

## IX ENCUESTRO DE ECONOMÍA PÚBLICA

### “Hacienda Pública y Medio Ambiente”

Vigo, 7 y 8 de febrero de 2002

**Título de la Comunicación:** La tributación medioambiental de las Comunidades Autónomas: una alternativa de futuro.

#### Datos personales:

<b>Autores</b>	Alfredo IGLESIAS SUÁREZ Diego GÓMEZ DÍAZ
<b>Departamento</b>	ECONOMÍA Y EMPRESA
<b>Área</b>	Economía Política y Hacienda Pública
<b>Facultad</b>	Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo Cobertizo S. Pedro Mártir s/n 45071 TOLEDO
<b>Universidad</b>	Castilla-La Mancha
<b>Teléfono</b>	925 268800 Ext. 5146 925 268852
<b>Fax</b>	925268801
<b>Correo electrónico</b>	<a href="mailto:aisuarez@jur-to.uclm.es">aisuarez@jur-to.uclm.es</a> <a href="mailto:dgdiaz@jur-to.uclm.es">dgdiaz@jur-to.uclm.es</a>

**Palabras clave:** *Comunidades Autónomas, imposición propia, financiación autonómica, medio ambiente.*

#### Sumario:

1. Consideraciones previas. 2. Tributación sobre el agua. 3. Tributación sobre la contaminación atmosférica. 4. Impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

## 1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

La aplicación de instrumentos económicos y financieros, también denominados de mercado, como técnica de intervención ambiental se ha revelado como una experiencia muy positiva <sup>(1)</sup> desde la inicial preferencia por reglamentaciones normativas, a raíz primordialmente de la vertebración y reestructuración de modelos fiscales de nuestro entorno sobre la base de objetivos medioambientales: Finlandia (1990/1998), Noruega (1992/1995), Dinamarca (1993), Holanda (1996) y sobre todo Suecia (1990), con un impuesto sobre energía (CO<sub>2</sub>), un impuesto sobre emisiones de SO<sub>2</sub> y un impuesto sobre fertilizantes y pesticidas.

En efecto, durante la última década se ha constatado un incremento notable – entre un 25 y un 50% en función del país <sup>(2)</sup>- de aquellas figuras con alguna caracterización ecológica en el ámbito OCDE, proceso reformista que en muchos de los casos ha pasado más por la reconversión de las estructuras fiscales existentes que por la creación de nuevos tributos.<sup>(38)</sup>

Tanto una como otra posibilidad han pasado inadvertidas para la imposición ambiental española a nivel estatal, que ha carecido de mecanismo alguno con explícita finalidad protectora; entre los impuestos más importantes – IRPF, IVA y Sociedades – de su diluida actitud ecológica y patente permisibilidad a la contaminación no se han derivado más que repercusiones negativas para el entorno natural; aunque no menos trascendentes han sido las omisiones en torno a la contaminación atmosférica o contaminación acústica y la inobservancia más rotunda de cualquier objetivo ambiental, por mínimo que sea, a través de deducciones en cuota o reducciones en la base de tales normas. Algunas opciones que han escapado a la actuación del legislador español, ampliamente consideradas en otros países, contemplan reducciones directas en base por los gastos en técnicas anticontaminantes, reducciones en base también por las dotaciones a fondos de reserva en previsión de costes futuros de reconversión energética y saneamiento, beneficios en cuota por la realización directa de actividades de reforestación, regeneración de suelos y hábitats, etc...<sup>(3)</sup>

La efectividad de las medidas financieras como instrumento regulador se ha ligado tradicionalmente al ajuste para desanimar las conductas contaminantes y redistribuir entre un elevado número de agentes los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños ambientales.

---

<sup>(1)</sup> Por ejemplo en Suecia, donde la contaminación por azufre ha disminuido en un 80% desde los años ochenta hasta 1996, fecha del estudio, como consecuencia de la aplicación a las industrias que emitan esas sustancias de un impuesto específico. ADAME MARTÍNEZ, F.D. (1996): *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Editorial Comares. Granada, pp 464.

<sup>(2)</sup> PANIAGUA SOTO, F.J. (2001): “La fiscalidad como instrumento económico para la protección del medio ambiente”. Papeles de Economía Española, nº 87, pp 166, destaca el incremento espectacular en los impuestos sobre productos (pesticidas, fertilizantes, envases no retornables, baterías de mercurio y cadmio, etc) y en los impuestos sobre la energía (carbono, sulfuro, etc).

<sup>(3)</sup> Vid. GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1996): “La imposición ambiental en España”. Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 26, 1996 pp 164.

De modo más cabal, varios argumentos nos hacen apostar decididamente por la imposición ecológica:

- El primero y más relevante: su contribución a la internalización de las externalidades económicas; un criterio, pues, de eficiencia económica.
- Ligado a tal razonamiento, estas medidas preconizan un permanente incentivo a la innovación y a la eficacia dinámica, incitando a productores y consumidores no sólo a controlar sus niveles de contaminación, “sino a inventarse medios de reducir sus emisiones de productos contaminantes”.<sup>(4)</sup>
- En tercer lugar, estas figuras muestran un elevado grado de coherencia con los principios fiscales dominantes: imposición indirecta sobre productos y consumos de reducido coste de aplicación.
- Asimismo, los ingresos provenientes de impuestos, tasas y cánones de perfil medioambiental pueden contribuir a financiar nuevas demandas de gasto junto a los impuestos existentes. Su instalación en el marco de la temporalidad, al menos así lo exigiría el cumplimiento efectivo del inicial objetivo regulatorio para el que fueron creados, haría perder peso a esta justificación, si bien debemos dejar constancia de la incapacidad del legislador para apartarse del propósito financiero como nota intrínseca a la propia tributación.<sup>(5)</sup>
- Su vinculación a una política de particular sensibilidad social disminuye al mínimo los costes políticos y favorece la visibilidad de dichos impuestos, discutidos desde sectores industriales, en tanto no generen un fuerte incremento de la presión fiscal.

En el polo opuesto, la evidencia empírica también ha puesto de relieve una serie de repercusiones distributivas o de incidencia sobre las rentas – ligadas al impacto en las economías domésticas de un incremento en los precios de bienes de consumo y consiguiente disminución de la demanda de servicios con un elevado componente energético – y económicas, en términos de competencia internacional – fundadas en la disminución de la competitividad de aquellas empresas sometidas a unos procesos productivos controlados frente a las afincadas en territorios o regiones no sujetos a dichas cargas. Lo cierto es que si bien estos efectos no pueden ser interpretados más

---

<sup>(4)</sup> OCDE. (1993): *Fiscalidad y medio ambiente. Políticas complementarias*. Paris, pp 27 y 28.

<sup>(5)</sup> “Bajo el paraguas de la denominada imposición ambiental se han ido cobijando un buen número de figuras impositivas que no responden exactamente a dicha finalidad [...] incorporando por tal motivo metas recaudatorias que incluso pueden llegar a ser predominantes”. GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1997): “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”. Hacienda Pública Española nº 141/142, 1997, pp 199.

que de forma negativa, no supondrán un obstáculo insalvable en tanto reproducibles de los restantes instrumentos de protección.

Constatado el avance en la aplicación de impuestos ecológicos en el ámbito OCDE, dicha experiencia reformista resulta enormemente de ser asumida por el sistema tributario español; muy por el contrario, con cierta resignación advertimos cómo los únicos entes territoriales que han evidenciado cierta cultura ambiental y que con escasa diversidad – cánones, tributos sobre la contaminación atmosférica e impuestos sobre instalaciones - y en ocasiones temeridad, han trasladado a sus ordenamientos soluciones fiscales de perfil ecológico, han sido las Comunidades Autónomas mediante la implantación de impuestos propios.

La posibilidad de que las Comunidades Autónomas acudan a la imposición propia como instrumento de financiación incondicionado para allegar recursos a sus deficitarias haciendas halla expresa cabida en la Constitución de 1978, en la normativa de desarrollo que regula el ejercicio de sus competencias financieras y en la sucesiva doctrina constitucional que con ocasión de la impugnación de determinadas figuras se ha visto obligado a perfilar nuestro Tribunal Constitucional.

Al amparo de dicha cobertura y bajo la expresa habilitación competencial de los respectivos Estatutos de Autonomía, las regiones españolas han ocupado *ex novo* durante el ya dilatado proceso autonómico huecos o espacios impositivos que, si bien no podemos calificar de inéditos a nivel estatal o local, cuanto menos merecen la consideración de marginales o residuales en virtud del estrecho margen de actuación real concedido por los principios de justicia tributaria del artículo 31 CE y por aquellos otros límites más evidentes que derivan de los artículos sexto y noveno de la LOFCA.

Las dificultades mismas para hallar hechos y materias imponibles susceptibles de ser sometidos a gravamen y que no hayan sido apropiados por el Estado o las Corporaciones Locales ha hecho abocar la tributación de las Comunidades, también aquella que recae sobre el deterioro del medio ambiente, hacia formulaciones inadecuadas al objeto de alcanzar cotas de influencia relevantes en las previsiones de ingresos del presupuesto autonómico y cuya función extrafiscal sobresale ante la netamente recaudatoria.<sup>(6)</sup>

Por definición, los impuestos con fines no fiscales no se hallan encaminados primordialmente hacia el objetivo esencial y propio de la recaudación, sino que, como correspondería a cualquier regulación medioambiental que se precie, se diseñan como instrumentos de intervención o regulación orientados al cumplimiento de fines o intereses públicos que la Constitución garantiza,

---

<sup>(6)</sup> “Constitucionalmente, nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter, si bien ello haya de realizarse dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados de la CE (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía” SSTC 186/1993, de 7 de junio, FFJJ 4°.

principalmente de carácter económico o social – redistribución de la renta o la riqueza – pero también de carácter demográfico, moral, cultural o de sanidad. El ejemplo más evidente viene constituido por el recurso generalizado por parte de las Comunidades Autónomas a la imposición extrafiscal como política preservadora frente a prácticas ambientalmente nocivas y perniciosas para el entorno natural, pese a que determinados presupuestos de hecho no pretendan más que enmascarar bajo dicho ámbito omnicomprendido auténticas fuentes de ingresos para las haciendas regionales.

Fiscalidad y medio ambiente ofertan vastas posibilidades de consolidación para la imposición propia – acaso las únicas con visos de prosperidad <sup>(7)</sup> – siempre que se respeten, a nuestro entender, las exigencias derivadas del principio de capacidad económica y de una correcta determinación y definición de sus elementos esenciales, particularmente la base imponible en concordancia con los objetivos ambientales predefinidos por el hecho imponible.

Respecto a la primera cuestión, la necesaria observancia del principio de capacidad económica acaso se erige como el principal de los inconvenientes a la hora de admitir sin ambages la plena legitimidad de la tributación extrafiscal sobre el medio ambiente. Tal capacidad deberá respetarse escrupulosamente en la creación de los gravámenes, ya que supone la conexión entre la riqueza de cada ciudadano con el deber solidario de contribuir al sostenimiento de las cargas.

En el marco de los tributos ambientales, el diseño del presupuesto de hecho se aparta de la concepción clásica del principio de capacidad económica, por cuanto suele recaer sobre actos o hechos degradantes del medio que no suponen sino una conexión indirecta y no real con indicadores potenciales de riqueza; la contaminación, concebida en un sentido lato, no constituirá en sí misma fuente imponible, puesto que sólo circunstancialmente será reveladora de actividades de relevancia económica. No obstante, en virtud de doctrina constitucional, <sup>(8)</sup> entendemos que las actividades contaminantes gravadas por los impuestos ambientales, como consecuencia de un proceso industrial, productivo o de consumo, revelan una capacidad subyacente al acto mismo de contaminar, serán índices imperfectos en tanto no conectados directamente a manifestaciones propias de poder económico. Baste, pues, reseñar que la tributación extrafiscal no conculcará dicho principio básico en tanto refleje “una efectiva manifestación de capacidad económica por mínima que sea, como exigencia lógica y caracterizadora de toda tributación” (SSTC 37/1987, FFJJ 5º ). El

---

<sup>(7)</sup> “Ya sea por la manifiesta desidia que existe a nivel estatal [...] ya sea por constituir la tributación ambiental uno de los escasos espacios libres que deja el artículo 6.2 LOFCA, lo cierto es que siguen siendo las Comunidades Autónomas las que impulsan este tipo de fiscalidad”. ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1999): “La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña”. Quincena Fiscal, nº 18, Octubre 1999, pp 12.

<sup>(8)</sup> El principio de capacidad económica “...no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales...” en tanto “...dicha capacidad económica existe, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto”. SSTC 37/1987, de 26 de marzo. FFJJ 5º.

riesgo estribará en la aptitud del sujeto pasivo para contribuir al pago, y es que la potencialidad económica de una concreta actividad productiva no será siempre directamente proporcional a la contaminación producida. <sup>(9)</sup>

El segundo de los aspectos, la medición de la base imponible en atención a magnitudes ecológicas y su necesaria congruencia con la configuración del hecho imponible como expresión del principio “quien contamina paga” ha puesto en evidencia a los cánones de saneamiento de aguas residuales y a los impuestos balear y extremeño sobre instalaciones; sirva como avance constatar como aquéllos definen su hecho imponible en relación a la producción de vertidos contaminantes, manifestada a través del consumo real o potencial del agua de cualquier procedencia. <sup>(10)</sup>

El volumen de agua consumida, expresada en metros cúbicos, ante la dificultad de establecer algún otro baremo para cuantificar la carga contaminante, se constituye en índice harto imperfecto pero obviamente más sencillo de determinación de la cuota, desvirtuando, en definitiva, la capacidad del tributo para someter a gravamen estrictamente el daño ambiental ocasionado.

## **2. TRIBUTACIÓN SOBRE EL AGUA.**

En lo que ya parece una tendencia difícilmente reconducible, el legislador autonómico ha recurrido al vocablo “canon” para delimitar al conjunto de exacciones que bajo una presunta motivación medioambiental gravan el volumen de agua consumida como índice potencial de vertidos de aguas residuales.

Su difícil encaje en una categoría definida ha generado banales polémicas doctrinales acerca de su naturaleza jurídica, abarcando desde su reconocimiento como figura afín a la tasa, como figura intermedia entre ésta y la contribución especial, e incluso como exacción sin sustantividad propia,

---

<sup>(9)</sup> “Una determinada contaminación no tiene por qué ser manifestación directa de unos determinados resultados económicos, sino que puede venir exigida por el concreto proceso productivo de unos determinados bienes, aunque su rentabilidad sea escasa”. BORRERO MORO, C.J. (1999): “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. RDFHP nº 102, pp 238.

<sup>(10)</sup> “...si fundamental respecto al sistema tributario en general es definir una base congruente con el hecho imponible que se quiere gravar, esta correspondencia resulta [...] más reforzada en los casos de tributos con fines no fiscales, pues si se vincula su existencia al logro de una determinada finalidad amparada constitucionalmente, la articulación de la base imponible tendrá que tomar en cuenta los elementos que lleven a su consecución...”. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (1999): “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”. Revista Impuestos, 1999, pp 22.

debiendo reconducirse a una de las tres categorías tributarias típicas en función de las concretas características que concurren.<sup>(11)</sup>

Acudiendo a un criterio estrictamente cronológico, diez ha sido el número de regiones que han arbitrado en sus respectivos territorios exacciones sobre el agua; así, se hallan vigentes los Cánones de saneamiento de **Baleares, Comunidad Valenciana, Galicia, Asturias**; asimilado en su articulación a la tasa el Canon por autorización de vertidos de **Andalucía**; Cánones de **La Rioja, Aragón** y el Canon del agua de **Cataluña**, que se enmarca en el ambicioso proyecto catalán de remodelación de la tributación sobre el agua, cuyo paso inicial ha sido la sustitución de los dos cánones hasta entonces existentes: de Saneamiento y de Infraestructuras Hidráulicas, por éste de nuevo cuño, que viene a adquirir notorio protagonismo recaudatorio en tanto afecto a la cobertura financiera del ciclo completo del agua; más recientemente descubrimos el Canon de saneamiento de **Murcia** y directamente enraizado con los anteriores pero adoptando una denominación clásica el Impuesto sobre Vertidos al Mar, también de **Murcia**, por Ley 1/1995, de 8 de marzo, que pese a lo loable de su propósito, adolece de importantes deficiencias técnicas, tales como la falta de concreción del hecho imponible del tributo regulado en el artículo 45.

Lo cierto es que suele hablarse de los cánones como aquellos impuestos que combinan propósitos netamente fiscales, afectando su recaudación a la financiación de los gastos de gestión y explotación de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales y la compensación de las inversiones en dichas infraestructuras, con un objeto extrafiscal, disuasorio y desincentivo para cualesquiera agentes económicos; efecto limitado si atendemos a la rigidez de la demanda del agua tanto para consumo industrial como particular, en cuanto bien de primera necesidad, y a la medida que, como criterio rector de la actuación del legislador regional, ha presidido la fijación de los tipos impositivos.

Perfilado el concepto, si se aprecia, por el contrario, cierta unanimidad respecto a la definición de los mismos como tributos próximos al ámbito de la parafiscalidad.

Los tributos parafiscales serían detracciones de carácter económico caracterizados por verificar alguna de las siguientes características:

- Su establecimiento por norma de rango inferior a la ley, circunstancia por completo desconocida a la tributación medioambiental española.
- La gestión del impuesto se atribuye a órganos y entes creados al efecto y ajenos a la administración financiera; un inconveniente añadido se deriva de la afectación de los recursos a las necesidades presupuestarias de dichos agentes, que pueden hacer depender la

---

<sup>(11)</sup> CORS MEYA, F.X. (1993). “Calificación de los cánones sobre el agua”. Revista de Hacienda Autonómica y Local, nº 67, pp 73-97.

ordenación del tributo más de objetivos presupuestarios que propiamente ambientales y cuyas políticas de gasto se verán altamente condicionadas a la evolución recaudadora.

- Su recaudación no se integra en los presupuestos generales del ente.

Se arguye que la importancia cuantitativa de este tipo de exacciones aconseja su administración por parte de un órgano especializado, con amplias competencias y probada capacidad para una gestión tributaria coherente. Acorde con las directrices marcadas, la reciente Ley catalana 6/1999, de 12 de julio, de Ordenación, Gestión y Tributación sobre el Agua, ha apostado por el reforzamiento de los actuales órganos gestores, confiando la administración del nuevo canon sobre el agua a la Agencia Catalana del Agua, creada por Ley 25/1998, de 31 de septiembre.

Las discrepancias en torno a la incorrecta articulación de los cánones desde la perspectiva puramente ambiental, no hacen más que acentuarse a la vista de sus elementos esenciales:

**Cuadro 1**

<b>CÁNONES DE SANEAMIENTO</b>	
<b>Objeto</b>	Impuestos afectos a la financiación de actuaciones de política hidráulica en la respectiva Comunidad.
<b>Hecho imponible</b>	Producción de vertidos de aguas residuales manifestado a través del consumo potencial o real de toda procedencia.
<b>Exenciones</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Agua para riegos agrícolas.</li> <li>• Abastecimiento a entidades suministradoras.</li> <li>• Utilización para fuentes públicas, bocas de riego y extinción de incendios, etc...*</li> </ul>
<b>Sujetos pasivos</b>	Personas físicas o jurídicas y demás entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 LGT.
<b>Base imponible</b>	Volumen de agua consumida como indicador de los vertidos potenciales de aguas residuales.
<b>Tipo de gravamen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tipo único: con recargo para usos industriales.</li> <li>• Dos tipos: - reducido para uso doméstico. - incrementado para usos industriales.</li> </ul>
<b>Devengo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En el momento del suministro del agua.</li> <li>• En el momento de producción del vertido.</li> </ul>

Fuente: elaboración propia.

\* Asturias y Cataluña contemplan, por ejemplo, exenciones frente a usos domésticos en localidades que no dispongan de red de evacuación y tratamiento de aguas residuales o que, en el caso catalán, la población no alcance a los 400 habitantes.



El incentivo más notable en la reducción de los vertidos de aguas residuales es apreciado en la vinculación directa del canon al problema ecológico sobre el que actúa y no sobre una magnitud irrelevante desde el punto de vista de la eficacia medioambiental cual es el consumo del agua.<sup>(12)</sup>

Asimismo, la prohibición de doble imposición interna actúa en toda su virtualidad respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, que, como sabemos, grava genéricamente el consumo y no la prestación de servicios de distribución del agua, como en ocasiones se ha pretendido interpretar.<sup>(13)</sup>

La presunta inconstitucionalidad de estas figuras únicamente pudiera salvarse presentando por hecho imponible de los mismos la realización o producción de los vertidos y no como parece desprenderse, el mero consumo de agua, en la línea seguida por ALONSO GONZÁLEZ de considerar que el consumo, por la sencillez y eficacia que comporta, se toma exclusivamente como elemento de medición del vertido, auténtico objeto del tributo, en tanto aquel constituye el acto físico que inevitablemente precede la contaminación.<sup>(14)</sup>

Su vigencia pasará, pues, por constatar la difusa vinculación de su base imponible, definida por el consumo, con el presupuesto de hecho manifestado por la producción de vertidos residuales, en parte por el riesgo de vincular el objeto a una actividad escasamente representativa de capacidad económica, y también en gran medida por la dificultad de encontrar una técnica de medición apropiada; precisamente esta incapacidad para evaluar el coste del daño ambiental y graduar el importe de la cuota tributaria al deterioro causado – en sintonía con el argumento protector del impuesto – es suplida, por ejemplo en los impuestos sobre emisiones a la atmósfera, por la determinación de la base imponible a través de un régimen de estimación objetiva o método de presunción que prevea, cuando sea imposible la estimación directa, baremos en función de ramas de actividad o industria.

En lo que atañe a la tributación sobre el agua, dicha alternativa también ha sido prevista por algunas Comunidades Autónomas, aunque finalmente su aplicación se ha visto paralizada. Así, el Decreto 27/96, de 25 de enero, reguló los elementos de este régimen indirecto para el Canon de Saneamiento gallego, principalmente respecto del volumen de agua consumida y de la descarga de residuos vertidos al medio hidráulico. Del mismo modo, regiones como Madrid, Valencia, Cataluña

---

<sup>(12)</sup> Como afirman GAGO RODRÍGUEZ y LABANDEIRA VILLOT (1997), ob. cit., el vínculo que establecen entre los hechos contaminante y fiscal se concreta a través de un indicador imperfecto como es el agua consumida, “desvirtuando por tanto el criterio de la carga contaminante como elemento definidor de la cuota”, pp 212.

<sup>(13)</sup> Así lo ha entendido también CORS MEYA, F.X. (1993) ob. cit.,: “está claro que el IVA, a través de la repercusión legal que impone su normativa, grava de forma genérica el consumo, y entre esos consumos también grava de forma genérica el consumo de agua, con lo cual la Comunidad Autónoma no puede articular un tributo-impuesto que ya esté gravado por el Estado...”. pp 96.

<sup>(14)</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1995): *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Ed. Marcial Pons. Madrid, pp 117 y 118.

o Navarra, desistieron en su propósito inicial de incorporar cualquier sistema de medición directa de la contaminación, remitiéndose a posteriores desarrollos reglamentarios aún hoy pendientes.

### **3. TRIBUTACIÓN SOBRE LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA.**

La más destacada probablemente de las carencias advertidas durante la presentación de la tributación medioambiental en el marco estatal, se ha visto paliada en parte por disposiciones legales recientes de tres Comunidades Autónomas: Galicia, Murcia y Castilla-La Mancha, de forma, a nuestro entender, severamente desviada. Y así lo estimamos no tanto por la genuina vocación o ajuste efectivo de tales tributos a la problemática ambiental, que parece respetarse fielmente, sino por la manifiesta falta de coordinación entre niveles jurisdiccionales para abordar conjuntamente soluciones que trasciendan al global del territorio español.

Así, valoramos negativamente la circunstancia de que sean las Comunidades Autónomas las impulsoras de medidas fiscales en este ámbito, pues la dimensión transfronteriza de las emisiones atentatorias a la calidad del aire, si cabe más acusada que en otros órdenes de degradación ambiental, ciertamente requeriría evaluar alternativas correctoras de índole suprarregional.<sup>(15)</sup>

En cualquier caso, y pese a que la lógica en el fortalecimiento de las medidas preventivas y disuasorias dictaría un marco regulador que partiese de lo general, incluso a nivel europeo, para materializarse en un segundo momento en medidas específicas para cada región, la inversa del proceso seguido no merma nuestro interés por lo asistemático e inconcluso de las normativas vigentes, cuya más reciente aportación ha sido la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, creadora del **Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente, de Castilla-La Mancha.**

Sus antecedentes más directos, el **Impuesto sobre Contaminación Atmosférica, de Galicia**, Ley 12/1995, de 29 de diciembre, desarrollado por Decreto 29/2000, de 20 de enero, y el **Canon por Emisión de Gases Contaminantes a la Atmósfera, de Murcia**, Ley 1/1995, de 8 de marzo, se prestarán a nuestro propósito de realizar una muestra comparativa que permita evaluar su verdadero grado de implicación con los objetivos extrafiscales previstos; de este ejercicio excluirémos el canon murciano, dada la vaguedad en la regulación de sus elementos esenciales (artículo 45.2.c ), que ha llevado a algunos autores incluso a plantear la vulneración del principio

---

<sup>(15)</sup> Una de las propuestas más sólidas fue avanzada por LABANDEIRA VILLOT en 1996, en relación con el establecimiento de un impuesto estatal sobre las emisiones estimadas de azufre del carbón y de fuel-oil empleado por las centrales térmicas de producción eléctrica. "Instrumentos económicos para el control de fenómenos de lluvia ácida: una ilustración para el caso español". Comunicación presentada en el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. UCM. 22-24 de enero de 1996, pp 14.

constitucional de reserva de ley <sup>(16)</sup>, ante indefiniciones tales como las de los mismos gases cuya emisión determina la realización del hecho imponible y consiguiente nacimiento de la obligación tributaria.

La primordial finalidad extrafiscal <sup>(17)</sup> de los tributos queda plasmada desde un primer momento en sus Exposiciones de Motivos: “revertir a los ciudadanos de Castilla-La Mancha una parte de los costes que soportan como consecuencia del ejercicio de actividades contaminantes o generadoras de riesgos para el entorno natural”; en el caso gallego: “contribuir a regular la utilización de los recursos naturales de Galicia y de forma específica la emisión de sustancias contaminantes” (artículo 1), esta finalidad se veía reforzada por lo alarmante de las cifras sobre contaminación atmosférica que, concentrada en focos industriales muy localizados, <sup>(18)</sup> convertía a la Comunidad gallega en la menos respetuosa en su nivel de emisiones de dióxido de azufre – un 33% de las emisiones generadas en el territorio español – y en menor medida – con el 10% de las emisiones totales - , tratándose de dióxido de nitrógeno.

Una primera divergencia entre ambas normativas alude a la vocación de generalidad que rige la configuración legal de los tocantes hechos imponibles. El aspecto material del hecho imponible en el caso gallego se concreta en la “emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre; b) dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno. (artículo 6).

Paralelamente, constituye el hecho imponible del impuesto sobre determinadas actividades, la contaminación y los “riesgos” que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de cualquiera de las siguientes actividades:

- a) Actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno,

---

<sup>(16)</sup> BAENA AGUILAR, A. (1996): “Nuevos impuestos ambientales”. RDFHP nº 241, “...escasísima determinación que de los elementos esenciales del tributo realiza la Ley, que en el caso de los cuantitativos implica una vulneración del principio de reserva de ley difícilmente superable”. pp 576.

<sup>(17)</sup> Finalidad extrafiscal que no está reñida con la propiamente fiscal reconocida implícitamente por la ley castellano-manchega cuando habla de la obtención de recursos monetarios para negar su condición de objetivo principal; en el caso gallego, se aprecia nítidamente cuando se regulan exclusivamente sus tres primeros tramos de base, aquellos de reconocido carácter compensatorio, y no el cuarto, de naturaleza reguladora.

<sup>(18)</sup> Vid. ROZAS VALDÉS, J.A. (1997): “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”. RDFHP, nº 246, quien especifica los cinco focos principales donde se concentran las emisiones: Central Térmica de As Pontes, propiedad de Endesa; las centrales térmicas de Meirama y Sabon, explotadas por Unión Fenosa; la refinería Petroliber, de Repsol, y por último, la planta de producción de aluminio de San Ciprián, en Lugo. Pp 946-947.

Las miradas inquisitorias de los responsables del proyecto castellano-manchego apuntaban directamente a los núcleos industriales del nudo de Puertollano y del sector de la extracción y tratamiento de minerales, representado por las minas de Almadén.

absolutamente calcado al gallego y quedando, pues, no sujetas a tributación la emisión de algunas otras sustancias contaminantes como el monóxido o el dióxido de carbono.

- b) Producción termonuclear de energía eléctrica.
- c) Almacenamiento de residuos radiactivos, novedoso en cuanto actividad que comporta el medio ambiente.<sup>(19)</sup>

Se delimitan, por tanto, tres circunstancias diferenciadas que tendrán, conforme a la finalidad perseguida, oportuno reflejo en la medición del daño en torno a magnitudes representativas de la degradación provocada.

El impuesto gallego no contempla exención tributaria alguna, aunque en la práctica se alcancen idénticos efectos económicos mediante la introducción de un mínimo ambiental, un tipo de gravamen cero sobre el primer tramo de base imponible, técnica tributaria incorrecta en tanto pondría en tela de juicio el propósito de gravar directamente la contaminación; menos arbitrario resultaría modular la carga tributaria a la intensidad con que se realicen las conductas que conforman el hecho imponible, sin obviar, por tanto, que aunque no en la misma proporción, emisiones inferiores a mil toneladas también son susceptibles de provocar alteraciones sobre el entorno natural. Mínimo que reproduce el Impuesto castellano-manchego en base a la reducida alteración que provoca sobre el entorno natural las emisiones atmosféricas dentro de esos niveles.

Por su parte, esta segunda normativa se limita a contemplar exenciones que discriminan positivamente las actividades realizadas por el Estado, Junta de Castilla-La Mancha, Corporaciones Locales u organismos autónomos de carácter administrativo.

En esta línea se enmarca nuestra crítica a la no sujeción del almacenamiento de residuos radioactivos vinculado exclusivamente a actividades médicas o científicas; el almacenamiento de residuos en sí mismo comporta un riesgo con independencia del empleo dado a los mismos; por ello, resultaría más plausible eximir del pago aquellas utilidades en función de su beneficiosa proyección sobre el conjunto de la sociedad que acudir sin más a la técnica de la no sujeción, cual si dichas actividades no cayesen bajo el campo de acción del presupuesto de hecho.

La configuración y determinación de la base imponible en torno a magnitudes ecológicas entendemos constituye una exigencia de primer orden para el legislador en tanto permitirá graduar la cuota resultante al daño causado y concederá al sujeto pasivo la posibilidad de reducir en un futuro la carga soportada mediante su adaptación a la política regulatoria del tributo.

---

<sup>(19)</sup> Por almacenamiento de residuos se entiende toda operación consistente en la inmovilización a corto, medio o largo plazo, con independencia del lugar o forma en que se realice.

Este ha sido el criterio que ha guiado las normativas estudiadas, que respecto del hecho imponible que mantienen en común formulan la base imponible como “la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor” (artículo 8), o la “suma para cada instalación de las cantidades emitidas de ambos compuestos durante el período impositivo expresada en toneladas métricas equivalentes de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno”, respectivamente.

La determinación en régimen de estimación directa expresando la carga en unidades de contaminación cuando los focos emisores dispongan de sistemas de medida y registro, se convierte en el procedimiento más idóneo para cuantificar, ajustándose al principio quien contamina paga, la dimensión del hecho imponible,<sup>(20)</sup> recurriéndose en caso contrario a la medición de la base mediante procedimientos objetivos o indirectos (de oficio, artículo 11), “legítimos en tanto respeten el incentivo a disminuir la contaminación, es decir, cuando se basen en índices que hagan variar la carga tributaria en función de las medidas que tome el contribuyente para reducir la contaminación”;<sup>(21)</sup> incentivos a la eficiencia e innovación ambiental de los que carecen ambas normativas;

El artículo 9 del Reglamento de 2000 establece la procedencia de la aplicación de este régimen para los sujetos pasivos que no cuenten con aparatos de medida de las sustancias contaminantes emitidas y que utilicen en sus instalaciones, al menos, un 80% de combustibles que sean fluidos.

En Castilla-La Mancha, la base imponible se obtendrá de forma indirecta por las cantidades emitidas por hora resultantes de la última medición oficial realizada por un organismo de control autorizado.

Respecto a los tipos de gravamen, poner de manifiesto su escaso compromiso con los objetivos respetados por la redacción de hecho y base imponible, más acentuado si cabe en el caso castellano-manchego, cuya alicuota más elevada únicamente alcanza las 3.500 pesetas; por su parte, el cuarto tramo del Impuesto gallego ha quedado pendiente de aprobación hasta el año 2000, cuestión recientemente obviada por el artículo 11 del Decreto 29/2000, de 20 de enero.

Curiosa también resulta la escasa progresividad de las tarifas, difícilmente compatible con la finalidad de reparación y compensatoria de los daños ambientales atribuida a los primeros tramos de base, en tanto importantes variaciones de descarga contaminante, apenas tienen reflejo en un incremento de 500 pesetas por tonelada.

---

<sup>(20)</sup> En los impuestos sobre contaminación atmosférica, esta medición se ha visto facilitada por la normativa comunitaria: Directiva 88/609/CEE del Consejo, de 24 de noviembre de 1988, incorporada al ordenamiento español por Real Decreto 646/1991, de 22 de abril. Vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (1999), ob. cit., pp 25-26.

<sup>(21)</sup> HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F. (1994): “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía). REDF, nº 83.

En último lugar, dejar constancia de la intervención a la que nos tiene acostumbrados el Gobierno de la Nación, interponiendo en su reunión de 23 de marzo del año en curso el correspondiente recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 11/2000, creadora del Impuesto sobre Actividades, por presunto solapamiento con el Impuesto sobre Actividades Económicas en poder de los Ayuntamientos y vulneración de las bases de régimen energético previstas en la Ley del Sector Eléctrico, que atribuyen al Estado la competencia sobre “bases y coordinación general de la planificación de la actividad económica” y sobre las “bases del régimen minero y energético”. Nuestra consideración al respecto no puede resultar más alejada; el presupuesto de hecho tipifica la realización de actividades económicas contempladas exclusivamente en virtud de su incidencia negativa sobre el medio a través de la contaminación que irradian, por lo que acudiendo al mismo criterio utilizado por el Tribunal Constitucional en su fallo 289/2000, un impuesto que grave directamente la actividad contaminante y cuya estructura asuma efectivamente el principio quien contamina paga, recaerá sobre una fuente de riqueza distinta del patrimonio, no reconducible, por tanto, a la prohibición del artículo 6.3 LOFCA. (FFJJ 5°).

**Cuadro 2**

<b>Tributación sobre la contaminación atmosférica</b>		
	<b>Impuesto sobre la contaminación Atmosférica de Galicia</b>	<b>Impuesto sobre determinadas Actividades que inciden en el Medio ambiente de Castilla-La Mancha</b>
<b>Hecho imponible</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emisión a la atmósfera de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier compuesto oxigenado de ambos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emisión a la atmósfera de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno.</li> <li>• Producción termonuclear de energía eléctrica.</li> <li>• Almacenamiento de residuos radioactivos.</li> </ul>
<b>Exenciones</b>	Tipo 0 de gravamen aplicable al primer tramo de base (emisiones inferiores a 1.000 toneladas).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Actividades realizadas directamente y no a través de entidades mercantiles u otros organismos, por el Estado, Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Corporaciones Locales o sus Organismos Autónomos de carácter administrativo.</li> <li>• Mínimo ambiental reproduciendo la técnica del tipo 0 de gravamen.</li> </ul>
<b>Sujetos pasivos</b>	Personas (físicas o jurídicas) y entidades (incluyendo las del artículo 33 LGT), que sean titulares de las instalaciones que emitan las sustancias contaminantes.	Personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 LGT en cuanto realicen cualquiera de las actividades que constituyen el hecho imponible.

<b>Base imponible</b>	Suma de las cantidades emitidas, expresadas en toneladas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suma de las cantidades emitidas de ambos compuestos durante el período impositivo.</li> <li>• Producción bruta de electricidad, expresada en kilovatios hora.</li> <li>• Capacidad de los depósitos, expresada en metros cúbicos de residuos almacenados.</li> </ul>																
<b>Tipos de gravamen</b>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Tramos de base</th> <th>Pts/tonelada</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>De 0 a 1.000 t/año</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>De 1.001 a 50.000 t/año</td> <td>5.000</td> </tr> <tr> <td>De 50.001 en adelante</td> <td>5.500</td> </tr> </tbody> </table> <p>4º Tramo (aplicación a partir del año 2000).*</p>	Tramos de base	Pts/tonelada	De 0 a 1.000 t/año	0	De 1.001 a 50.000 t/año	5.000	De 50.001 en adelante	5.500	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Tramos de base</th> <th>Pts/tonelada</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Entre 0 y 1.000 t/año</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Entre 1.001 y 50.000 t/año</td> <td>3.000</td> </tr> <tr> <td>Más de 50.000 t/año</td> <td>3.500</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,2 kilovatios hora producido, en el caso de centrales nucleares de producción de energía eléctrica.</li> <li>• 100.000 pesetas por metro cúbico de residuo almacenado, en el caso de almacenamiento de residuos.</li> </ul>	Tramos de base	Pts/tonelada	Entre 0 y 1.000 t/año	0	Entre 1.001 y 50.000 t/año	3.000	Más de 50.000 t/año	3.500
Tramos de base	Pts/tonelada																	
De 0 a 1.000 t/año	0																	
De 1.001 a 50.000 t/año	5.000																	
De 50.001 en adelante	5.500																	
Tramos de base	Pts/tonelada																	
Entre 0 y 1.000 t/año	0																	
Entre 1.001 y 50.000 t/año	3.000																	
Más de 50.000 t/año	3.500																	
<b>Afectación</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cobertura de los costes de gestión (95%).</li> <li>• Financiación de las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales de Galicia (art. 4), con los ingresos restantes.</li> <li>• Dotación de un Fondo de reserva con el 5% de la recaudación, para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales.</li> </ul>	Tributo de carácter no finalista.																

Fuente: Elaboración propia.

\* El Decreto 29/2000, de 20 de enero, elude cualquier alusión a la implantación de este cuarto tramo.

#### **4. IMPUESTOS SOBRE INSTALACIONES QUE INCIDAN EN EL MEDIO AMBIENTE.**

No obstante las consideraciones precedentes, **el Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente, de Baleares**, creado por Ley 12/1991, de 20 de diciembre, y su fidedigna

reproducción **extremeña**, Ley 7/1997, de 29 de mayo, encarnan las más atípicas y controvertidas de las figuras tributarias autonómicas. <sup>(22)</sup>

Tal y como se desprende de las respectivas Exposiciones de Motivos, nos encontramos ante tributos de carácter extrafiscal con el objetivo prioritario de preservación del medio ambiente, aunque ciertamente recelemos de estos anuncios si se atiende mínimamente a los posteriores desarrollos legales; en efecto, el carácter puramente recaudatorio del Impuesto sobre Instalaciones balear se halla en el trasfondo de las siguientes previsiones:

- No se prevé reducción alguna en la cuota a pagar en el caso de que los titulares de las instalaciones adapten sus comportamientos a pautas correctas desde la perspectiva ambiental.
- La aplicación de un tipo de gravamen proporcional del 1 por 100 no permite discriminar entre los diversos activos que pueden afectar en mayor medida a la naturaleza.
- No existe afectación de los ingresos obtenidos mediante su gestión a fines de protección ambiental, aunque en este sentido conviene matizar cómo la afectación de los recursos, si bien contribuye a dotar al tributo de una mayor visibilidad ante los contribuyentes, al transparentar mejor el principio del beneficio, es una fuente potencial de ineficacia en la toma de decisiones, pues se hacen depender partidas de gasto de una fuente inestable de financiación.

En el extremo opuesto, desconocer una mínima vinculación del tributo a los propósitos asumidos por la misma Ley reguladora parecería una posición excesivamente rigorista, máxime si atendemos:

- A su carácter impulsor de nuevas intervenciones autonómicas sobre el medio ambiente.
- A la moderación de su tipo de gravamen.
- A que la primordial finalidad fiscal reconocida a un determinado tributo no es óbice para éste alcanzar ciertos efectos extrafiscales indirectos.

Ambos vienen a gravar la titularidad de elementos patrimoniales radicados en los territorios de las respectivas Comunidades que se encuentran afectos a la realización de actividades que integran el objeto del tributo, esto es, aquellas que repercuten negativamente sobre el medio ambiente; se entenderán por tales elementos patrimoniales cualquier tipo de instalación y estructura destinada a actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos de suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las comunicaciones telefónicas o telemáticas.

---

<sup>(22)</sup> Frente a las que se interpusieron por parte del Presidente del Gobierno sendos recursos de inconstitucionalidad números 838/1992 y 3892/1997, respectivamente.



Tendrán la consideración de sujetos pasivos las personas jurídicas titulares de los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que inciden en el medio ambiente reproducidos anteriormente.

La base imponible, materializada en términos absolutamente dispares al presupuesto de hecho, estará constituida por el valor de los elementos patrimoniales afectos a la realización de aquellas actividades, capitalizados al tipo del 40 por 100 del promedio de los ingresos brutos.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, resolutoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno de la Nación contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de dicha Ley reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente, por vulneración de la prohibición prevista en el artículo 6.3, al gravar idéntica materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.<sup>(23)</sup>

Advertimos, por tanto, cómo la interpretación flexible de la prohibición de incurrir en supuestos de doble imposición en relación con la hacienda estatal contenida en la SSTC 37/1987, de 26 de marzo,<sup>(24)</sup> posición hacia la que mostramos nuestra más firme adhesión, se ha visto truncada en la vertiente que relaciona a Autonomías y entes locales por el pronunciamiento constitucional referido. El Alto Tribunal sostiene que el término “materias” al que se hace referencia en el artículo 6.3 LOFCA, debe identificarse con la expresión “materias imponibles”, acaso en disociación con la originaria intención del legislador<sup>(25)</sup>, acogiendo, por tanto, la tesis defendida por el Abogado del

---

<sup>(23)</sup> Se estima que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la Ley reguladora del impuesto supondrá un coste para el Gobierno balear cercano a los 23.000 millones de pesetas; 5.000 cobrados a los contribuyentes, principalmente pequeñas empresas, 2.500 en concepto de intereses por demora y una cifra superior a los 13.000 millones de pesetas pendientes de cobro que el anterior Ejecutivo ingresó abriendo una línea de crédito con tres entidades bancarias, en previsión de obtener esta cantidad mediante el tributo ahora anulado.

<sup>(24)</sup> El Tribunal, en su propósito de evitar que fuera anulada la posibilidad de ejercicio del poder tributario autonómico manifestado con el establecimiento de impuestos propios, rechaza la identificación entre los conceptos de materia y hecho imponible, sosteniendo desde aquel temprano pronunciamiento que por materia u objeto imponible del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, mientras que el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico, de tal forma que en “relación con una misma materia el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otras tantas hechos imponibles determinantes a su vez de figuras tributarias distintas”. SSTC 37/1987, de 26 de marzo. FFJJ 14°.

<sup>(25)</sup> Así lo pone de manifiesto GÓMEZ CABRERA, quien en una rápida indagación sobre el proceso de elaboración de la LOFCA revela como la sustitución del término “hecho imponible” por el de “materias imponibles” en el artículo 6.3 obedeció simplemente a un criterio de estilo para evitar la reiteración consecutiva del mismo en párrafos del mismo precepto. La redacción original del Proyecto de Ley rezaba literalmente: “Cuando las Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen por las Corporaciones Locales deberán determinar las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas”. (BOCG. Congreso de los Diputados, Serie A 147, 1979. nº 66 I). GÓMEZ CABRERA, C. (1996): “Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota. A propósito del Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”. Revista Impuestos, nº 12, 1996, pp 381.

Estado según la cual la mera incidencia sobre una materia reservada a las Corporaciones Locales por las Comunidades a través de la implantación de impuestos propios vulneraría dicho precepto.

Nada aporta al futuro desarrollo del sistema de financiación, máxime cuando el consenso político apunta en sentido opuesto, el drástico agotamiento que una interpretación de este tenor habrá de provocar sobre las posibilidades regionales de arbitrar tributos propios, ya que será difícil imaginar tradicionales manifestaciones de capacidad económica no sujetas por impuestos, tasas o contribuciones especiales de las Corporaciones Locales.

Para el Abogado del Estado cuyo juicio secunda el fallo<sup>(20)</sup>, el concepto de materia imponible al que alude el artículo 6.3, a diferencia del primero de hecho imponible, hace referencia a “toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición”, de modo que, cuando pretenda establecerse un tributo autonómico propio que en todo o en parte grave elementos de riqueza que se encuentren gravados por un impuesto local, aunque no exista solapamiento entre los hechos imponibles, el establecimiento del mismo requerirá:

- la previsión expresa por parte de la Legislación de Régimen Local: Ley 39/1988, de 28 de diciembre;
- que se haga uso de la autorización en los términos que aquella contemple y
- que se arbitren medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las Corporaciones Locales afectadas.

Aseverar, pues, sin perjuicio de apartarnos de la interpretación más congruente con el tenor literal del precepto, cómo la línea argumentativa seguida por el Tribunal supone el establecimiento de un límite, acaso exagerado, a la potestad tributaria autonómica, por cuanto cualquier hecho imponible surgido de la inventiva del legislador regional, inexorablemente se verá reconducido a la prohibición de duplicidad con el ente local sancionada por el artículo 6.3 LOFCA.

**Cuadro 3**

<b>TRIBUTACIÓN SOBRE EL DETERIORO DEL MEDIOAMBIENTE</b>		
<b>Baleares.</b>	Canon de Saneamiento.  Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente.	Ley 9/1991, de 27 de noviembre.  Ley 12/1991, de 20 de diciembre. (Declarado inconstitucional por SSTC 289/2000, de 30 de noviembre)

<sup>(20)</sup> SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 4º: “... el artículo 6.3 Lofca [...] reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible”.

<b>Galicia.</b>	Canon de Saneamiento de Aguas Residuales.	Ley 8/1993, de 23 de junio.
	Impuesto sobre Contaminación Atmosférica	Ley 12/1995, de 29 de diciembre.
<b>Comunidad Valenciana.</b>	Canon de Saneamiento.	Ley 2/1992, de 26 de marzo.
<b>Asturias.</b>	Canon de Saneamiento.	Ley 1/1994, de 21 de febrero.
<b>La Rioja.</b>	Canon de Saneamiento.	Ley 7/1994, de 19 de julio.
<b>Aragón.</b>	Canon de Saneamiento.	Ley 9/1997, de 7 de noviembre.
<b>Cataluña.</b>	Canon del Agua.	Ley 6/1999, de 12 de julio.
<b>Castilla-La Mancha.</b>	Impuesto sobre determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente.	Ley 11/2000, de 26 de diciembre.
<b>Murcia.</b>	Canon de Saneamiento.	Ley 3/2000, de 12 de julio.
	Impuesto sobre Vertidos al Mar.	Ley 1/1995, de 8 de marzo.
	Canon por Emisiones de Gases contaminantes a la Atmósfera.	Ley 1/1995, de 8 de marzo.
<b>Extremadura.</b>	Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente.	Ley 7/1997, de 29 de mayo.
<b>Andalucía.</b>	Canon por Autorización de Vertidos.	Ley 7/1994, de 18 de mayo.

Fuente: Elaboración propia.

## Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F.D. (1993): “El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares”. Revista Española de Derecho Financiero, nº 79, 1993.

ADAME MARTÍNEZ, F.D. (1996): *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Editorial Comares. Granada.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C, y VILLAR EZCURRA, M. (1999): “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación nº 197-198. Agosto-Septiembre 1999.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (2001): “Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000. IMPUESTOS. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. 2001.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1995): *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Editorial M. PONS. Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1999): “La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña”. Quincena Fiscal, nº 18. Octubre 1999.

BAENA AGUILAR, A. (1996): “Nuevos impuestos ambientales”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 241, 1996.

BORRERO MORO, C.J. (1998): “El Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 248, 1998.

BORRERO MORO, C.J. (1998): “El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad”. Revista IMPUESTOS, nº 18, 1998.

BORRERO MORO, C.J. (1999): “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, RDFHP, nº 102, 1999.

CORS MEYA, F.X. (1993): “Calificación de los cánones sobre el agua”. Revista de Hacienda Autonómica y Local, nº 67. 1993.

GAGO RODRÍGUEZ Y LABANDEIRA VILLOT, X. (1997): “La imposición ambiental en España”. Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 26, 1997.

GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1997): “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”. Hacienda Pública Española, nº 141/142, 1997.

GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1999): *La reforma fiscal verde*. Ed. Mundi Prensa. Madrid.

GÓMEZ CABRERA, C. (1996): “Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: a propósito del Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente”. Revista IMPUESTOS, nº 21, 1996.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (1999): “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”. Revista IMPUESTOS, 1999.

GUERVÓS MAILLO, M.A. (2000): *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. M. PONS. Madrid.

HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F. (1994): “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía). REDF, nº 83, 1994.

HERRERA MOLINA, P.M. (2000): *La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Ministerio de Medio Ambiente. M. PONS. Madrid.

LABANDEIRA VILLOT, X. (1996): “Instrumentos económicos para el control de fenómenos de lluvia ácida: una ilustración para el caso español”. Comunicación presentada en el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. UCM. 22-24 de enero de 1996.

LAGO MONTERO, J.M. (2000): *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Editorial Aranzadi. Pamplona.

PANIAGUA SOTO, F.J. (2001): “La fiscalidad como instrumento económico para la protección del medio ambiente”. Papeles de Economía Española, nº 87, 2001.

ROZAS VALDÉS, J.A. (1997): “El Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 246, 1997.

VAQUERA GARCÍA, A. (1999): *Fiscalidad y medio ambiente*. Editorial Lex Nova. Valladolid.