularidad de unos bienes –lo que, en teoría, y según alguna doctrina constitucional, podría colisionar con los impuestos locales– sino la realización de emisiones de ciertos gases desde unas concretas instalaciones. Anticipándose a posibles juegos gramaticales conducentes a la elusión del tributo «se presumirá» que mientras no se comunique el cese de actividad

a «la Administración» se estarán produciendo emisiones sujetas a gravamen. En principio se habrá de entender que la presunción es relativa, de modo que se admita la prueba de que, pese a no mediar declaración del cese de la actividad, no se produjeron emisiones y, por lo tanto, no se realizó el hecho imponible. En todo caso, ¿a qué Administración se habrá de comunicar tal circunstancia? Se ha de entender que a la Consejería de Hacienda, a quien se ha encomendado la gestión del Registro de focos emisores de sustancias contaminantes (art. 8 RICA).

El tributo será de devengo instantáneo, en cada emisión (art. 13 LICA), aun de declaración mensual¹² y tiene carácter real: Se ha de presentar una declaración tributaria por cada foco de emisión, que no personal, por cada titular de actividades contaminantes. Dicho de otro modo, el hecho imponible está constituido en torno a un hecho –la emisión de ciertas partículas desde una determinada instalación– que no por referencia a una persona –el conjunto de emisiones realizadas por cada contribuyente–.

El objeto material del hecho imponible es la realización de las emisiones en el ámbito de las instalaciones sujetas a gravamen. La capacidad económica que se sujeta a tributación, el objeto-fin del impuesto, en el sentido que de tal concepto propone el Profesor FERREIRO, es la que manifiesta el titular de la actividad industrial, desde el momento en que las emisiones dan razón de la adquisición y transformación de unos combustibles en un proceso productivo que, sin duda, son expresión de una cierta capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹³.

1.3. Sujetos pasivos

Los contribuyentes son los titulares de las instalaciones o actividades que, teniendo el carácter de focos emisores, realicen el presupuesto de hecho del gravamen en Galicia (art. 7 LICA). Tan sólo afecta, pues, a fuentes de emisión estacionarias, que no a las móviles.

Se considera foco emisor el conjunto de instalaciones de cualquier naturaleza, constituido por una o más chimeneas, válvulas, canales de desagüe u otras fuentes o puntos de emisión de las sustancias sujetas

10. Cfr. NIETO, J. y SANTACANA, J. (2003). En el mismo sentido, se estima que las emisiones de dióxido de azufre se redujeron en 30.000 toneladas en los primeros tres años de aplicación del impuesto [cfr. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2000), pg. 321]. Un análisis completo de los tributos sobre la contaminación atmosférica y sus efectos económicos y ecológicos puede consultarse en LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN (2002) *passim*.

11. Para un comentario de la misma *vid.* GARCÍA NOVOA, C. (2002), *passim* y RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2002), *passim*.

12. Aunque la literalidad del precepto legal no deja margen para la interpretación, no es menos cierto que «el impuesto se hubiera clarificado mucho más si el legislador hubiera previsto períodos impositivos y contemplado el devengo el 31 de diciembre, con las excepciones pertinentes por finalización de actividades con antelación a dicha fecha» BORRERO MORO, C. (1998a), pg. 310. No tiene mucho sentido que, devengándose el impuesto «en el momento de la emisión» (art. 13 LICA [LG 1995, 350]) estén naciendo obligaciones tributarias –si se permite la licencia– en «sesión continua». De hecho, se ha propuesto una lectura correctiva del texto legal para concluir que dice lo que hubiera sido más coherente que hubiera dicho: que «el devengo se producirá, a efectos de considerar íntegramente realizado el hecho imponible, el último día del citado período temporal» FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1996), pg. 29.

13. Cfr. ALONSO GONZÁLEZ (1996), pg. 176. En cuanto a la admisibilidad constitucional de concebir como respetuoso con el principio de capacidad económica la sujeción a gravamen de emisiones contaminantes, por la vía de entender que son expresión de una actividad productiva que, en definitiva, da tanta noticia de capacidad de contribuir como el consumo *vid.*, por todos, JIMÉNEZ (1998), pg. 261.

a gravamen (art. 2 RICA)¹⁴. El hecho de que por cada foco emisor se devengue una obligación tributaria tiene, tratándose de un impuesto progresivo, un efecto evidente en la carga tributaria de conjunto soportada por cada contribuyente. De forma y manera que, desde el punto de vista de estrategia empresarial, la estructura del tributo llevaría a aconsejar la disgregación en diversos focos emisores de la actividad productiva. Desde el punto de vista medioambiental se puede razonar la lógica del sistema en términos de tolerancia territorial de las emisiones. Sin perjuicio de que la emisión de gases contaminantes es una actividad, por esencia, transfronteriza, en términos de acumulación local en un solo territorio –un valle o una bahía, por ejemplo– puede argumentarse que es preferible dos focos con menores emisiones que uno solo que concentrando un volumen mayor de las mismas genere un pernicioso efecto de saturación¹⁵.

Lo que no se dice expresamente es si pueden ser sujetos pasivos los entes sin personalidad jurídica a que se refiere el art. 35.4 LGT (RCL 2003, 2945) y tampoco se concreta si el contribuyente es el titular del foco o quien realiza la actividad, lo que podría generar problemas de interpretación en el caso, improbable pero concebible, de que la actividad se ejerciera por una comunidad de bienes que hubiese arrendado la industria, para su explotación, a su titular dominical¹⁶. Tratándose de un elemento esencial del tributo es más que discutible que la laguna se pudiese integrar por analogía –aunque, ciertamente, la proscripción de esta técnica jurídica únicamente está restringida en el ámbito tributario a lo relativo al hecho imponible, las exenciones y los beneficios fiscales (art. 14 LGT)– y, en rigor, se habría de concluir que no es posible exigir el impuesto a un ente sin personalidad jurídica. También es verdad que es defendible una interpretación extensiva del concepto «entidad», el que utiliza la Ley, considerando implícito en el mismo tanto las entidades con personalidad, como aquellas que no la tengan¹⁷: Donde la norma no distingue el intérprete tampoco ha de hacerlo. En cuanto al supuesto de desdoblamiento subjetivo –siendo el titular de la instalación persona distinta de quien realiza la actividad– del tenor del precepto cabe deducir que la Administración podría dirigirse indistintamente contra cual-

quiera de ellos, en calidad de contribuyentes, debiéndose en su caso dilucidar el reparto de la carga tributaria entre ambos en el ámbito de su relación civil o mercantil¹⁸.

Habida cuenta del tipo cero, que actúa como mínimo exento, las compañías afectadas van a ser, básicamente, seis –Unión Fenosa, Endesa, Repsol, Inespal, Alumina y Encesa– siendo cinco los principales focos de emisión: Una planta de producción de aluminio, una refinera y tres centrales térmicas. Desde luego que puede alcanzar a otras empresas metalúrgicas, químicas, papeleras, madereras y conserveras –hay más de 1.200 instalaciones clasificadas como contaminantes– pero de forma anecdótica, si no nula, en comparación con la incidencia que tiene el impuesto en las seis empresas mencionadas.

La Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001 (JT 2001, 1969) rechaza que el hecho de situar el umbral de tributación a partir de un número determinado de unidades de contaminación implique un trato discriminatorio y arbitrario de unos determinados contribuyentes –quienes superen dichas magnitudes– vulnerándose, así, el principio constitucional de generalidad. De seguir la lógica de los recurrentes, en ningún tributo se podría establecer mínimo exento o beneficio fiscal alguno por cuanto cualquier distinción implica desigualdad de trato. Al sujetarse a tributación únicamente las emisiones que superen un determinado volumen, y resultando exentas el resto por efecto del tipo cero, se está evidenciando –sencillamente– que se trata de gravar no tanto las emisiones en sí mismas, sino su acumulación excesiva en un solo foco, en sentido parecido a como el Impuesto sobre el patrimonio no incide sobre su mera titularidad, sino sobre la acumulación del mismo –a partir de determinadas cuantías– en una persona física¹⁹.

1.4. Elementos de cuantificación

La base imponible del impuesto son las toneladas de sustancias gravadas emitidas (arts. 8 y 9 LICA). El sistema de determinación de la base imponible será el de estimación directa conforme a las declaraciones presentadas por los contribuyentes salvo respecto de las instalaciones que no cuenten con sistemas de medición, en las que se determinará el

14. Señala GONZÁLEZ MÉNDEZ (2000), pg. 322, que la expresión reglamentaria vino a poner coto a la práctica de algunas empresas que, para mitigar la progresividad del impuesto, vendrían a presentar tantas declaraciones como puntos de emisión –chimeneas, por ejemplo– hubiese en un mismo foco o instalación.

15. Con las debidas cautelas, se podría entender que –del mismo modo que resultan exentos vertidos de aguas residuales que, por su escasa concentración contaminante, se considera que la propia naturaleza es capaz de absorber [cfr. BORRERO MORO (1999), pg. 159, como justificación de tales exenciones]– en el ICA la deuda tributaria se vincula a cada foco emisor –que no a cada sujeto titular del mismo– y se establece un mínimo exento, a través del tipo cero para las primeras emisiones, por cada uno de ellos –de nuevo, que no por cada uno de sus titulares–.

16. Cfr. en este sentido BAENA AGUILAR, A. (2002), pg. 217 que hace notar las carencias técnicas de la fórmula legal.

17. VAQUERA GARCÍA, A. (1999), pg. 396, not. 948 entiende que en entidades se han de entender incluidas las carentes de personalidad.

18. VAQUERA GARCÍA, A. (1999), *ibidem* considera que el contribuyente es siempre el titular de la instalación luego, en el caso de cesión de su explotación, el arrendador. BORRERO MORO, C. (1998a), pg. 316, por el contrario, entiende que «el principio “quien contamina paga” impone la condición de contribuyente al sujeto que provoca la emisión contaminante; esto es, al titular de la actividad, aunque la LICA (LG 1995, 350) es poco explícita».

19. Cfr. en tal sentido GARCÍA NOVOA, C. (2002), pg. 2265.

volumen de emisiones mediante «indicadores objetivos vinculados a la actividad» cuya aprobación corresponde a la Junta de Galicia mediante Decreto (art. 10 LICA). Lo que, en línea de principio y de forma implícita, supone que el contribuyente puede optar entre la estimación directa o la objetiva, instalando o no sistemas de medición.

La normativa reglamentaria en vigor prevé (art. 9 RICA) las condiciones y el procedimiento técnico previsto para realizar este cálculo, que se lleva a cabo a partir de la cantidad de combustible consumido mensualmente y de los factores de emisión y contenido de los distintos compuestos contaminantes presentes en dichas sustancias. Una de las condiciones de aplicación de este sistema de estimación objetiva prevista en el texto reglamentario es que tan sólo será aplicable a aquellos focos de emisión que utilicen, al menos, un 80% de combustibles fluidos. Tal previsión reglamentaria obliga, implícitamente, a quienes no cumplan tal requisito –lo que, al parecer, en Galicia afecta a «la mayor parte de las que tributan»²⁰ –a instalar sistemas de medición²¹.

16

La Ley contempla un último sistema de determinación, con carácter excepcional, paralelo a lo que en la legislación estatal se conoce como estimación indirecta y que en este caso se denomina «de oficio», para el caso de que el sujeto pasivo «incumpliendo las normas fiscales, hiciera imposible su determinación (de la base imponible) a través de las vías ordinarias» (art. 11 LICA).

El tipo impositivo es gradual estructurado en cuatro tramos. Del tenor literal del precepto no se deduce de forma incontrovertible si se trata de progresividad continua²², aplicándose el tipo superior a la integridad de las emisiones, o por escalones, aplicando distintos tipos a cada tramo de emisiones²³: de su aplicación efectiva se concluye, sin duda, que se trata de progresividad por escalones, como en la práctica totalidad de las tarifas vigentes en el sistema tributario español. Las primeras 1.000 toneladas están sujetas a tipo cero. Entre la tonelada 1.001 y la tonelada 40.000 se pagarán 33 € por unidad. Cada tonelada emitida por encima de 40.000 soportará una carga tributaria de 36 € por unidad y por encima de 80.000 toneladas se habrán de pagar 42 € por unidad (art. 12). Es, por otra parte, el mismo para todos los tipos de sustancias emitidas a la atmósfera cuando, en términos ambientales, el daño relativo de unas y otras es bien distinto.

El citado artículo establecía en su redacción original una previsión de futuro impropia de un texto legislativo. Se autorizaba a las leyes de presupuestos para alterar la cuantía y tramos de la tarifa. Hasta

aquí nada que objetar. Al hilo de tal autorización se aludía a una disposición adicional en la que se realizaba una declaración de intenciones: Podrá, mediante ley, establecerse un cuarto tramo, «regulador», nunca antes del año 2000. En la Ley núm. 6, de 27 de diciembre de 2002 (LG 2002, 373) se introdujo dicho cuarto tramo, eso sí, sin eliminar del texto legal la alusión a su posible establecimiento –estando ya en vigor– ni la remisión a una disposición adicional carente de sentido, desde 2003. El sentido del anuncio podría estar en lograr un efecto de reducción de las emisiones sin coste fiscal para la industria. Desde la creación del impuesto hasta el año 2003 las empresas que emitieran gases contaminantes por encima de un umbral considerado excesivo, finalmente fijado en 80.000 toneladas, habrían tenido tiempo de llevar a cabo sus estrategias financieras e industriales de reducción de emisiones, para no enfrentarse al pago de un impuesto sustancialmente elevado: de los 33/36 € se salta a los 42 €.

Siendo así, desde el punto de vista de técnica jurídica es impropio de una norma –que por definición ha de ordenar, establecer, disponer, prohibir– el llevar a cabo declaraciones de intenciones carentes de efectos jurídicos. Otro juicio merecería el que se hubiera escalonado la entrada en vigor de la ley. Desde el punto de vista de la protección del Medio ambiente es ésta, sin duda, una técnica legislativa ensayada con éxito en muchos ámbitos. Es incluso recomendable diseñar distintos horizontes temporales de aplicación de los impuestos medioambientales para incentivar la adopción de medidas encaminadas a disminuir los umbrales de contaminación antes de que resulte excesivamente gravoso el ejercicio de la actividad empresarial que genera polución. Antes de arruinar una cuenta de resultados con un tributo establecido por sorpresa, cuyo pago no es posible evitar, se programa su entrada en vigor, para permitir a los agentes económicos amortiguar la carga financiera del mismo tomando anticipadamente las medidas de descontaminación necesarias para minimizar su efecto sobre la actividad de las empresas. Se logra con ello reducir las emisiones contaminantes, el fin medioambiental, promediando el coste financiero ligado a su limitación, a costa, eso sí, de la eficacia recaudatoria del impuesto que, en última instancia, es marginal en el diseño del gravamen. Nada hubiera impedido establecer un cuarto tramo en la tarifa –7.000 ptas. (42 €), a partir de 80.000 toneladas, por ejemplo– posponiendo su entrada en vigor para el año 2000. El mensaje para los contribuyentes habría sido idéntico: lleve sus emisiones a la cifra de 50.000 toneladas antes de cuatro años porque a partir de esa fecha le pueden resultar

20. GONZÁLEZ MÉNDEZ (2000) pg. 326.

21. Se podría así entender que la inclusión de un segundo requisito para acceder a la estimación objetiva no previsto en la ley supondría una extralimitación reglamentaria susceptible de reputarse contraria al principio de legalidad [HERRERA MOLINA y CHICO DE LA CÁMARA (2003), pg. 15]. Aunque también cabe argumentar, siguiendo doctrina constitucional, que la complejidad técnica implícita en la fijación de la base imponible permite cierta flexibilidad en su deslegalización [GARCÍA NOVOA, C. (2002), pg. 2255].

22. Cfr. BAENA AGUILAR (2002), pg. 213, not. 91.

23. Cfr. en tal sentido VAQUERA GARCÍA (1999), pg. 397; HERRERA MOLINA y CHICO DE LA CÁMARA (2003), pg. 15.

muy caras. El incentivo para reducir el nivel de polución vendría a resultar entonces más eficaz, por apoyarse en una previsión legal, que no en una mera posibilidad, preservando al mismo tiempo las exigencias mínimas de una técnica legislativa respetuosa con el concepto de norma jurídica²⁴.

En términos de deuda tributaria efectiva es ilustrativo el siguiente ejercicio de simulación, aplicando la tarifa en vigor:

Tabla-1 SIMULACIÓN DE DEUDA TRIBUTARIA

Tonelada/Año	Deuda tributaria (Mill. €)
40.000	1,32
80.000	2,76
120.000	4,44
160.000	6,12
200.000	7,80

1.5. Gestión

La liquidación es periódica y toma la forma de pagos a cuenta acumulativos. Es decir, cada mes se declara y liquida la deuda tributaria correspondiente a las emisiones producidas hasta la fecha, descontándose los ingresos realizados en los meses precedentes y presentándose una autoliquidación por cada foco emisor del que sea titular el contribuyente del impuesto. En los tres primeros meses del año, por último, se habrá de presentar una última declaración que presente el resumen de las realizadas a lo largo del ejercicio precedente (arts. 13 y 14 RICA).

No se habrán de presentar las declaraciones mensuales cuando el año precedente, o a lo largo del primer año de actividad, no se hubieran superado las 800 toneladas de emisiones. El mes siguiente a aquel en el que se superasen las 1.000 toneladas, que es la cantidad sujeta a tipo cero, se debería de iniciar la presentación de las autoliquidaciones mensuales.

La comprobación de las autoliquidaciones es competencia de la Consejería de Economía y Hacienda para cuya labor podrá requerir la asistencia de los servicios técnicos de medio ambiente. Las infracciones y sanciones se establecerán de acuerdo con lo previsto en la LGT.

El capítulo cuarto del texto reglamentario regula lo relativo a las obligaciones de declaración de alta, inscripción y modificación en el Registro de Focos Emisores de Sustancias Contaminantes creado a los efectos de gestionar el ICA, y en el que se han de inscribir todos los focos emisores que generen más de 100 toneladas anuales.

1.6. El Fondo

El art. 4.2 LICA prevé que el 5% de los ingresos obtenidos en cada ejercicio estará afectado a la dotación de un fondo de reserva para atender a daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales hasta alcanzar la cuantía de 1.000 millones de pesetas. De acuerdo con las cifras de recaudación correspondientes a 2004, el 2005 se habrían debido de aportar a dicho fondo unos 861.300 € (143.308.262 ptas.) lo que, suponiendo que no se hubieran efectuado disposiciones con cargo al mismo, supone que en siete ejercicios dicho fondo debiera haber alcanzado su volumen máximo previsto en la ley.

Las disposiciones del fondo se decidirán por una Comisión presidida por el Consejero de Economía y Hacienda, actuando como secretario de la misma el Secretario general de Medio Ambiente. Las prestaciones del mismo tendrán el carácter de anticipo reintegrable, de tal forma que la cuantía librada sería restituida cuando y en la medida en que el responsable de la catástrofe medioambiental hiciera efectivas las cantidades correspondientes en virtud de declaración judicial o derivadas de un contrato de seguro o de cualquier otra garantía (art. 33 RICA). Así las cosas las cantidades que con cargo a dicho Fondo se hayan podido destinar a la reparación de los daños producidos por el hundimiento del «Prestige» se habrían de reintegrar al mismo en la medida que sus destinatarios –o la propia Junta de Galicia– lograsen un resarcimiento equiparable como consecuencia de las actuaciones judiciales que al respecto hubieran ejercido.

El resto del rendimiento del impuesto (art. 4.1 LICA) queda afectado a financiar actuaciones de protección medioambiental y de conservación de los recursos naturales, más allá de medidas estrechamente vinculadas a la emisión de los gases contaminantes que justifican su exacción. Por otra parte se prevé expresamente que la primera atención presupuestaria a la que vendrá afectado el rendimiento del tributo es la de atender los costes derivados de su propia gestión. Esta previsión legal debería llevar a delimitar en la contabilidad de la Junta de Galicia como unidad de costes el conjunto de recursos que directa, o indirectamente, están vinculados a la gestión del impuesto, para que fuera posible respetar el mandato legal. En cualquier caso, el principio del que arranca tal previsión no deja de ser coherente y razonable: Aun cuando la finalidad extrafiscal –la reducción de las emisiones y la preservación de una dotación presupuestaria específica en materia de políticas medioambientales– es la primordial, los créditos presupuestarios derivados del rendimiento del impuesto han de cubrirse a partir de la recaudación neta, una vez descontados los costes de gestión.

24. En este sentido se manifestó ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1996), pgs. 166 y 184 considerando que el cierre ecológico del impuesto requería la aprobación del mencionado cuarto tramo para poder afirmar que, más allá de la pura compensación de costes, de externalidades, el tributo persigue una finalidad verdaderamente desincentivadora, «reguladora», de las emisiones, al mismo tiempo que se facilitaba a los sectores afectados un horizonte temporal adecuado para ajustar sus emisiones a los requerimientos medioambientales previstos en la legislación. *Vid.* también BAENA AGUILAR, A. (2002), pg. 214. Finalmente, el cierre del tributo –en tal sentido– se produjo, como se ha hecho notar, en 2003.

2. CANON SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS DE LA REGIÓN DE MURCIA

2.1. Fundamentos

Se trata de un impuesto –pese a su evanescente denominación de «canon»– propio, real, objetivo y periódico, creado por la Asamblea de la Región de Murcia en el art. 45 de la Ley núm. 1, de 8 de marzo de 1995 (RCL 1995, 1651), de protección ambiental, junto con otros dos cánones por vertidos, de residuos y al mar. Hasta la fecha no ha sido objeto de desarrollo reglamentario ni, por lo tanto, de aplicación efectiva.

Su recaudación está genéricamente afectada a la preservación del medio ambiente, sin que se cree un fondo específico al respecto. Hasta 2005 el destino concreto previsto para el rendimiento del gravamen eran «actuaciones de saneamiento y mejora de calidad ambiental de los medios receptores de contaminación».

2.2. Hecho imponible

El presupuesto de hecho de nacimiento de la obligación tributaria es absolutamente genérico e indeterminado: «Emisión de gases contaminantes a la atmósfera». Más allá del comentario cómico que una formulación tan delicuescente del presupuesto de hecho del nacimiento de la obligación tributaria puede fácilmente provocar, tamaño indefinición lo convierte, sencillamente, en impracticable. Así formulado, es un impuesto de imposible aplicación.

2.3. Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el art. 35 LGT (RCL 2003, 2945) que realicen las emisiones (art. 45.4). También este artículo fue objeto de modificación en el 2005, en consonancia con el carácter abierto del hecho imponible. Hasta entonces se señalaba como contribuyentes a los titulares de las industrias y actividades de las que derivan las emisiones contaminantes. Si el presupuesto de hecho de nacimiento de la obligación no se limitaba, como en el caso de su equivalente gallego, a la emisión de determinados gases por ciertos focos, de naturaleza industrial, sino que, sin concretar los gases, alude a quien los emita, no tenía sentido reservar la condición de sujeto pasivo a los titulares de «industrias o actividades». A expensas de su desarrollo reglamentario, del tenor literal de la ley se habría de deducir que quien, por ejemplo, circulase por Murcia con una motocicleta alquilada estaría sujeto al pago del gravamen.

2.4. Elementos de cuantificación

La base imponible estaría constituida por la carga contaminante de las emisiones expresada en unidades. Por unidad de contaminación se entendería un patrón convencional de medida equivalente a las emisiones producidas por un núcleo de población

de mil habitantes y al período de un año. Al mismo tiempo se alude a unos «baremos de equivalencia» entre la generación de emisiones y las mencionadas unidades de contaminación.

La cuota tributaria se obtendría de multiplicar las unidades emitidas de carga contaminante (base imponible) por el «precio» (sic) –se dice desde 2005, cuando hasta entonces se aludía al «valor»– que se asigne a cada unidad (tipo impositivo específico).

Todo ello se expresa en condicional porque el precepto remitía el contenido específico de todos los elementos de cuantificación (unidades de contaminación, valores y baremos de equivalencia) a un posterior desarrollo reglamentario. Evidentemente una remisión en blanco de esta naturaleza previsiblemente habría comportado una declaración de nulidad del eventual Reglamento, por infracción del principio de legalidad²⁵. Desaparecida la mención al mismo, lo que hasta la fecha no se ha llevado a cabo es la concreción de los elementos de cuantificación del tributo en un texto legal.

3. IMPUESTO SOBRE DETERMINADAS ACTIVIDADES QUE INCIDEN SOBRE EL MEDIO AMBIENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA

3.1. Fundamentos

Se trata de un impuesto propio, real, objetivo y periódico, creado por Las Cortes de Castilla-La Mancha mediante la Ley núm. 11, de 26 de diciembre de 2000 (LCLM 2000, 281) y LCLM 2001, 515). (RCL 2001, 515). Contra el mismo interpuso recurso de inconstitucionalidad número 1771/2001 el Presidente del Gobierno de España, pendiente de resolución. Su desarrollo reglamentario se contiene en el Decreto núm. 169, de 24 de julio de 2001 (LCLM 2001, 242). Los modelos de declaración-liquidación fueron aprobados mediante Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 4 de febrero de 2002 (LCLM 2002, 25). Si en su creación no contenía ningún elemento de afectación, mediante la disposición adicional 13ª de la Ley núm. 25, de 19 de diciembre de 2002 (LCLM 2002, 378 y RCL 2003, 251) se modificó su artículo 6.2 para prever que el incremento de recaudación respecto de la prevista en 2002 se destinase a la financiación de programas de calidad ambiental o de ordenación y conservación del medio natural.

3.2. Hecho imponible

El hecho imponible está configurado como la realización, en Castilla-La Mancha, de las siguientes actividades:

- a) Emisión a la atmósfera de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado de ambas sustancias desde instalaciones; entendiéndose por tales el conjunto de elementos patrimoniales fijos relacionados técni-

25. Cfr. en este sentido, BAENA AGUILAR, A. (2002), pg. 213, not. 91.

camente entre sí que se utilicen en la realización, en un mismo lugar, de las citadas actividades de emisión;

b) Producción termonuclear de energía eléctrica; y

c) Almacenamiento de residuos radioactivos, salvo que esté vinculado a actividades médicas o científicas.

En el elemento objetivo del hecho imponible se mezclan tres actividades que no son excluyentes entre sí y que obedecen a bien distintos comportamientos: emisión, producción y almacenaje. En realidad viene a combinarse tres formas de intervenir, desde el Derecho tributario, en la protección del Medio ambiente: incidiendo sobre la producción, la emisión/vertido o la titularidad de un bien.

Prevé la ley la exención de la producción de energía eléctrica, se entiende que por medios que no sean el termonuclear. Pues bien, tal excepción deja al margen del gravamen buena parte de las emisiones que, precisamente, se producen en el proceso de generación de energía eléctrica.

El incidir, en dos de sus presupuestos de hecho –la producción y el almacenaje–, sobre materia imponible aparentemente ya gravada por las entidades locales en el IAE (art. 79.1 LRHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) y, en cierto modo, con el hecho imponible del impuesto estatal sobre la electricidad podría producirse la declaración de inconstitucionalidad de ambos aspectos, por infracción de los arts. 6.3 y 6.2 LOFCA (RCL 1979, 2383), respectivamente²⁶. De hecho está interpuesto un recurso de inconstitucionalidad por el Presidente del Gobierno que, inicialmente, comportó la suspensión de ciertos artículos, levantada con posterioridad mediante Auto de 18 de septiembre de 2001 (RCL 2001, 2434)²⁷. No obstante lo cual, la tacha de inconstitucionalidad podría eventualmente salvarse, al menos en cuanto al solapamiento con el Impuesto sobre la electricidad, a través de la distinción apuntada por el Tribunal Constitucional en lo relativo al Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y al extremeño sobre dehesas calificadas de deficiente aprovechamiento (SSTC 37/1987, de 26 de marzo [RTC 1987, 37], y 186/1993, de 7 de junio [RTC 1993, 186]) entre materia imponible y hecho imponible. El presupuesto de hecho de nacimiento de la obligación tributaria no sería tanto la producción de energía eléctrica sino los riesgos medioambientales que la generación de la misma mediante el procedimiento

termonuclear lleva consigo. En cuanto al art. 6.3 LOFCA se podría seguir la interpretación abierta por la STC 168/2004 (RTC 2004, 168) que, ahondando en la diferenciación precedente, permitiría entender que la materia imponible no sería tanto la titularidad de unos bienes, o la mera realización de una actividad en tanto que generadora de rentas²⁸, sino la realización de actividades cuya particularidad reside en lo cualificado del riesgo que comportan²⁹.

El período impositivo es anual, salvo en el caso de inicio o cese de las actividades a lo largo del mismo, en cuyo caso será inferior al año, y se devenga el último día del ejercicio.

3.3. Sujetos pasivos

Son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas, y los entes sin personalidad a que se refiere el art. 35.4 LGT (RCL 2003, 2945) que realicen cualquiera de las actividades gravadas por la Ley. Están exentos de gravamen el Estado, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, las Corporaciones locales y sus Organismos autónomos de carácter administrativo.

La Ley prohíbe la repercusión tributaria del impuesto, desde la perspectiva de que quien contamina es la empresa y no el ciudadano que disfruta de sus bienes o servicios. Lo cierto y verdad es que esta pretensión de que quien realiza la actividad internalice en su cuenta de resultados el coste que en términos de contaminación genera su actividad, mediante el establecimiento de un impuesto, tan sólo se puede lograr en términos formales. No se puede impedir –salvo en mercados intervenidos en los que los precios vengan fijados por una entidad pública como, ciertamente, es el caso de la electricidad– que la empresa traslade económicamente el coste del impuesto, elevando el precio del bien o servicio que comercializa. Además, en este último caso, semejante prohibición podría considerarse contraria a la previsión de la Ley 54/1997 (RCL 1997, 2821), del Sector Eléctrico, de incorporar al precio de la electricidad un suplemento territorial por razón, precisamente, de tributos autonómicos de este tipo, habiéndose hecho valer esta circunstancia como causa de inconstitucionalidad. Como se hará notar, en relación con el gravamen catalán de protección civil, esta previsión legal permite defender la competencia autonómica para intervenir en el mercado eléctrico estableciendo un tributo propio que incida sobre el precio de la energía. Lo que no resulta coherente es que si, precisamente, el modo en el que la ley estatal

26. Cfr. GRAU RUIZ, M. A., NAVA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F. (2004), pg. 85.

27. Para el análisis de las causas de inconstitucionalidad planteadas en dicho recurso *vid.* PATÓN GARCÍA, G. (2002), *passim*.

28. «En el IDAMA la actividad productiva sólo queda gravada en razón del carácter contaminante». PATÓN GARCÍA (2002), pg. 152.

29. Cfr. en cuanto a la interpretación del concepto «materia imponible» en este precepto RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2005), pgs. 60-89. En realidad, el concepto de «materia imponible» –tal y como se utiliza en el art. 6.3 LOFCA (RCL 1979, 2383)– que se deriva de la STC 289/2000 (RTC 2000, 289) es, por muchas razones, insostenible: Así se advirtió, inmediatamente, en un voto particular a dicho pronunciamiento, se ha evidenciado en el cambio de rumbo iniciado con la STC 168/2004 (RTC 2004, 168) –retomando la interpretación que del precepto hiciera la STC 14/1998 (RTC 1998, 14)– y se ha puesto de manifiesto por la doctrina científica al respecto [cfr. por todos, CHECA GONZÁLEZ (2002)].

prevé tal competencia autonómica es estableciendo la repercusión de la cuota correspondiente, la ley autonómica venga a prohibirla de forma expresa³⁰.

Por otra parte, y aunque en términos económicos la prohibición de repercusión tiene sentido en aras de paliar el efecto inflacionario del impuesto y de hacer recaer su coste sobre la cuenta de resultados de la empresa, que no del consumidor, en términos medioambientales probablemente sería más transparente que el destinatario final del bien o servicio cuya comercialización genera contaminación o riesgos visualizara el coste ecológico implícito en su adquisición o uso³¹. Tendemos a pensar que el único causante y responsable de la contaminación que comporta el uso indiscriminado de bolsas de plástico en un supermercado, por ejemplo, es la petroquímica que facilita los materiales de que está hecha y no el ciudadano que exige la provisión de la misma; cuando en realidad ambos –como el titular del comercio– son corresponsables del proceso, en una u otra medida³². Si tiene lógica que se obligue a internalizar en la estructura de costes de la energía nuclear el derivado del almacenamiento de los residuos radioactivos que comporta su producción, por ejemplo, no la tiene tanta que la responsabilidad de dicho coste se restrinja al agente generador sin que se le permita compartirla, vía precios, con quien, en definitiva, disfruta de la energía consumiéndola³³.

3.4. Base imponible

La base imponible está constituida por la suma de cantidades de compuesto emitidas durante el período impositivo, expresada en toneladas métricas, por la producción bruta de electricidad, expresada en kilovatios hora, o por el volumen de los depósitos a la fecha de devengo, expresada en metros cúbicos de residuos almacenados. Para cada instalación, dice el Reglamento, se determinará una base imponible.

Se aprecia, pues, una relación directa entre la cuantía del tributo y el interés ambiental tutelado³⁴.

En el caso de las emisiones, se pueden determinar mediante estimación directa –siempre y cuando el sistema de medida y registro esté automáticamente conectado con los centros de control de la Junta de Comunidades– o por estimación indirecta –más bien se ha querido decir objetiva, en el sentido que a ésta atribuye la LGT– extrapolando a cifras anuales el resultado de una medición oficial, desde la premisa de que el tiempo de emisión sea de seis mil horas anuales. La disp. adic. única de la Ley contempla la posibilidad de solicitar, que no lograr, una nueva medición cuando, como consecuencia de cambios tecnológicos realizados en la instalación, el resultado de la misma comportase una menor tributación.

En el Reglamento se contempla un sistema de estimación objetiva, no previsto en la Ley, intermedio entre la directa y la indirecta. Aun cuando se plantea como una variante de la directa, en realidad se basa en un cálculo estimativo de las emisiones a partir de la extrapolación de los datos obtenidos en unas mediciones quincenales: se tendrá por base imponible, en tales casos, el resultado de multiplicar la concentración horaria de los contaminantes citados por el caudal de gases emitidos y por el número de horas reales de actividad en el período de liquidación, considerando que, entre dos mediciones consecutivas, las cantidades emitidas a la hora de los compuestos permanecen constantes. Aun cuando no deja de ser criticable la solución reglamentaria, desde una concepción rigurosa del principio de legalidad, viene a resolver la disyuntiva legal, entre directa e indirecta, que ponía al contribuyente en el brete de optar entre invertir en sistemas precisos de medición de emisiones o verse arrastrado a una estimación técnicamente más que deficiente³⁵. A mi parecer, lo más acertado, en términos de técnica tribu-

30. Pudiendo, además, tal limitación declararse inconstitucional desde consideraciones relativas a la libertad de empresa y a la libre circulación de servicios [cfr. al respecto FALCÓN Y TELLA (2001), pg. 9 y las SSTC 88/1996 (RTC 1996, 88), 60/1990 (RTC 1990, 60), 84/1993 (RTC 1993, 84) y 14/1994 (RTC 1994, 14)].
31. En este sentido se suele defender la repercusión de los tributos ecológicos que recaen sobre el consumo de productos –se podrían entender englobados en tal expresión bienes o servicios– contaminantes [BORRERO MORO (1999), pg. 160].
32. Una cierta mentalidad paternalista que propende a culpabilizar en exclusiva de la contaminación al empresario, tratando al consumidor como una inocente e indefensa víctima de los pérfidos mecanismos capitalistas es, probablemente, lo que subyace en el empeño de los legisladores autonómicos que proclaman vehementemente la prohibición de repercutir el impuesto. Tampoco han faltado Tribunales (STSJ de Galicia de 22 de enero de 1999 [JT 1999, 419]) que han dado pábulo a esta pretensión de forma «tan inútil en el plano económico como carente de apoyo legal en el jurídico» [GARCÍA NOVOA (2002), pg. 2262].
33. «Por el contrario, cuando la actividad contaminante la realiza bien individualmente el consumidor o bien conjuntamente con el productor, sin dejar de actuar el fabricante como sujeto pasivo del tributo a título de contribuyente, este último debería repercutir el impuesto sobre el destinatario o usuario del bien; en esta segunda situación nos encontraríamos ante un impuesto indirecto de repercusión obligatoria a través del cual las finalidades resarcitoria y disuasoria del principio “quien contamina paga” alcanzarían, a nuestro entender, un alto grado de efectividad». FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1996), pg. 16. Cfr. sobre los argumentos en pro y en contra de la repercusión de los tributos ambientales *vid.* PATÓN GARCÍA, G. (2002), pgs. 153-158 y bibliografía allí citada, así como PÉREZ DE AYALA y LÓPEZ DE AYALA, J. L. (1995) *passim*.
34. «Será mayor la prestación tributaria cuanto mayor sea el daño (real o potencial) provocado al entorno natural» GRAU RUIZ, M. A., NAVA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F. (2004), pg. 90. El paréntesis es mío.
35. A este respecto, no faltó quien hizo notar la imprecisión –en términos de percepción de la realidad– de construir la base imponible de todo un año a partir de una sola medición, proponiendo –como ha venido a hacer, en cierto modo, el posterior desarrollo reglamentario del texto legal– como magnitud más representativa del conjunto de emisiones el «promedio de los datos derivados de varios exámenes de las instalaciones realizados en diversos momentos en el período impositivo» [GRAU RUIZ, M. A., NAVA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F. (2004), pg. 91].

taria, hubiera sido que la ley hubiera incluido como régimen opcional de estimación objetiva el mismo que el Reglamento califica como variante de la directa, contemplando el de estimación indirecta como un régimen supletorio y excepcional para el caso de que no fuera posible determinar de otro modo el volumen efectivo de emisiones.

3.5. Cuota tributaria

La cuota se obtiene de aplicar a la base imponible un tipo gradual, sustancialmente más reducido que el del impuesto gallego, y que varía en función de la potencialidad contaminadora de cada actividad.

Emisiones:

- Hasta 1.000 toneladas anuales, tipo cero
- De 1.000 a 50.000 toneladas, 18,03 €
- Más de 50.000 toneladas, 21,04 €

Centrales nucleares de producción de energía eléctrica: 0,00012 € por kilovatio hora.

Almacenamiento de residuos radioactivos: 601,01 € por metro cúbico de residuo almacenado. Prorrateándose la cuota en función de los meses enteros de duración del período impositivo, en los casos de cese o inicio de la actividad durante el mismo.

3.6. Gestión

El impuesto se satisface mediante el sistema de autoliquidación de la cuota y de los pagos a cuenta, a cuyo objeto se prevé la posibilidad en la Ley, que no en el Reglamento, de que se calculen por referencia, en su caso, a la cuota pagada el ejercicio precedente.

Se han de presentar autoliquidaciones trimestrales, a cuenta de la anual, en los veinte días naturales de abril, julio y octubre, por el siguiente importe:

- En el caso de estimación directa, o de su variante objetiva, por la cuarta parte del resultado de aplicar la tarifa al cuádruplo de la base imponible correspondiente al período trimestral de liquidación;
- En el caso de estimación indirecta, por la cuarta parte del resultado de aplicar la mencionada tarifa a la base imponible establecida conforme a los datos recogidos en la última medición oficial.
- Por cuanto a la producción termonuclear de energía eléctrica se refiere, el pago a cuenta coincidirá con el resultado de aplicar el tipo establecido a la producción bruta de electricidad en el período trimestral de liquidación.
- En cuanto al almacenamiento de residuos radioactivos, la cuantía del pago a cuenta será igual a la cuarta parte de multiplicar el tipo impositivo por el volumen de residuos almacenados el último día del período trimestral de liquidación, expresado en metros cúbicos.

Aun cuando la gestión tributaria se encomienda a

la Consejería de Economía y Hacienda, los servicios de la Junta competentes en materia de calidad medioambiental serán los responsables de elaborar, para cada período impositivo, lo que equivale al censo de contribuyentes por razón de emisiones: la relación de aquellas personas que hayan generado emisiones por cuantía superior a las 1.000 toneladas métricas.

Están obligados a presentar la autoliquidación trimestral quienes hayan satisfecho el impuesto el período impositivo precedente y la final –que puede generar derecho a la devolución– todos los contribuyentes, salvo aquellos que no hubieran realizado emisiones por volumen superior a 800 toneladas métricas.

La comprobación del impuesto es competencia de los Servicios provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda, que puede requerir a tal efecto los servicios del centro directivo competente en materia de calidad ambiental. En tal sentido se prevé que los informes preceptivos que este último centro ha de realizar anualmente sobre el volumen de emisiones superiores a 1.000 toneladas métricas de las distintas instalaciones tengan el carácter de certificados lo que, en consecuencia, implica que la Consejería de Economía y Hacienda no podría separarse de su contenido en sus funciones de comprobación, mientras no fueran objeto de rectificación por quien los emitió.

4. GRAVAMEN SOBRE ACTIVIDADES DE RIESGO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA

4.1. Fundamentos

Se trata de un tributo real, objetivo, directo y periódico, creado en los arts. 58 a 64 de la Ley núm. 4, de 20 de mayo de 1997 (LCAT 1997, 233 y RCL 1997, 1678), de protección civil de Cataluña, con la finalidad de que contribuyan de forma particular a la financiación de las actividades relacionadas con la prevención y atención de los riesgos regulados por dicha Ley, aquellas entidades que pueden generarlos de forma particular. Su reglamento de gestión se contiene en el Decreto de la Generalitat núm. 160, de 23 de junio de 1998 (LCAT 1998, 369). El vigente modelo de declaración se aprobó mediante Orden ECF/45/2002, de 22 febrero (LCAT 2002, 146).

Puede pensarse que tiene una estructura más semejante a la de una contribución especial que a la de un impuesto aunque, ciertamente, en su cuantificación no se parte de una cifra base, sino que se trata de un tributo de cuota variable, que no de cupo, y, además, periódico. Tampoco se recauda en relación al establecimiento o ampliación de un servicio público sino al objeto de su sostenimiento³⁶, si es que, por otra parte, se puede calificar como tal un conjunto de actividades –de protección civil– llevadas a cabo por distintos organismos administrativos: Más

36. Cfr. sobre la posibilidad y dificultades de concebir el gravamen como una contribución especial ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2004) pgs. 133 y ss.

que un servicio es una política pública. Pero sí es cierto que su estricta afectación habría de comportar una limitación especial de los costes que eventualmente pudieran llegar a derivarse de las actividades de riesgo que ejercen sus contribuyentes, quedando delimitados éstos, precisamente, por ser así y en cierto modo, beneficiarios específicos de su implantación. De ahí, probablemente, que se haya rotulado con el aséptico y poco riguroso nombre de «gravamen» y que el propio Tribunal Constitucional, al referirse al mismo, lo califique, genéricamente, como «tributo», que no «impuesto», «tasa» o «contribución especial»³⁷.

Su rendimiento está afectado a las actividades relativas a la previsión, prevención, planificación, información y formación definidas en el cuerpo de la Ley en la que se enmarca. La afectación de la recaudación «íntegramente» (sic) a un fondo de seguridad con la «exclusiva» (sic) finalidad de contribuir a la financiación de las actividades relacionadas en su ley de creación, de acuerdo con un plan aprobado por el Gobierno, es algo más que enfática (art. 58). Cabría plantearse, desde el punto de vista jurídico, qué consecuencias tendría –si es que tendría alguna– el incumplimiento por parte del legislador presupuestario del mandato de esta premisa legal, que no deja de venir contenida en una ley ordinaria. A mi parecer, ninguna, más allá de las políticas aun cuando no dejaría de poderse plantear un recurso de inconstitucionalidad por arbitrariedad de los poderes públicos –en este caso el legislativo de una Comunidad Autónoma– o del de seguridad jurídica, en relación con la confianza legítima que el ciudadano debería tener en el contenido de los preceptos legales. En términos económicos esta afectación tan señalada puede, con facilidad, generar ineficiencias palmarias: por escasez de recursos, en unos casos, y por un exceso de financiación en otros. En un conjunto de actividades tan genérico como la protección civil no es difícil pensar en cualquiera de los dos defectos, en términos de evaluación de políticas de gasto público.

Partiendo de esta marcada afectación, y de su es-

tructura cuantitativa, el Constitucional³⁸ llega a calificar el gravamen como «retributivo», que no «contributivo». Ciertamente, un tributo –incluso una tasa o una contribución especial, y con mayor claridad un impuesto– tiene, por esencia, naturaleza contributiva. Dar a entender que el gravamen es la retribución que quienes generan el riesgo satisfacen a la Comunidad Autónoma como contraprestación por los servicios de protección civil que la misma gestiona es, en términos de dogmática tributaria, cuando menos sorprendente. Aun cuando fuera el caso, que no lo es, de venir condicionado el tributo por los costes de una actividad administrativa acotada en términos financieros, vendría a expresar la contribución satisfecha por sus destinatarios principales, con ocasión de su participación en la misma, que no como contraprestación por el disfrute de los beneficios que comporta. Bien es verdad que la estrecha afectación, a mi parecer excesiva³⁹, que establece el legislador lleva a pensar más en la figura de un seguro, en el que media vinculación precisa entre las primas y la cobertura del riesgo, que en un tributo. Pero, precisamente por esto, es por lo que se ha de insistir en el carácter contributivo de la prestación. De lo contrario se estarían sentando las bases para que, por ejemplo, en el caso de que producido el riesgo los servicios de protección civil funcionaran de forma ineficiente, la empresa que lo ha generado pudiera derivar la responsabilidad hacia la Comunidad Autónoma haciendo valer como título jurídico legitimante la satisfacción puntual del gravamen específicamente establecido para procurar el servicio de cobertura del riesgo implícito en la actividad de referencia. Se vendría, así, a traducir el principio quien contamina paga como el abono de un permiso para contaminar, o para actuar con riesgo de contaminar, lo que resulta de todo punto contraproducente y erróneo⁴⁰. El tributo siempre se ha de concebir como una contribución solidaria, nunca como la retribución de una prestación pública.

Como se acaba de referir, el gravamen ha sido considerado conforme con la Constitución mediante STC 168/2004, de 3 de octubre (RTC 2004, 168)⁴¹. En

37. Cfr. un extenso argumentario sobre por qué no se puede calificar con propiedad ni como contribución especial ni como tasa, optando por catalogarlo como impuesto extrafiscal en VARONA ALABERN, J. E. (2005), pgs. 21-30. En el mismo sentido, *vid.*, RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2005), pgs. 35-40.

38. «... el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil» (STC 168/2004 [RTC 2004, 168], FJ 10º).

39. Sin que ello comporte obviar las ventajas –en términos, por ejemplo, de aceptación social y justificación jurídica de los impuestos medioambientales– que el Tribunal Constitucional, el de Luxemburgo y buena parte de la doctrina hacen valer a favor de la afectación de este tipo de tributos. Cfr. al respecto RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2005), pgs. 47-51.

40. La oportunidad, necesidad o improcedencia de la afectación de los impuestos ambientales es cuestión más que debatida en la doctrina y se han manejado todo tipo de argumentos en un sentido y en otro. No deja de ser sintomático que quienes han analizado el particular desde la perspectiva del gasto público normalmente desaconsejan la afectación del rendimiento de estos impuestos a políticas medioambientales. En lo que sí hay un acuerdo generalizado es en que tal extremo es un elemento más en la estructura de un impuesto siendo así que su concurrencia no es ni necesaria ni suficiente a la hora de calificar un tributo como ecológico. La deriva que se aprecia en el Tribunal Constitucional español en el sentido de considerar la afectación del rendimiento de los impuestos autonómicos ambientales como un elemento sustancial a los efectos de evaluar su adecuación constitucional no me parece que merezca un juicio positivo. En esta materia *vid.*, por todos, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (1996), pgs. 837-838.

41. Para un comentario completo de la sentencia *vid.* VARONA ALABERN, J. E. (2005), *passim*, y RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2005), *passim*.

el análisis de su estructura formal, su cuantificación y su afectación el Tribunal descubre un tributo encaminado a reducir los riesgos generados por unas determinadas actividades y a llamar a contribuir de forma específica en su prevención y atenuación a quienes más directamente los generan. Este razonamiento le lleva a concluir que no colisiona con las restricciones constitucionales de la potestad tributaria autonómica en lo relativo a establecer tributos sobre materias imposables ya gravadas por las Corporaciones locales o sobre hechos imposables sujetos a gravamen por el Estado. En otro sentido, por estar contemplado su eventual establecimiento en la normativa reguladora de los mercados eléctricos y del gas, el Tribunal entiende que no colisiona con la unidad de mercado, ni con la prohibición genérica de establecer tributos que obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios; entre otras cosas, la normativa sobre la que se fundamentaba el recurso, de 1994 y 1987, había sido derogada durante la pendencia del mismo, siendo así que la vigente en el momento de resolverlo amparaba la intervención del Parlamento catalán en la materia.

4.2. Hecho imponible

En puridad la Ley no define el hecho imponible. Lo que hace es relacionar «los elementos patrimoniales» sometidos al gravamen y definir como contribuyentes del mismo a aquellos que realizan las actividades de riesgo a las que están afectados dichos elementos.

Este peculiar modo de configurar el presupuesto de hecho de nacimiento de la obligación tiene su trascendencia. A diferencia de lo que ocurre con otros tributos autonómicos, como el extremeño al que enseguida se hará referencia, no se puede decir que incida sobre materia imponible ya sujeta a gravamen por las Corporaciones locales –la titularidad de bienes inmuebles (IBI) o la mera realización de una actividad económica (IAE)⁴²– pues no es tal el elemento objetivo del hecho imponible, sino, más bien, el riesgo inherente en la realización de ciertas actividades a las que sirve el patrimonio del que se es titular. La titularidad de la instalación se utiliza como elemento subjetivo del hecho imponible mediante el cual se vincula la realización del mismo –el ejercicio de la actividad que comporta el riesgo– al contribuyente, pero no como el elemento objetivo del presupuesto de tributación⁴³. Buena prueba de ello ha sido la resolución emitida al respecto por el Tribunal Constitucional que, al contrario de lo ocurrido con el Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, lo ha declarado acorde con la Carta Magna.

¿Qué bienes se consideran vinculados a la generación de los riesgos que se tratan de paliar?:

- a) Las instalaciones industriales o los almace-

nes en los que se usen o depositen sustancias consideradas peligrosas siempre que, estando en suelo urbano, superen el 5% de las cantidades previstas en la normativa reguladora de dichas sustancias (cfr. RD 1254/1999, de 16 de julio [RCL 1999, 1916]);

- b) Las instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas, como el gas;
- c) Los aeropuertos, aeródromos, e instalaciones anexas;
- d) Las presas hidráulicas;
- e) Las instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica.

De entre las mismas, están exentas:

- a) Las instalaciones de gestión –reciclaje– de residuos sólidos y líquidos;
- b) Las estaciones eléctricas que no sean susceptibles de crear riesgo;
- c) Los elementos patrimoniales afectos a actividades desarrolladas por el Estado, la Generalidad, las Corporaciones locales o sus organismos autónomos de carácter administrativo;
- d) El transporte de pequeñas cantidades de gas propano y gas natural.

El período impositivo es el año natural, salvo en los casos de inicio, cese o desafectación de los elementos patrimoniales, y se devenga el 31 de diciembre.

4.3. Sujetos pasivos

Son contribuyentes del tributo las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad a que se refiere el art. 35.4 LGT (RCL 2003, 2945) que desarrollan las actividades a las que están afectos los elementos patrimoniales sujetos a gravamen. Se pone el énfasis, pues, en la realización de la actividad ligada al riesgo, que no en la titularidad del elemento patrimonial en el que tiene lugar la misma.

4.4. Elementos de cuantificación

En el caso de los almacenes e instalaciones industriales la base imponible vendrá constituida por la cantidad media anual de sustancia presente en la instalación o grupo de instalaciones, expresada en kilogramos. La sujeción a gravamen comienza en unas cantidades distintas para cada tipo de sustancia y que también son diferentes en razón de la calificación del suelo en el que se ubique la instalación o almacén. Si se trata de suelo urbano la tributación comienza al superarse, en cualquier momento del año, el 5% de los umbrales contenidos en la normativa que regula este tipo de sustancias. El porcentaje se eleva al 10%, tratándose de suelo no urbano. Esta diferencia es coherente con la finalidad extrafiscal del gravamen, desde el momento en que los riesgos para la población, desde el punto de vista de protección civil, lógicamente aumentan cuando el almace-

42. «... no se grava la actividad porque pueda generar rentas para quienes las realicen, sino en tanto en cuanto representen un peligro al que haya de hacerse frente mediante los oportunos planes de protección civil» (STC 168/2004 [RTC 2004, 168], FJ 10^o).

43. Cfr. en esta línea argumental lo dicho al respecto por GRAU RUIZ, M. A., NAVA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F. (2004), pg. 92.

naje se efectúa en núcleos urbanos. Del impreso de autoliquidación se deduce que se ha de declarar el número total de días a lo largo del año que la sustancia ha estado presente en la instalación y, a partir de aquí, calcular la cantidad media anual de volumen de sustancia sujeta a gravamen, dividiendo el total acumulado a lo largo de dicho período, entre el número de días en los que se han superado los mencionados porcentajes.

El tipo impositivo se obtiene a través de una compleja fórmula que consiste en dividir por 250 las cantidades, distintas para cada sustancia, que se relacionan en el Anexo I, partes 1 y 2, columna 3, del Real Decreto que regula las sustancias consideradas peligrosas. La cuota viene dada por el resultado de multiplicar la segunda cifra por la primera. El impreso de declaración simplifica este cálculo al facilitararlo para cada sustancia.

Tabla 2. Ejemplo de liquidación, sustancias peligrosas, del Gravamen catalán de protección civil

1. Sustancia	Cloro
2. Cantidad mínima	2.500 kg
3. Días en los que se ha superado dicha cantidad a lo largo del año	250 días
4. Tipo impositivo	0,060101 €
5. Cantidad total presente en la instalación a lo largo del año	2.000.000 kg
6. Cantidad media anual de sustancia en la instalación (5/3)	8.000 kg
7. Cuota parcial debida por razón de presencia de cloro (6*4)	480,808 €

Para las instalaciones y estructuras de transporte de sustancias peligrosas la base imponible se expresa en metros lineales y el tipo de gravamen se expresa, en la Ley –aun en su texto vigente desde 2004– en pesetas. El modelo de autoliquidación ha hecho la transformación de las cantidades en euros, claro está, sin apenas redondeo, lo que determina cuantías difíciles de calificar: por metro de conducción, 0,210354 € para el gas y 0,003005 € para el gas canalizado con presión <36 kg/cm² y para el resto de sustancias. ¿Tan complicado resulta para el legislador, con mayor respeto de la teoría de fuentes del Derecho y del sentido común, modificar las cuantías adaptándolas de forma sensata y presentable a la unidad monetaria vigente?

Por lo que a los aeropuertos y aeródromos afecta la base imponible viene configurada por el movimiento medio de los cinco años anteriores al devengo, incluido este último, expresado en número de vuelos, y el tipo impositivo, 1.000 ptas. (6,010121 €) por vuelo.

En cuanto a las presas hidráulicas el gravamen se eleva a 0,025 ptas. (0,000150 €) por metro cúbico de capacidad, y para las instalaciones de producción o transformación de energía eléctrica se multiplicará la potencia nominal, expresada en megavatios, por 2.500 pesetas, o 5.000, tratándose de centrales nucleares.

En el caso de centrales nucleares y demás instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica la base imponible es la potencia nominal, expresada en megavatios y el tipo de gravamen 5.000 ptas. (30,05060 €) por megavatio para las nucleares y 2.500 Ptas. (15,025303 €) para el resto de instalaciones.

Tratándose de instalaciones o estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica, se aplicará la siguiente tarifa:

- a) Entre 26 y 110 kilovoltios: 0,1 Ptas. (0,000601 €) por metro.
- b) Entre 111 y 220 kilovoltios: 0,5 Ptas. (0,00305 €) por metro.
- c) Entre 221 y 400 kilovoltios: 1 Ptas. (0,00601 €) por metro.
- d) Más de 400 kilovoltios: 4 Ptas. (0,024040 €) por metro.

En todos los casos se ha de ajustar la cuota al número de días efectivos de actividad en los aeropuertos, aeródromos, presas hidráulicas o resto de instalaciones, prorrateando su importe (art. 62.2 de la Ley). Si el número de días en los que se han registrado vuelos o actividad eléctrica en la presa, por ejemplo, es inferior al año, se habrá de multiplicar el número de vuelos o metros cúbicos de capacidad por el de aquéllos y por el tipo impositivo, dividiendo el resultado por 365, para obtener la cuota anual.

En todos los casos, también, la legislación establece un umbral de tributación que varía en razón de la cifra de volumen de negocio, esta vez sí expresadas en euros por el legislador:

- a) Hasta 3.005.060,52 €: 6.166,38 €
- b) De 3.005.060,53 a 12.020.242,08 €: 15.415,96 €
- c) De 12.020.242,09 a 30.050.605,21 €: 30.831,92 €
- d) Más de 30.050.605,21 €: 61.663,84 €

Se utiliza, pues, la cifra de negocios de la empresa, la capacidad económica, en sentido radicalmente contrario al uso que de la misma se ha venido haciendo en el impuesto extremeño que en seguida se analizará. No como punto de referencia para hacer variar la deuda en función de su dimensión, sino como límite, como umbral de contribución. La deuda varía, pues, en razón del volumen de contaminación, de riesgo, atendiendo al principio «quien contamina paga» como eje de su modulación⁴⁴. Hasta un determinado punto en el que se considera que no está justificado pagar por contaminar una

44. «... paga más tributo aquel sujeto que desempeña una actividad de mayor riesgo, aunque pueda no ser la más rentable o la que mayor patrimonio posea. La extrafiscalidad no constituye aquí una cualidad superficial o secundaria (...), sino que alumbra la propia estructura del gravamen». VARONA ALABERN, J. E. (2005), pg. 21.

cantidad excesiva en términos de capacidad económica, de cifra de negocios.

Dice el último párrafo del art. 59 que para las empresas afectadas por un plan especial de protección civil expresamente destinado a paliar los riesgos que puedan derivar de las mismas, «la cantidad del gravamen» (sic), se fijará en Ley de Presupuestos. De aplicarse en sus términos estrictos esta premisa legal el tributo tomaría con toda claridad, en tales casos, la forma de contribución especial, en el bien entendido que se admitiera una interpretación de los presupuestos estructurales de dicha categoría tributaria que permitiera establecer la misma en relación con los gastos de sostenimiento de un servicio que beneficia de forma particular al llamado a contribuir⁴⁵. La Ley de Presupuestos fijaría el cupo a distribuir entre los contribuyentes afectados por el plan, estableciendo el procedimiento para fijar la cuota a satisfacer por cada uno de ellos. Lo cierto y verdad es que en la fijación efectiva de dicha cuantía se ha seguido un sistema paralelo al incluido en la Ley con carácter general, estableciendo límites máximos en razón de la cifra de negocio de cada contribuyente (cfr. art. 49 de la Ley núm. 30/2002 [LCAT 2002, 822] y [LCAT 2003, 144]).

El Tribunal Constitucional ha advertido en este modo de cuantificar la cuota tributaria del gravamen una relación directa con el hecho imponible del mismo: La generación de un riesgo inherente en el ejercicio de la actividad. De esta circunstancia ha deducido la Corte que no se trata de un impuesto con finalidad recaudatoria, sino de un tributo con fines extrafiscales –en realidad se parece⁴⁶, sin serlo, a la contribución especial– encaminado a que quienes tienen una participación especial en la generación de riesgos para el conjunto de la población, contribuyan de forma también particular a financiar las medidas encaminadas a la protección civil, variando su contribución en función de la mayor o menor dimensión del riesgo de daño eventual implícito en su actividad⁴⁷.

4.5. Gestión

El gravamen se gestiona mediante autoliquidación que se ha de presentar por el contribuyente entre el 1 y el 31 de marzo siguiente a la fecha del devengo, en las delegaciones territoriales de la Generalidad de cada capital de provincia. La autoliquidación será omnicompreensiva, por cada sujeto pasivo, de todas las actividades y elementos patrimoniales sujetos a gravamen, a diferencia de lo que sucede con el Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica en

el que se ha de presentar una declaración por cada foco emisor.

El art. 4 del Reglamento del tributo prevé la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de la deuda tributaria, de conformidad con lo previsto en el Reglamento General de Recaudación, mediante escrito dirigido al órgano que se designa como competente para resolver la solicitud, el Tesorero territorial en Barcelona.

Designándose como órgano competente para la gestión e inspección del tributo, respectivamente, la Delegación Territorial del Departamento de Economía y Finanzas en Barcelona y la Inspección Tributaria de la Generalidad de Cataluña se menciona expresamente la eventual colaboración al respecto del Departamento de Gobernación –se trata de un gravamen afectado a las actividades de protección civil– y de cualquier otro Departamento que sea necesario por razones técnicas como, por ejemplo, el de Industria o el de Medio Ambiente.

5. IMPUESTO SOBRE INSTALACIONES QUE INCIDEN EN EL MEDIO AMBIENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

25

5.1. Fundamentos

Es un impuesto que se califica como real y directo, aun cuando, hoy por hoy, en realidad es personal por cuanto grava la titularidad por el contribuyente de ciertos elementos patrimoniales⁴⁸ de modo parecido a como lo hace el Impuesto sobre el Patrimonio que, siendo objetivo, se suele calificar como personal. Creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura núm. 7, de 29 de mayo de 1997 (LEXT 1997, 117 y RCL 1997, 2014) y podría llegar a ser declarado inconstitucional por la misma razón que se consideró que contravenía la Carta Magna el Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el Medio ambiente: sujeta a imposición materia imponible ya gravada en la esfera municipal, los bienes inmuebles, en contra de lo que al respecto prescribe el art. 6.3 LOFCA (RCL 1980, 2165) (cfr. STC 289/2000, de 30 de noviembre [RTC 2000, 289]). Aun cuando presenta ciertas diferencias respecto a aquel que podrían justificar, igualmente, una declaración de constitucionalidad, atendiendo a que su recaudación está afectada a fines medioambientales y su objeto imponible no coincide plenamente con el del IBI al excederlo por una parte –alcanza a bienes muebles– y al limitarlo por otra –no afectando a todos los in-

45. Así, no falta quien entiende que un determinado desarrollo en leyes presupuestarias de este precepto llevaría a la extraña situación de que el tributo «mutaría» su naturaleza jurídica, en un caso concreto, transformándose en lo que, con carácter general, no es: una contribución especial. VARONA ALABERN, J. E. (2005), pg. 24.

46. Sobre las semejanzas del gravamen con la caracterización legal que de las contribuciones especiales se hace en el sistema tributario español *vid.* HERRERA MOLINA, P. M., CHICO DE LA CÁMARA, P. (2003).

47. La potencialidad contaminadora –en este caso la mera eventualidad de que el riesgo se transforme en daño– «obliga a la Administración a la realización de gastos, ya que tanto la dimensión de las infraestructuras, como la dimensión de los servicios que se prestan están en función tanto de la contaminación real (el daño), como de la previsible (el riesgo)» [BARRERO MORO (1999) pg. 158 (los paréntesis son míos)].

48. Cfr. BARRERO MORO, C. (1998b), pg. 100.



muebles⁴⁹. De hecho, presentado recurso de inconstitucionalidad contra el mismo la suspensión de su vigencia se levantó por el Tribunal mediante auto de 19 de febrero de 1998 (RTC 1998, 44 AUTO) entendiendo, entre otras cosas, que la proscripción legal de repercusión impositiva unida a que, en el caso de la electricidad al menos, el carácter autorizado de los precios impide, también, su traslación económica, permite su aplicación cautelar sin impedir que —en el caso de que se declarase finalmente inconstitucional— se pudiera proceder a la devolución de lo indebidamente ingresado sin haberse generado daños de imposible reparación.

Por lo que respecta al recurso interpuesto en su día por la Presidencia del Gobierno, mediante Acuerdo de la Comisión bilateral de Cooperación de la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Extremadura, publicado en el BOE de 26 de mayo de 2005, el Estado se comprometió a retirarlo siempre y cuando se introdujeran algunas modificaciones en el texto de la Ley, que al momento de redactarse estas líneas están en fase de enmienda [Proyecto de Ley (PLEY-15) de Reforma en materia de Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura]⁵⁰. El proyecto de reforma corrige, sin duda alguna, los aspectos más enredados de la Ley en vigor⁵¹, en línea con lo señalado en el presente análisis:

a) Se desplaza la estructura del hecho imponible y la delimitación del contribuyente —el nervio del impuesto— desde la titularidad de los bienes hacia el ejercicio de las actividades; y

b) Se simplifica más que considerablemente la cuantificación de la cuota en el caso de la producción de electricidad, eliminando toda referencia a la cifra relativa de negocios y pasándose a tributar en función de la media de la producción bruta de los últimos tres ejercicios, expresada en kW/h.

El bien jurídico que trata de preservar, a tenor de su ámbito objetivo, y aunque no lo diga expresamente, parece ser una cierta idea del paisaje. Lo que se sujeta a gravamen no es ni la emisión o vertido de sustancias contaminantes ni la realización de actividades de riesgo. No pretende modificar o reducir los índices de polución atmosférica, del suelo o de las aguas, pues no contempla medidas alternativas, ni se modula la cuota en función de comportamientos más sostenibles en términos ecológicos. Sencillamente, se establece un impuesto patrimonial sobre la propiedad de determinados bienes —instalaciones de energía eléctrica y telecomunica-

ciones— que, así se ha de entender, perturban el paisaje extremeño.

El rendimiento del impuesto está afectado a la financiación de las medidas y programas de carácter medioambiental que se relacionan en la disp. adic. 1ª de la Ley (energías renovables, transporte público, etcétera)⁵².

Su normativa propia se completa con la Orden de 8 de junio de 2004 (LEXT 2004, 152) del Consejero de Hacienda y Presupuesto por la que se aprueba el modelo de autoliquidación.

5.2. Hecho imponible

Al contrario de lo que ocurría en el gravamen catalán, el impuesto extremeño construye el hecho imponible en relación directa con la titularidad de los elementos patrimoniales situados en el territorio autonómico que se encuentren afectos a la realización de las actividades que se considera que «perturban el medio de Extremadura o comporten potenciales riesgos extraordinarios en su territorio» (art. 1.2). Delimitado así lo que se concibe como «objeto» del impuesto, lo cierto y verdad es que, a renglón seguido, se afirma que se considerarán «elementos patrimoniales afectos» (art. 1.3), a tales efectos, las instalaciones y estructuras que se destinen a la producción, almacenaje, transformación, transporte o conducción de energía eléctrica, comunicaciones telefónicas o telemáticas.

La ley sí define qué se ha de entender por bienes «radicados en Extremadura»: los inmuebles sitos en dicha Comunidad y los muebles que se utilicen en factorías, obras o instalaciones sitas en Extremadura. Lo que no concreta directamente es qué se habrá de considerar «perturbación del medio o potencial riesgo extraordinario». Sí lo hace, indirectamente, al restringir el ámbito objetivo del gravamen a determinadas instalaciones —«elementos fijos», se dice— vinculadas a tres sectores muy concretos de actividad económica: la electricidad, las comunicaciones telefónicas y las telemáticas. Ciertamente, cabría plantearse por qué justamente éstas y no otras —como las acerías, si las hubiera, las papeleras, que las habrá, o el transporte de hidrocarburos— son las únicas actividades cuyas instalaciones se han de considerar perturbadoras o de riesgo para el medio ambiente extremeño⁵³. En pura lógica no es descartable, aunque sí improbable a tenor de la doctrina jurisprudencial prevalente, que tal delimitación del hecho imponible pudiera reputarse arbitraria o con-

49. Cfr. en este sentido CHECA GONZÁLEZ (2002), pgs. 106 y ss., así como RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2005), pgs. 56-60.

50. A expensas del buen fin del mencionado proyecto de ley, lógicamente, y sin perjuicio de las referencias que al mismo se hagan, este comentario se ha de referir necesariamente a la normativa en vigor.

51. En cuanto a sus problemas de constitucionalidad, *vid.* por todos ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2004), pgs. 125 y ss., así como RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2004), pgs. 515-528.

52. CASTILLO SOLSONA, M., ENCISO RODRÍGUEZ, J. P. y FARRÉ PERDIGUER, M. (2002), pg. 85 incluyen una tabla a partir de los datos facilitados por la Junta de Extremadura de la que resulta que en el primer trienio de aplicación del impuesto la recaudación se redujo alrededor de un 5%, pasándose de unos 2.775 millones ptas. a en torno a 2.625 millones ptas.

53. No han faltado los autores [JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1998), pg. 288] que han hecho notar la discutible, si no arbitraria, selección de actividades consideradas perturbadoras.

traría al principio de igualdad por el Constitucional⁵⁴.

En lo que no se deja lugar para la duda es en cuál sea el elemento primordial en la configuración del presupuesto de hecho de nacimiento de la obligación tributaria. El elemento objetivo del mismo son, con toda nitidez, los elementos patrimoniales y el subjetivo, la titularidad de los mismos. Así se expresa con meridiana claridad en los artículos que regulan el hecho imponible (art. 2), los supuestos de no sujeción (art. 3) y exención (art. 4), así como en los dedicados a delimitar los sujetos pasivos (art. 5) y qué se haya de entender por titularidad a los efectos del tributo (art. 6). Tanta insistencia no es baladí, como se ha hecho notar más arriba, por cuanto evidencia –sin que sea sencillo tratar de argumentar otra cosa– que no se está sujetando a gravamen la realización de determinadas actividades sino que se está ante un impuesto directo que recae sobre la titularidad de unos particulares bienes. Todo parece indicar que la reforma en marcha del impuesto vendrá a modificar este estado de cosas, desplazando el hecho imponible hacia el ejercicio de las actividades contaminantes.

Se declara no sujeta, en realidad exenta, la producción y almacenaje de energía eléctrica para autoconsumo, así como la producción de las energías solar o eólicas, «salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente». Cláusula de cierre que, ciertamente, no es un prodigio de técnica jurídica: ¿cómo discernir si resulta de aplicación o no?⁵⁵; ¿En su caso, cómo es posible que alterando de forma «grave» el medio ambiente se pueda consentir por los poderes públicos el mantenimiento de tales instalaciones de producción?⁵⁶ Por otra parte cabría preguntarse por qué se ha de entender que la producción de energía eléctrica, sin distinción del método de generación que en la misma se emplee, ha de considerarse por el legislador dañina para el Medio ambiente. Si el bien jurídico medioambiental que se trata de preservar es el paisaje, sería cuando menos discutible la exención de la eólica o solar. Si se está pensando, por el contrario, en la atmósfera, no tiene sentido sujetar a gravamen la generada mediante centrales hidroeléctricas.

También se declaran exentas las instalaciones y estructuras que se destinen a la circulación de ferrocarriles y las estaciones transformadoras de energía eléctrica, así como las redes de distribución en baja tensión siempre y cuando aquéllas no lleven a cabo actividades de producción de electricidad. A este respecto no deja de ser llamativo que en la construcción de los elementos de cuantificación del impuesto no se haga referencia alguna a las actividades de al-

macenamiento y transformación de energía eléctrica. Pudiendo interpretar la omisión como la voluntad de sujetar únicamente a gravamen la producción o transporte de este tipo de energía⁵⁷, también cabría integrar la laguna, por analogía –se trata de la base, que no del hecho imponible– tomando por la misma –en el caso de actividades de almacenaje y/o transformación no ligadas a la producción– los mismos parámetros que se utilizan para la actividad de producción: de ser aprobado el proyecto de ley en tramitación, la media de kW/h que se hubieran transformado o almacenado durante los tres últimos ejercicios. Con todo, una depurada técnica legislativa exigiría, bien limitar la sujeción a las actividades de producción o transporte, bien delimitar la configuración de la base imponible para los supuestos en los que las actividades de almacenamiento o transformación se realicen por una entidad distinta de aquella que ha producido la energía.

El período impositivo es el año natural y se devenga el 31 de junio de cada año, salvo en el caso de cese de la actividad. Si la redacción original de la Ley preveía como fecha de devengo el 31 de diciembre, antes de que se devengara la primera obligación tributaria se adelantó dicha fecha al 30 de junio mediante la disp. ad. 22ª de la Ley núm. 11, de Presupuestos, de 23 diciembre de 1997 (LEXT 1997, 223 y RCL 1998, 404). Qué se haya de entender por cese de la actividad plantea difíciles problemas de interpretación –derivados de la deficiente formulación del hecho imponible, y que el texto legal no resuelve– en el caso de que en el transcurso del ejercicio el elemento patrimonial sea objeto de transmisión. Estando ante un gravamen –como todo parece indicar– sobre la titularidad de los elementos que perturban o ponen en riesgo el medio ambiente la única circunstancia que determinaría la interrupción del período y el devengo anticipado de la obligación sería el cese efectivo de la actividad, con erradicación de los elementos patrimoniales ligados a la misma: el desmantelamiento de la instalación o el traslado fuera de Extremadura de la maquinaria. En cualquier otro caso –transmisión de los bienes a un tercero que continúa en el ejercicio de la actividad– no mediando «cese» no se produce por tal circunstancia la interrupción del período impositivo, devengándose la obligación el 30 de junio para recaer la condición de contribuyente sobre quien es titular de los elementos patrimoniales en dicha fecha. Ésta, por otra parte, es la técnica que se utiliza en todos los impuestos que gravan la titularidad de bienes y derechos, sin perjuicio de que se prevean sistemas de prorrateo de la cuota –por trimestres, por ejemplo, en el IVTM (96.3 LRHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851)– en el caso de que medien circunstancias par-

54. Cfr. en tal sentido BORRERO MORO, C. (1998b), pg. 1260.

55. «¿Cómo se puede configurar un tributo en el que una actividad puede estar sujeta o no, sin especificar cuáles son las razones específicas que le hacen pasar de una situación jurídica a la otra? Esta situación otorga a la Administración potestad para ser arbitraria. Por ello, vulnera a todas luces las exigencias del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica (artículo 9 CE)». BORRERO MORO, C. (1998b), pg. 1260.

56. Cfr. para tal argumentación RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2004), pg. 503.

57. Cfr. así, BORRERO MORO, C. (1998b), pg. 1266.

ticulares a lo largo del ejercicio, como primera adquisición, baja definitiva o temporal. Lo que, eso sí, en el impuesto extremeño no está previsto⁵⁸.

5.3. Sujetos pasivos

Es contribuyente la persona física o jurídica titular de los elementos patrimoniales sujetos a gravamen. El art. 6, que delimita quién se entenderá que es titular de tales elementos, a los efectos del impuesto, evidencia que la intención del legislador, con toda claridad, no es la de establecer un gravamen sobre la realización de una determinada actividad sino la de imponer un tributo sobre la titularidad de determinados bienes, radicados en Extremadura o «que se utilicen» en dicho territorio. Característica, esta última, que también podría derivar en una declaración de inconstitucionalidad por infracción del art. 157.2 CE (RCL 1978, 2836), que prohíbe a las Comunidades Autónomas establecer medidas tributarias sobre bienes situados fuera de las mismas o que obstaculicen su libre circulación.

Se considera titular, y por lo tanto contribuyente –con independencia de que lo sea o no– a quien «realice las actividades» por sí mismo o por persona con quien mantenga relación de vinculación «directa o indirecta». Se entenderá –nuevamente con independencia de que la haya o no– que existe tal vinculación cuando «las facultades de control social o de gestión de varias empresas estén en manos de la misma o mismas personas en los términos que reglamentariamente se establezcan». La Administración podrá considerar titular a quien como tal figure en un registro público «y en último extremo, al que aparezca como poseedor». El concepto de vinculación relevante a efectos de este impuesto no es parejo al que rige en los impuestos sobre la renta en lo atinente a la aplicación de la normativa de las llamadas «operaciones vinculadas». Es considerablemente más amplio y genérico, remitiendo para su concreción a un posterior desarrollo reglamentario que no se ha producido.

Eso sí, en ningún caso se puede «repercutir» el impuesto al consumidor, lo que no habrá de impedir que se traslade económicamente al mismo vía precios, salvo en el caso –claro está– de que se tratase de precios intervenidos por el poder público lo que, hoy por hoy, puede predicarse de las tarifas eléctricas.

El precepto que regula los sujetos pasivos se cierra con una referencia a un sujeto que, en la terminolo-

gía de la normativa general tributaria, no es tal, sino obligado al pago: el responsable subsidiario. Se califica como tal, eso sí de los tributos no prescritos –¿era necesario afirmar lo obvio?– al adquirente del elemento patrimonial sujeto, en un supuesto de afectación al pago en cuya interpretación se habrá de estar a lo dispuesto al respecto en el art. 79 LGT (RCL 2003, 2945) y el resto de la normativa relativa a la regulación de la responsabilidad subsidiaria.

Como es habitual, la Ley recoge la exención subjetiva del Estado, la Comunidad Autónoma, las Corporaciones Locales y sus Organismos autónomos de carácter administrativo⁵⁹.

5.4. Elementos de cuantificación

La base imponible viene constituida por «el valor productivo de los elementos patrimoniales»; con carácter general, se entenderá por tal «la expresión estimativa de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción de los bienes (...) o de las actividades, obras y servicios, cuya generación determina el origen del hecho imponible» (art. 7)⁶⁰.

No es fácil desentrañar el sentido último del precepto reproducido. Si por base imponible la normativa general tributaria entiende «la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible» (art. 50.1 LGT) hemos de concluir que, al menos en los supuestos generales, hay una patente desconexión entre el supuesto de hecho de nacimiento de la obligación –la titularidad de los elementos patrimoniales, tal y como más arriba se ha razonado– y sus elementos de cuantificación.

Ciertamente, en el caso de las instalaciones de transporte de energía, telecomunicaciones y telemática sí se aprecia esta vinculación entre el hecho imponible –la titularidad de las mismas– y la base imponible, su extensión en kilómetros o en número de postes o antenas sin conexión entre sí por cable.

En el resto de los supuestos la base imponible se habrá de construir a partir de la cuenta de resultados de la persona que realiza la actividad a la que están vinculados. A partir de la misma se habrá de llevar a cabo un cálculo de contabilidad analítica para hacer una «estimación de la parte que a dichos elementos corresponde en la formación de los precios de fabricación o costes de producción de los bienes, ac-

58. Así lo hace notar BORRERO MORO, C. (1998b), pg. 1255. HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2003), pg. 39 entienden, por el contrario, que en el término «cese» se ha de entender incluida la transmisión, de forma y manera que tal circunstancia supondría el devengo anticipado de la obligación tributaria por un período impositivo corto.

59. Sin poder abordar en profundidad, aquí, la razón de ser y justificación última de la exención de este tipo de entidades públicas, que se suele calificar como técnica –pues, de un modo u otro, se produce una suerte de confusión entre acreedor y deudor– lo que no parece que sea acertado es criticarla, argumentando al respecto que tanto incide en el paisaje una instalación privada como una pública [JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1998) pg. 289], ni ensalzarla, desde la premisa de que todo lo que sea de titularidad pública, por el mero hecho de serlo, es bueno para el común, atento con el interés general y respetuoso con el Medio ambiente [BORRERO MORO, C. (1998b), pg. 1262, y RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2004), pg. 504].

60. Estimación que se ha llegado a tildar de «mera declaración de intenciones, puesto que resulta prácticamente imposible (de) determinar» VAQUERA GARCÍA, A. (1999), pg. 391.

tividades obras y servicios, cuya generación determina el origen del hecho imponible».

La propia Ley especificaba el modo en el que se ha de concretar esa estimación de capacidad económica en lo relativo al otro supuesto de sujeción, el de la producción de energía eléctrica, estableciendo que la base imponible se determinase por una estratificación media aritmética. El primer elemento de la ecuación es, en esencia, el resultado de capitalizar al 40% el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del contribuyente en Extremadura, durante los últimos tres ejercicios. Para concretar qué se haya de entender por «ingresos brutos de explotación» se supone –porque no se dice– que se ha de partir de la normativa contable, para realizar en la misma unos ajustes específicos que al respecto relaciona el art. 8 de la Ley: No se consideran ingresos de explotación, por ejemplo, los financieros o los de subvenciones.

La segunda cifra a tener en cuenta para el cálculo de la mencionada media aritmética de la que se habría de derivar la base imponible del impuesto no tiene nada que ver con la anterior que, en definitiva, arranca de la cifra relativa de negocios: El otro elemento de la ecuación es la media de la producción bruta de kW/h producidos en Extremadura en los tres últimos ejercicios, multiplicada por 7, en el caso de energía termonuclear –único elemento medioambiental de la cuantificación– y por 5 en el resto de las energías. Se mezclaba la cifra relativa de negocios con los kilovatios producidos en Extremadura y se dividía por dos. ¿Dónde queda «la medición o valoración del hecho imponible»? ¿dónde la conexión entre el daño medioambiental supuestamente producido y el coste de su reparación o internalización? Es discutible que la modulación de la cuota se haga depender de la cifra de negocios de la entidad; se pueden presentar objeciones al modo en el que se construye la deuda, a partir de la producción bruta relativa de energía eléctrica sin distinguir entre los distintos sistemas de generación; lo que no tiene un pase es que se utilice uno y otro método simultáneamente, mediante una burda media aritmética y, mezclando –en términos populares– churras (dinero) con merinas (kilovatios) para que a la cifra resultante se le aplique una alícuota proporcional. Bienvenida sea la reforma de tan esotérico procedimiento de cuantificación, en el sentido, por otra parte, auspiciado por los primeros comentaristas del impuesto: tomar como base imponible la producción de energía eléctrica⁶¹.

La disp. adic. 2ª de la Ley núm. 5, de 21 de diciem-

bre de 2000 (LEXT 2000, 299 y RCL 2001, 393) modificó el art. 8.1 de la Ley del impuesto para establecer que en lugar de mezclar ambos heterogéneos valores para obtener una singular media aritmética se tomara «el mayor de los resultados obtenidos».

A la cuantía precedente –insistimos– la mayor de comparar la cifra relativa de negocios con el volumen de kilovatios producidos, que no comercializados, en el territorio de gravamen se le aplica la nada despreciable alícuota del 3%. En términos de teoría del tributo no deja de ser un sistema de cuantificación de la deuda tributaria verdaderamente original. Normalmente, bien es verdad que no siempre, si la base imponible se expresa en unidades monetarias el tipo impositivo toma la forma de alícuota, de porcentaje. Cuando, por el contrario, la base imponible es un parámetro no monetario, es en el tipo impositivo, específico o gradual, en donde se encuentra la cuantía monetaria que permite llegar a una cifra de deuda tributaria expresada en magnitudes dinerarias. Pues bien, en este caso, la base imponible bien puede expresarse en dinero (cifra de negocios) o bien en magnitudes físicas (kilovatios), mientras que el tipo impositivo en todo caso es una alícuota proporcional. Se supone que la cuota resultante, en ambos casos, se expresará en euros, que no en kilovatios. Si el análisis lo hacemos en términos económicos, el tipo de gravamen sería la variable más sensible pues, en pureza, debería ser el resultado de un complejo análisis que lo situara en aquel punto en el que «el coste social marginal de reducción de la contaminación en una unidad suplementaria sea igual al beneficio social marginal de la reducción de una unidad de contaminación»⁶². Ni que decir tiene que la alícuota del 3% es absolutamente ajena a tales consideraciones⁶³.

En cuanto al transporte de energía y redes de telecomunicación, la unidad de medición –los kilómetros de tendido o número de postes– se multiplica por 600 € para obtener la cuota tributaria. Nótese que ambos conceptos no son excluyentes, pues una misma entidad puede producir y transportar energía eléctrica.

En definitiva, una configuración de los elementos de cuantificación del impuesto que no excluye, a tenor de los razonamientos del Tribunal Constitucional en relación al Impuesto balear de estructura semejante al extremeño, una declaración de inconstitucionalidad, también por este motivo: Una cuantificación que puede llevar a pensar que no se está gravando la capacidad contaminante de los elementos patrimoniales sujetos a tributación sino la cifra rela-

61. Cfr. en este sentido BORRERO MORO, C. (1998b), pg. 1264.

62. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1999), pg. 1369, en referencia a estudios de la OCDE sobre fiscalidad ambiental.

63. «En un tributo de esta clase la mayor dificultad técnica está en la determinación objetiva de los llamados “costes sociales”, con arreglo a los cuales han de fijarse los tipos impositivos», afirmaba en un premonitorio y temprano estudio sobre tributación ambiental autonómica quien durante muchos años dirigió con particular acierto la Biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales: PAJUELO MACÍAS, A. (1987), pg. 380. La estructura cuantitativa del tributo que haga del mismo un estímulo de comportamientos acordes con el respeto del entorno, sin estrangular la actividad sobre la que incide, es tan delicado y complejo como crucial en el logro de los objetivos que se pretenden, en su legitimación última. Nada de esto parece estar presente en la fijación de una alícuota del 3% sobre una base imponible, hasta la fecha, desconcertante.

tiva de negocios de sus titulares; en la que se aprecia una desconexión entre el hecho imponible y sus elementos de cuantificación.

5.5. Gestión

La gestión del impuesto se realiza mediante autoliquidación o mediante liquidación provisional de oficio, en caso de incumplimiento por el contribuyente de sus deberes de declarar y autoliquidar el impuesto. El plazo para presentar la autoliquidación es de un mes desde el devengo de la obligación, es decir, entre el 1 y el 31 de julio de cada año. Sin perjuicio de que se pueda solicitar, no se prevé expresamente la posibilidad de fraccionar el pago del impuesto.

En cuanto a la comprobación, se establece un deber genérico de colaboración de los sujetos pasivos «cuantos datos y antecedentes físico-químicos, jurídicos y económicos sean necesarios» (art. 13.1)– y de la Administración, más allá de la autonómica, «General y de las Corporaciones locales y demás organismos de ellas dependientes» (art. 13.2), incluso para comprobaciones que procedan fuera de Extremadura.

abra con una sección dedicada a regular las cuestiones comunes a todos ellos.

Se alude en primer lugar a su carácter finalista, medioambiental, remitiendo para la interpretación de los conceptos aplicables a los mismos, sin perjuicio de definiciones propias, a la normativa medioambiental como Derecho supletorio, al mismo tiempo que se prevé la colaboración de la Consejería de Medio Ambiente en la comprobación de los parámetros medioambientales que exceda la capacidad técnica de la de Economía y Hacienda, responsable, por lo demás, de la aplicación de los impuestos.

En la misma línea se declara el rendimiento de estos impuestos afectado con carácter general a políticas de protección medioambiental y de conservación de recursos naturales. A semejanza del impuesto gallego, se prevé la dotación de un fondo de reserva, previa deducción de los costes de gestión, por importe del 5% de la recaudación. En el estado de ingresos del proyecto de presupuestos para 2006 se prevé una recaudación total por estos tres impuestos de 19 € millones, de donde la dotación del fondo se elevaría a unos 950.000 €. Al contrastar las cifras del mismo con las que se presupuestaron para el primer año completo de aplicación del impuesto se aprecia una considerable reducción de las mismas en lo relativo a residuos radiactivos y peligrosos, de más del 300% en ambos casos, que da razón de unas expectativas poco realistas, de una implantación insatisfactoria o de las dos cosas a la vez.

Además de las obligaciones de liquidación y pago, los contribuyentes cuya base imponible sea igual o superior a una unidad contaminante, en el caso del impuesto sobre emisiones, así como los titulares de depósitos de residuos tienen obligaciones específicas censales y de registro de alta, modificación y cese de actividades, reguladas en las Órdenes de la Consejería de Economía y Hacienda de 12 de marzo de 2004 (LAN 2004, 191) y de 22 de octubre de 2004 (LAN 2004, 500). A los efectos de gestionar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias la Administración tributaria necesita disponer de un censo completo en el que se identifiquen y registren las características de las instalaciones de emisión o depósito de residuos –capacidad, monitores, focos y porcentajes de emisión, ubicaciones, previsiones, etcétera– sobre las que se construye la estructura y cuantía de las deudas tributarias.

Por último se hace una remisión genérica en lo relativo al Derecho sancionador tributario a la normativa común en esta materia y al desarrollo reglamentario del texto legal en cuanto a las obligaciones formales de declaraciones censales, autoliquidaciones y presentación telemática de las mismas.

6.3. Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera

Constituye el hecho imponible del impuesto la emisión a la atmósfera de determinados compuestos –dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre– desde instalaciones fijas radicadas en Andalucía, definidas por remisión al anejo primero de

6. IMPUESTOS ECOLÓGICOS SOBRE EMISIÓN DE GASES A LA ATMÓSFERA, RESIDUOS RADIATIVOS Y RESIDUOS PELIGROSOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

6.1. Fundamentos

En la Ley núm. 18, de 29 de diciembre de 2003 (LAN 2003, 650); (LAN 2004, 203); (LAN 2005, 27) y (RCL 2004, 252), de Ordenación económica el Parlamento andaluz estableció cuatro impuestos propios denominados ecológicos. Entre los mismos uno grava las emisiones de gases a la atmósfera y dos el riesgo implícito en el almacenamiento de dos tipos de recursos, los radiactivos y los peligrosos, con cierto paralelismo con el gravamen catalán de protección civil. El cuarto se refiere a los vertidos a las aguas litorales, que no es objeto de los tributos analizados en este trabajo. El Decreto de la Consejería de Economía y Hacienda núm. 503, de 13 de octubre de 2004 (LAN 2004, 489) desarrolla la normativa legal del primero y cuarto de los impuestos citados, sobre emisiones de gases y sobre vertidos, y dos Órdenes de la Consejería de Economía y Hacienda de 24 de octubre de 2004 (LAN 2004, 500) y (LAN 2004, 501) desarrollan la normativa relativa a obligaciones formales y modelos del relativo a las emisiones de gases.

6.2. Disposiciones comunes

El hecho de que los tres impuestos se aprobaron en una misma Ley, de las llamadas de acompañamiento, y la circunstancia de que, inicialmente, estaba prevista una nómina más amplia de impuestos a ser aprobados con el etiquetado de ecológicos explica que el capítulo dedicado a regulación de los mismos, dentro del título de tributos propios, se

la Ley núm. 16, de 1 de julio de 2002 (RCL 2002, 1664), de prevención y control integrados de la contaminación. Más allá de la tributación de actividades en las que se libera CO₂, y del sedicente gravamen murciano, el impuesto andaluz es el primero que en España sujeta a tributación, directamente, la emisión de dióxido de carbono.

No están sujetas a tributación las emisiones procedentes de:

- a) Vertederos de todo tipo de residuos
- b) Instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos
- c) Las de CO₂ generadas en la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, así como –desde 2005– las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que sean excesivas respecto de las asignadas, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa.

El período impositivo coincide con el año natural y el devengo se produce el 31 de diciembre de cada año, salvo por cese de la actividad, en cuyo caso se devengará el tributo en dicha fecha.

Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad que «exploten las instalaciones» (sic) en las que se desarrollen las actividades que determinan las emisiones gravadas. Se hace una referencia expresa a la posibilidad de que fuesen dos o más personas quienes explotasen una misma instalación, previendo en tal caso la corresponsabilidad solidaria de todos ellos, por remisión a la normativa común tributaria al respecto. En lugar de optar por establecer una presunción relativa de que la condición de contribuyente recae sobre quien figure como titular de la instalación, se convierte a este último en responsable solidario de la deuda junto a aquél.

La base imponible viene configurada por la cuantía de carga contaminante de las emisiones realizadas desde una misma instalación durante el período impositivo. Por unidad contaminante se entiende el resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida, expresada en toneladas, por unos valores de referencia que son: 200.000 toneladas, desde 2005, en el caso del CO₂; 100 toneladas en el NO_x; y 150 toneladas, por lo que al SO_x afecta.

Cuando sea preceptivo el empleo de monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas, o así lo haga voluntariamente el contribuyente, de acuerdo con los métodos aceptados por la Administración, la estimación de la base imponible se hará de forma directa, mediante balance de materia en función de consumo, características y materias primas, por lo que al dióxido de carbono se refiere. En el resto de los casos se aplicará

un régimen de estimación objetiva de desarrollo reglamentario y, subsidiariamente, la indirecta. Las especificaciones técnicas relativas a la configuración y estimación de la base imponible del impuesto se desarrollan por el Decreto de la Consejería de Economía y Hacienda núm. 503, de 13 de octubre de 2004 (LAÑ 2004, 489). En todos los casos, en la modulación de la base imponible el impuesto andaluz ha pretendido poner en relación el daño causado con la contribución exigida, incluyendo en su configuración elementos directamente relacionados con la potencialidad contaminadora de los gases emitidos, de modo que la cuota tributaria sea mayor o menor en razón de estas variables de tipo estrictamente medioambiental⁶⁴.

Las primeras tres unidades contaminantes están exentas, al reducirse la base imponible en dicha cantidad, para obtener la liquidable.

La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente tarifa, progresiva por escalones:

- Hasta 10 unidades contaminantes 5.000 €
- Entre 10,001 y 20 unidades contaminantes 8.000 €
- Entre 20,001 y 30 unidades contaminantes ... 10.000 €
- Entre 30,001 y 50 unidades contaminantes ... 12.000 €
- Más de 50 unidades contaminantes 14.000 €

Este impuesto contempla la aplicación de deducciones por inversiones en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica, acreditadas por las autoridades medioambientales que, detraídas de la cuota íntegra, darán paso a la cuota líquida. Su importe será del 25% de la inversión, de obtenerse determinados certificados de calidad, y del 15% en caso contrario. La deducción no podrá superar el 50% de la cuota íntegra de cada período, siendo posible compensar el exceso no deducido en los tres ejercicios siguientes, con idéntico límite. La deducción no es aplicable si estaba encaminada a cumplir parámetros legales preceptivos ni cuando proceda de una subvención pública. En este último caso, tratándose de un proyecto cofinanciado, lo que no habría de resultar extraordinario, lo lógico es entender que la deducción únicamente no puede aplicarse sobre la parte de la inversión que procede de fondos públicos.

Por cada instalación que supere la unidad contaminante se ha de presentar una declaración anual, en los veinte días naturales siguientes a la conclusión del período impositivo detrayéndose de la cuota líquida el importe de los pagos fraccionados, para obtener la diferencial. Dado que en los pagos fraccionados no se tienen en cuenta las eventuales deducciones, es posible que la cuota diferencial tenga signo negativo, en cuyo caso se puede optar por solicitar la devolución o, alternativamente, compensarla en los posteriores pagos fraccionados. Los

64. Sobre la configuración de la base imponible en los impuestos sobre emisiones atmosféricas *vid.* GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2000) pgs. 320 y ss.

modelos de declaración se aprobaron mediante Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 22 de octubre de 2004 (LAN 2004, 501).

Siempre que su base liquidable sea positiva, el contribuyente ha de efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación anual, en los primeros veinte días naturales de abril, julio y octubre. Del importe de cada pago fraccionado se deducirán los realizados durante el período y, en su caso, la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores.

6.4. Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos

Constituye el hecho imponible el depósito de residuos radiactivos –el Diccionario de la Real Academia acepta indistintamente este adjetivo como su paralelo «radioactivo»– en vertederos públicos o privados sitos en la Comunidad Autónoma de Andalucía. El impuesto se devenga con la entrega de los residuos para su depósito. Curiosamente el precepto legal utiliza simultáneamente como destino del residuo los términos, bien distintos, de «inmovilización» y «eliminación».

El contribuyente es la persona física, jurídica, o entidad sin personalidad, que entregue los residuos en el vertedero. El sustituto de aquél es el titular de la explotación del vertedero. Con singular desconocimiento de la normativa general tributaria, la Ley andaluza estable la obligación del sustituto de «repercutir» (sic) sobre el contribuyente la integridad del impuesto, cuando es bien sabido que el sustituto tiene un derecho de resarcimiento, que es bien distinto del poder-deber de repercusión de la cuota tributaria previsto en algunos impuestos indirectos. La confusión conceptual se ha agravado al dictarse una Orden de la Consejería de Economía y Hacienda [20 de junio de 2005 (LAN 2005, 3599)], cuanto menos dudosa en términos de teoría de fuentes del Derecho, que incide en confundir el derecho de resarcimiento del sustituto con el deber de repercusión del contribuyente, declarando como foro para dirimir las controversias que entre quien entrega el residuo y quien lo recibe se pudieran suscitar el económico-administrativo y como órgano competente para su sustanciación las Juntas provinciales de Hacienda de la Comunidad Autónoma.

La base imponible viene configurada por el volumen de los residuos depositados que se determinará en régimen de estimación directa, mediante sistemas de cubicaje.

La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base el tipo impositivo de 7.000 € por metro cúbico de residuo.

El período de liquidación es trimestral, siendo el sustituto el obligado a presentar la declaración en los veinte días naturales siguientes a la finalización del período, así como, en los primeros veinte días de enero, una declaración anual comprensiva de todos los hechos imposables declarados el año precedente; los modelos vigentes se aprobaron por dos Órdenes de la Consejería de Economía y Hacienda

de 30 de marzo de 2004 (LAN 2004, 219) y LAN 2004, 223).

6.5. Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos

Constituye el hecho imponible del impuesto el depósito de residuos peligrosos en Andalucía. Se entenderá por tales residuos los que así se cataloguen en la normativa que resulte de aplicación, así como los recipientes y envases que los hubiesen contenido. Está sujeta tanto su entrega en vertederos –públicos o privados– para su eliminación en superficie o bajo tierra, como su depósito temporal en las instalaciones del productor, antes de su eliminación o valorización, cuando se superen los plazos legales máximos, sin autorización especial para ello. Si se ha satisfecho el impuesto por este segundo concepto, la posterior entrega del residuo a un vertedero quedará exenta de gravamen. Su entrega en instalaciones destinadas a su valorización, para el aprovechamiento de los recursos contenidos en los mismos, se considera no sujeta a imposición.

En el primer caso el impuesto se devenga a la entrega del residuo y en el segundo cuando se supere el plazo legal de depósito temporal. Para esta modalidad de nacimiento de la obligación tributaria la ley prevé como inicio del plazo de prescripción de la acción administrativa de liquidación una fecha verdaderamente singular: «el momento en que la Administración tenga conocimiento» de la existencia de tales depósitos. Lo que es tanto como decir que la obligación es imprescriptible, por cuanto la fijación del *dies a quo* depende de la voluntad del acreedor.

El contribuyente es la persona física, jurídica, o entidad sin personalidad, que entregue los residuos en el vertedero, o que supere el plazo legal de depósito temporal. El sustituto de aquél es el titular del vertedero. Nuevamente, con singular desconocimiento de la normativa general tributaria, la Ley andaluza establece la obligación del sustituto de «repercutir» (sic) sobre el contribuyente la integridad del impuesto.

La base imponible coincide con el peso de los residuos depositados y se determina en régimen de estimación directa, mediante sistemas de pesaje.

La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base los siguientes tipos impositivos:

- 35 € por tonelada de residuo peligroso susceptible de valorización
- 15 € por tonelada de residuo peligroso no susceptible de valorización

El período de liquidación es trimestral, siendo el sustituto –o el contribuyente en la segunda modalidad de devengo del impuesto– el obligado a presentar la declaración en los veinte días naturales siguientes a la finalización del período, así como, en los primeros veinte días de enero una declaración anual comprensiva de todos los hechos imposables declarados el año precedente.

A la entrega de los residuos el contribuyente está obligado a declarar el peso de los mismos y el susti-

tuto a verificar el peso declarado. Se trata, claro está, de una obligación tributaria entre particulares

7. EL PROYECTO DE LEY DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

Cerrando estas líneas he tenido conocimiento del Proyecto de ley de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Se prevé en el mismo la creación de tres impuestos medioambientales: Sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transportes por cable; sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera; y sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta.

Lo primero que llama la atención es la identificación del daño en la propia denominación del impuesto, concebido como tal. En la finalidad de los mismos se identifica como objeto imponible de todos ellos una parte de lo que ha constituido el objeto de este trabajo: Aquellas conductas, elementos o actividades que, mediante la explotación, degradación o lesión de los recursos naturales provocan un grave deterioro en el medio natural, territorial y paisajístico. Siendo uno de los elementos más novedosos de tal delimitación la mención expresa a un concepto que, aunque subyacía en otros impuestos autonómicos de este tipo –el extremeño en especial– no se había explicitado, y que no es otro sino el paisaje.

Se definen como reales, afectados a políticas medioambientales y extrafiscales. En una disposición común para los tres se perfila, al estilo de lo que viene haciéndose desde hace años en la normativa comunitaria, el sentido técnico jurídico que en su ámbito de aplicación se habrá de dar a una serie de conceptos sobre los que se construyen los elementos esenciales de los tres impuestos: efecto, actividad, foco y unidad contaminante. Siendo de prever que la carencia se subsane en el trámite parlamentario, el proyecto no hace referencia al período impositivo, que se supone anual, salvo cese o inicio de la actividad, ni a la fecha del devengo, que lógicamente debería ser el final del mismo.

El primero de los impuestos, del todo novedoso, incide sobre las instalaciones de transporte de personas en teleférico o remontes –funiculares, telecabinas, telesquí– y las de transporte de materiales o mercancías en las de remonte en el medio forestal. El contribuyente es quien realiza la actividad –se huye, una vez más, de la titularidad del elemento patrimonial–, la base imponible el número y longitud de las instalaciones y el tipo impositivo es de 5.040 € por instalación de transporte colectivo, 4.560 € si es de transporte individual, añadiéndose, en ambos casos, 12 € por metro de cable instalado. En el caso de los remontes forestales la cuota se obtiene de multiplicar los metros de cable por 10 €, y en las pistas de esquí se aplica un coeficiente multiplicador, de 1,25 y 1,5, cuando superen los 20 ó 40 kilómetros, respectivamente.

El impuesto sobre la emisión de contaminantes a

la atmósfera sigue la senda del gallego y del andaluz, aun con destacadas novedades. Sujeta a gravamen las emisiones de dióxido de carbono, además de las de dióxido de azufre y nitrógeno desde focos emisores fijos. Identifica como contribuyente a quien realiza la actividad, y como responsable solidario al titular de la instalación, en caso de que difiera de éste: Lo que vendría a resolver los problemas que al respecto presentaba la indefinición del tributo gallego. Al igual que en su homónimo andaluz, no se sujetan a gravamen las liberadas en la producción de biomasa, biocarburantes o biocombustibles, ni las que se enmarquen en un mercado de derechos de emisión. La base imponible son las toneladas métricas, o kilotoneladas en el caso del CO₂, sin que se construya una medida de contaminación variable en razón del daño relativo de cada sustancia, y se prevé –con mejor técnica, a mi parecer, que hacerlo mediante el tipo cero– una reducción en la misma que comporta la exención de las primeras 150 toneladas en el azufre, 100 toneladas en el nitrógeno, y 100 kilotoneladas en el carbono. El tipo impositivo para azufre y nitrógeno es lineal y más gravoso que el gallego, 50 €, disparándose hasta 200 € –si bien es verdad que en este caso se aplica sobre kilotoneladas– para el carbono.

Del último de los impuestos, sobre grandes áreas de ventas, se construye a semejanza de sus precedentes catalán y asturiano, si bien se justifica –de ahí su engarce con los otros dos– desde una concepción del daño medioambiental, ciertamente singular y discutible, que consiste en entender que un establecimiento con más de 500 m² de superficie «provoca un desplazamiento masivo de vehículos».

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1995) *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid.

– (1996) «El Impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia», en *Revista gallega de Administración pública*, núm. 12.

– (2004) *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, IEE, Madrid.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2001) «El Impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en el marco de la financiación autonómica», en *Justicia Administrativa*, núm. 13.

BAENA AGUILAR, A. (2002) «Impuestos ambientales en el ámbito autonómico», en YABAR STERLING, A. (dir.) y HERRERA MOLINA (coord.) *La protección fiscal del Medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, pgs. 210-221.

BORRERO MORO, C. (1998a) «El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica», en *Revista de Derecho financiero y Hacienda pública*, núm. 248, pgs. 1270 y ss.

– (1998b) «El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio de Extremadura: un tributo con

algunos síntomas de inconstitucionalidad», en *Impuestos*, vol. I, pgs. 1250-1275.

– (1999) *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Valencia.

CASTILLO SOLSONA, M., ENCISO RODRÍGUEZ, J. P. y FARRÉ PERDIGUER, M. (2002) *Fiscalitat autonòmica i medi ambient*, Institut d'Estudis Autonòmics/Atelier, Barcelona.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2002) *Los impuestos propios de las Comunidades autónomas*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 25, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra)

DURÁN, J. M. y GISPERT, C. de (2005) *La Fiscalidad Ambiental de la Energía*, Guías técnicas de energía y medio ambiente, núm. 7, Fundación Gas Natural

FALCÓN Y TELLA, R. (2001) «La inconstitucionalidad declarada del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro», en *Quincena Fiscal*, núm. 5.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1996) «La fiscalidad autonómica en materia medioambiental: su aplicación en Galicia», en *Crónica Tributaria*, núm. 80, pgs. 9-35.

GARCÍA NOVOA, C. (2002) «El Reglamento del Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica. Puntualización a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001», en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2000) «La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental», en *Impuestos*, t. I, pgs. 305-330.

GRAU RUIZ, M. A., NAVA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F. (2004) «El impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil», en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, pgs. 77-94.

HERRERA MOLINA, P. M. (1996) «Impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes», en AA VV *Derecho del Medio ambiente y Administración local*, Diputación de Barcelona/Civitas.

– (2000) *Derecho Tributario Ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente/Marcial Pons, Madrid.

HERRERA MOLINA, P. M., CHICO DE LA CÁMARA, P. (2003) *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España*, Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Derecho, núm. 1, Fundación Biodiversidad.

HERRERA MOLINA, P. M., CHICO DE LA CÁMARA, P. y GRAU, A. (2005) *Taxation of risky energy-related activities* (inédito).

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1998) *El tributo como instru-*

mento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada.

– (1999) «Comentarios acerca del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura», en *Impuestos*, vol. II, pgs. 1359-1374.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. (2002) *Fiscalidad ambiental: Análisis y efectos distributivos*, Col. Ecorama, Comares, Granada.

LUCHENA MOZO, G. M., y PATÓN GARCÍA, G. (2005) «Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», en *Quincena Fiscal*, núm. 18, pgs. 9-32.

MAGADÁN DÍAZ, M., y RIVAS GARCÍA, J. (2001) *Fiscalidad ambiental autonómica*, 2ª ed., J. M. Bosch Editor, Barcelona.

– (2003) *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem Ediciones, Oviedo

NIETO, J. y SANTAMARTA, J. (2003) *Las emisiones de gases de invernadero en España (V)*, World Watch/CC OO

PAJUELO MACÍAS, A. (1987). «Los tributos contra la contaminación como posibles "tributos propios" de las Comunidades Autónomas: especial referencia a una ley de Cataluña», en *Revista de Hacienda autonómica y local*, pgs. 377-387.

PATÓN GARCÍA, G. (2002) «La adecuación constitucional del impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental», en *Impuestos*, vol. II, pgs. 131-163.

PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L. (1995) «La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales», en *Noticias de la Unión europea*, núm. 122.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2002) «Un nuevo espaldarazo a la tributación ambiental autonómica: a propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de julio 2001», en *Jurisprudencia Tributaria*, pgs. 1994-2013.

– (2004) *La alternativa fiscal verde*, Junta de Extremadura/Lex Nova, Valladolid.

– (2005) «Los tributos sobre actividades de riesgo. Su consagración a raíz de la STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004 y la aplicación de esta sentencia a otros impuestos autonómicos *sub iudice*», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, pgs. 9-89.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (1996) «La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?», en *Revista de Derecho financiero y Hacienda pública*, núm. 242, pgs. 803-849.

VAQUERA GARCÍA, A. (1999) *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid.

VARONA ALABERN, J. E. (2005) «El tributo catalán creado por la Ley de Protección civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, pgs. 9-45.

Legislación

Reseña

Recaudación

- Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE núm. 2, de 3 de enero de 2006).

35

Doble imposición

- Convenio entre el Gobierno español y el Gobierno Macedonio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 20 de junio de 2005 (BOE núm. 2, de 3 de enero de 2006).
- Convenio entre el Reino de España y la República Socialista de Vietnam para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Hanoi el 7 de marzo de 2005 (BOE núm. 8, de 10 de enero de 2006).