

A determinación obxectiva na fiscalidade ambiental galega: Imposto sobre a Contaminación Atmosférica e Canon de Saneamento (*)



& *Resumo/Abstract: A determinación obxectiva acadou unha proxección importante nestes últimos anos dentro dos tributos autonómicos ambientais. Fundamentalmente, o réxime baseado en signos, índices, módulos ou magnitudes estendeuse á maior parte dos impostos sobre emisións de gases á atmosfera e aos canons de saneamento. A Comunidade Autónoma (C. A.) de Galicia non foi unha excepción á regra xeral, e tanto no imposto galego sobre a contaminación atmosférica coma no canon de saneamento galego atopamos réximes de determinación obxectiva. Ao seu estudo pormenorizado dedicamos as liñas que seguen.&*

& *Palabras clave: estimación obxectiva, fiscalidade ecolóxica, tributos ambientais, imposto sobre a contaminación atmosférica, canon de saneamento*

1. OS IMPOSTOS «AMBIENTAIS» AUTONÓMICOS CON RÉXIMES DE DETERMINACIÓN OBXECTIVA

Cómpre protexer o medio ambiente, sobre todo no momento actual¹, e o tributo preséntase como un dos instrumentos que o poder público pode empregar para a protección e a reparación deste ben². Neste ámbito, a determinación obxectiva ten unha grande acollida dentro dos tributos ambientais ou ecolóxicos caracterizados pola súa finalidade extra-fiscal, que se ampara dentro do segundo parágrafo do artigo 2.1 da Lei xeral tributaria (LXT) e é conforme ao previsto na nosa Constitución (CE)³. Hai que partir da consideración de que o inconveniente fundamental dos tributos ambientais se atopa nas dificultades que existen para avaliar o custo do dano ambiental e levar a cabo a determinación da base imponible e, polo tanto, a correcta medición do feito imponible do tributo.

O nivel de poder tributario no que se hai que centrar ao tratar os tributos ecolóxicos ou ambientais⁴ desde a óptica da determinación obxectiva é o autonómico, malia que a fiscalidade ambiental vai moito máis aló da tributación autonómica ecolóxica⁵. No que respecta á potestade tributaria das comunidades autónomas en materia de medio natural, o marco vén delimitado polos artigos 148.1.14 e 149.1.23 CE, segundo os cales lle corresponde ao Estado, como unha competencia exclusiva, a lexislación básica sobre protección do medio natural, mentres que as comunidades autónomas quedan relegadas á xestión en materia de protección do medio natural e ás facultades para estableceren normas adicionais de protección.

De feito, os tributos ambientais autonómicos fóronse incrementando nos últimos anos e centráronse no eido da protección do medio e o aproveitamento dos espazos agrarios. Neste momento constitúen, xunto coa materia do xogo e a referida ás grandes extensións de terras improdutivas⁶, unha das grandes materias que configuran o poder tributario efectivo das comunidades autónomas a partir das limitacións que para este se derivan desde a propia Lei orgánica de financiamento das comunidades autónomas (LOFCA)⁷. Lembran Villar Ezcurra e Albiñana García-Quintana que a amplitude destes tributos autonómicos, nalgún caso con falta de moderación, autoriza a expoñer que estes non serven o principio de capacidade económica, agás que se lle dea o significado acomodaticio conveniente en atención ao suposto en que nos atopemos⁸. Iso é debido, recordemos unha vez máis, a que nos enfrontamos a tributos de finalidade extra-fiscal.

A determinación obxectiva como réxime de determinación da base imponible, estimación obxectiva na terminoloxía legal, alcanza unha proxección importante en determinados impostos ecolóxicos autonómicos. A través desta normativa permítese a medición aproximada da contaminación ou degradación do medio natural a partir de certos signos, índices, módulos ou magnitudes. Por este motivo nos seguintes apartados trataremos de levar a cabo un breve estudo de como se proxectan os réximes de determinación obxectiva nos tributos autonómicos, con especial referencia aos galegos, tentando agrupar, na medida do posible, aqueles tributos en que se atopa a determinación obxectiva e que presentan en común, precisamente, esas fórmulas obxectivas de determinación.

Na actualidade, a determinación obxectiva esténdese esencialmente a dous grupos de tributos ecolóxicos autonómicos:

- 1.º Dunha banda, certos impostos autonómicos sobre as emisións de gases á atmosfera.
- 2.º E, doutra banda, os coñecidos como canons de saneamento.

A consideración de boa parte destes tributos como verdadeiros impostos ambientais ou ecolóxicos pódese poñer en cuestión a partir da súa configuración vixente⁹. En particular, as críticas vólvense máis que fundadas nos canons de saneamento. A nosa opción metodolóxica pasa por considerar a fiscalidade ecolóxica, nun sentido amplo, como aqueles tributos vencellados, dalgún xeito, á protección do medio, coas nosas reservas en relación a considerar como verdadeiros tributos ambientais parte dos impostos que abordamos neste apartado. É xustamente este aspecto o que nos levou a incluír unhas comiñas no título do presente apartado. O noso lexislador tenos conceptualizado como tales e nisto seguimos a opción lexislativa, con independencia de que lle dediquemos un mínimo esforzo, dado o obxecto da nosa investigación, a declarar a verdadeira natureza impositiva das figuras tributarias correspondentes.

2. A DETERMINACIÓN OBXECTIVA NOS IMPOSTOS SOBRE EMISIÓNS DE GASES Á ATMOSFERA¹⁰

2.1. Cuestións xerais

Os impostos ecolóxicos que estableceron diferentes comunidades autónomas para gravar a emisión de determinados gases á atmosfera constitúen un dos exemplos máis paradigmáticos en que, non poucas veces, atopamos referida a determinación obxectiva á beira da determinación directa como réxime para determinar a base do imposto¹¹. Cómpre considerar que, entre os impostos sobre emisións¹², os que se refiren a substancias atmosféricas contaminantes son os que demostraron unha mellor aptitude á hora de levar a cabo unha medición do dano ambiental realizado¹³. Neste sentido, podemos salienta catro impostos sobre emisións atmosféricas nos que se estableceron réximes de determinación obxectiva, que son os impostos sobre emisións de Galicia, Castela-A Mancha, Andalucía e Aragón¹⁴.

Existen outras comunidades autónomas con impostos sobre emisións de gases onde unicamente se contempla como réxime de determinación da base imponible a determinación directa (e a indirecta, no caso de que se entenda como tal). Así ocorre, por exemplo, no canon murciano sobre emisións atmosféricas.

No que respecta a estes impostos sobre emisións atmosféricas, é importante ter en conta que, en xeral, boa parte destes tributos tiveron unha maior eficacia recadadora do que ambiental, debido á súa discutible configuración. Se, de forma xeral, podemos afirmar que nos impostos ambientais a maior dificultade deriva da medición do custo da reparación do medio, nos impostos sobre emisións atmosféricas este escollo é especialmente relevante. De aí que sexa preciso conseguir un equilibrio entre a carga impositiva e o custo que implique para as empresas a redución de emisións.

2.2. O Imposto galego sobre a Contaminación Atmosférica (ICA)

O primeiro imposto sobre emisións no que se estableceu un réxime de determinación obxectiva no noso país foi, precisamente, o Imposto galego sobre a Contaminación Atmosférica (ICA), creado pola Lei galega 12/1995, do 29 de decembro (LICA)¹⁵. O feito imponible deste imposto vén constituído pola emisión de determinadas substancias contaminantes á atmosfera, a saber:

- 1.º Dióxido de xofre ou calquera outro composto oxixenado do xofre.
- 2.º Dióxido de nitróxeno ou calquera outro composto oxixenado do nitróxeno¹⁶.

Á medida desta emisión de substancias refírese a base impositiva, constituída pola suma das cantidades emitidas por un mesmo foco emisor¹⁷. En xeral, nos impostos sobre emisións atmosféricas pódese coincidir en que «a base impositiva ten en conta magnitudes ecolóxicas e, concretamente, unidades de contaminación, de modo que a redución do dano ambiental polo suxeito pasivo redunde nunha diminución da súa carga tributaria»¹⁸. Respecto disto, Buñuel González indicou que a emisión de contaminación constitúe a elección máis eficiente da base impositiva nos tributos ecolóxicos, xa que é o que se trata de diminuír, polo que, ao gravala, sería cando se crearían uns maiores incentivos para reducir as emisións por todos os medios posibles¹⁹; aínda que é certo que a miúdo se teñen que elixir bases impositivas diferentes en atención a dificultades técnicas e, esencialmente, de xestión ou aplicación dos tributos²⁰.

O artigo 10.1 b) da LICA habilita unha posible utilización da determinación obxectiva no imposto deducindo a cantidade de contaminantes emitida de indicadores obxectivos vinculados á actividade ou proceso de produción de que se trate²¹. Con todo, deixouse en mans dun decreto da Xunta o establecemento dos supostos en que é de aplicación o réxime de determinación obxectiva e os índices ou módulos que cómpre utilizar en cada caso, así como a súa valoración (Decreto 29/2000, do 20 de xaneiro, polo que se aproba o regulamento do imposto sobre a contaminación atmosférica —en diante, RICA—²²).

O sistema de determinación obxectiva está previsto para o caso de que o suxeito pasivo non teña aparellos de medida ou, polo menos, o 80 % dos combustibles empregados sexan fluídos (art. 9 do RICA)²³. Así, no que respecta a unha das características xerais do réxime, a determinación obxectiva mantense, de acordo coa LXT, como un réxime voluntario²⁴. Hai que enténdelo como voluntario na medida en que o contribuínte pode optar polo réxime de determinación directa, aínda que é certo que para iso deberá asumir o custo dos aparellos de medición²⁵. No RICA prevense dúas fórmulas diferenciadas de estimación: unha prevista para os óxidos de xofre e outra para os óxidos de nitróxeno²⁶.

Non se chega a entender moi ben por que o réxime de determinación obxectiva ve limitado o ámbito subxectivo regulamentariamente, tal e como se establece no decreto galego. Así, van quedar excluídas do réxime as empresas emisoras que utilicen nunha cantidade relevante (a partir do 20 %) combustibles sólidos para a produción de enerxía.

Para tal efecto, convén ter presente que na nosa comunidade autónoma estas empresas son a maioría das que tributan en concepto de ICA²⁷, motivo polo que o ámbito de aplicación do réxime queda moi limitado. É certo que a maioría destas empresas contan con aparellos que permiten a medición directa das emisións e, xa que logo, a tributación que van levar a cabo segue a determinación directa. Iso non debe ocultar os problemas de deslegalización que se presentan na regulación galega e que por vía regulamentaria se limitase o ámbito de aplicación do réxime. Como sinalou González Méndez, «[...] A Administración galega non debería elaborar unha normativa cun destinatario concreto, a pesar de que se queira regular unha realidade empresarial moi determinada, porque se resenten o fundamento e a estrutura xeral do imposto»²⁸.

Tampouco acabamos de comprender demasiado ben algunhas argumentacións que realizou o noso TS cando considerou que, realmente, a determinación obxectiva referida coma tal na normativa galega é un réxime de determinación directa. Neste sentido, recentemente, a sentenza do TS do 13 de marzo do 2007 sinalou que: «[...] aínda que a lei fala de estimación obxectiva, á vista do contido dos artigos oitavo e noveno do decreto, máis ben pode falarse dun modo principal de estimación directa de determinación da base impositiva regu-

lado no artigo oitavo; e, en segundo termo, outro modo supletorio, tamén de estimación directa, establecido no artigo noveno, pois a diferenza entre un e outro método parece radicar, máis que no modo de medición da base imponible, nos aparellos medidores»²⁹. Parece deducirse que o Tribunal entende que o réxime de determinación obxectiva é de determinación directa realmente, por canto a súa diferenza só estriba na ausencia de aparellos medidores. Ao noso modo de ver, o réxime debe ser considerado como determinación obxectiva por canto se acode a uns signos, índices ou módulos para medir a contaminación, de xeito que existe unha diferenza clara á hora de medir a contaminación motivada; iso si, porque non existe un soporte técnico que permita unha determinación directa.

Unha das especialidades do imposto galego é que a determinación obxectiva ten como finalidade a medición da base imponible do mesmo pero con carácter mensual. Iso é conforme á xestión do tributo, onde é precisa a presentación mensual dunha declaración-liquidación nun modelo aprobado para eses efectos³⁰.

Para a determinación da base imponible establécense fórmulas matemáticas que, malia que poidan parecer complicadas nunha primeira ollada, hai que considerar que contribúen á simplificación tributaria. En última instancia redúcese a determinación da base a unha simple operación matemática, evitándose, unha vez máis, incidir en custos fiscais indirectos como consecuencia da esixencia do tributo (véxase a necesidade de establecer sistemas de medida das cantidades de substancias emitidas que se require na determinación directa³¹). Estas fórmulas son coherentes co obxectivo que se persegue a través do imposto ambiental. Ademais, son moi similares, aínda que simplificadas nalgún aspecto, ás que se recomendaron no seu momento no programa europeo CORINAIR³². A simplificación tributaria nos tributos ambientais foi considerada pola doutrina científica como unha das causas que poden desvirtuar o fin ambiental³³. Este argumento non é válido con relación ao imposto galego, aínda que, en liñas xerais, se debería ter en conta.

Desde a perspectiva da análise da determinación obxectiva con relación aos principios constitucionais, estimamos que a técnica que aplicou o lexislador galego é bastante criticable. Deixáronse en mans do desenvolvemento regulamentario determinados aspectos fundamentais do réxime de determinación obxectiva, como sería o seu ámbito subxectivo ou, doutro xeito, os suxeitos que poden ter acceso a el. Situámonos ante unha posible vulneración, sendo así que na remisión regulamentaria se pode incorrer nunha deslegalización de aspectos esenciais que é contraria ás esixencias do principio de reserva de lei. Seguindo as ensinanzas do profesor Ferreiro, debemos considerar que a técnica xurídica utilizarase en modo e dirección contrarios aos principios constitucionais cando ao regulamento se lle conceden determinados campos que están reservados para a lei. Desde a perspectiva da determinación obxectiva, iso ocorrería nos casos en que existe unha mera consideración do réxime como procedemento e se deixa en mans da Administración a fixación dos elementos e suxeitos que poden ou deben estar sometidos a ela³⁴.

3. A DETERMINACIÓN OBXECTIVA NOS CANONS DE SANEAMENTO

3.1. Cuestións previas

Os canons de saneamento³⁵, de acordo coa doutrina maioritaria, son impostos que teñen por finalidade, en liñas xerais, a depuración das nosas augas³⁶. Malia non ser unha cuestión pacífica, o seu carácter impositivo derívase da regulación da cuantificación que se establece

na normativa, dado que a existencia dunha determinada cota tributaria non se vincula á existencia dunha actividade administrativa, como podería ser que se leve a cabo a depuración da auga, senón que se atende ao consumo de auga por parte dos suxeitos pasivos³⁷.

Nestes canons dáse a peculiaridade de que, malia ser un servizo tipicamente local, foi a Administración autonómica a que cobrou protagonismo desde o punto de vista fiscal. Así, desenvolvéronse estes canons de saneamento en detrimento do que podía ser un establecemento de taxas locais referidas a este particular³⁸.

En xeral, na cuantificación destes tributos autonómicos tense en conta a cantidade de auga que obtén o suxeito pasivo e diferénciase entre os usos que este lle dá, de modo que se pode comprobar como a base imponible se determina conforme ao consumo de auga que leva a cabo o suxeito pasivo, que servirá para estimar as descargas realizadas, aínda que para certos supostos —pola súa natureza— se establece a posibilidade dunha cuantificación directa das verteduras efectuadas (véxase fundamentalmente en caso de usos industriais da auga)³⁹.

Pois ben, como nota característica da xeneralidade dos canons de saneamento para aquelas comunidades autónomas que implantaron este tributo propio, podemos sinalar que se habilitou a determinación obxectiva como un dos réximes de determinación da base imponible do imposto⁴⁰. Estas comunidades autónomas son as seguintes: Cataluña, Navarra, Baleares, Valencia, Galicia, Asturias, La Rioja, Aragón, Murcia, Cantabria e o País Vasco⁴¹.

A determinación obxectiva convértese nun réxime de determinación da base imponible cando para a súa determinación existen, ou poden existir, certas dificultades desde o punto de vista técnico, motivadas por circunstancias fácticas, para levar a cabo unha determinación directa. Deste xeito, ocorre algo similar ao que acaece nos impostos autonómicos que gravan as emisións de gases á atmosfera. Os diferentes canons de saneamento do noso país — e nisto o canon galego non é unha excepción— seguiron o precedente orixinario do canon establecido na comunidade catalá, de aí que teñamos que facer unha obrigada referencia a el, á súa evolución e á súa configuración actual.

3.2. O precedente catalán

O actual canon de saneamento catalán ten a súa orixe no Incremento de Tarifa e o Canon de Saneamento da comunidade catalá, regulados pola Lei 5/1981, do 4 de xuño, sobre desenvolvemento lexislativo en materia de evacuación e tratamento de augas residuais de Cataluña. A súa normativa reguladora sería obxecto posteriormente de refundición a través do Decreto lexislativo 1/1988, do 28 de xaneiro, que, pola súa vez, foi substituído, na parte que se refería ao «saneamento», pola Lei 19/1991, do 7 de novembro, de reforma da Xunta de Saneamento, modificada en parte pola Lei 7/1994, do 18 de maio. A día de hoxe, a súa regulación atópase no Decreto catalán 3/2003, do 4 de novembro, onde se refundiu novamente a materia de augas na comunidade catalá⁴².

O Decreto 3/2003 configura uns réximes de determinación de bases diferentes aos establecidos pola Lei 19/1991 e que mereceron diversas críticas doutrinarias⁴³. A este respecto, convén lembrar que esta norma establecía dous sistemas para a determinación da base imponible:

- 1.º O primeiro baseábase no cálculo do consumo de auga que se levou a cabo e para iso habilitábanse dous réximes de determinación: a determinación directa ou a determinación obxectiva.
- 2.º O segundo tomaba como punto de partida a medición da carga contaminante que se realizou⁴⁴.

Pois ben, agora a norma é máis coherente, desde a propia perspectiva da nosa LXT, de xeito que se establecen tres réximes de determinación da base imponible, que está constituída polo volume de auga consumido ou, se non se coñece, polo volume de auga estimado, expresado, en todo caso, en metros cúbicos (art. 67.1).

En primeiro lugar, establécese unha preferencia pola determinación directa mediante contadores homologados, de tal maneira que, con ese fin, os suxeitos pasivos están obrigados a instalar e manter ao seu cargo un mecanismo de medición directa do volume de auga efectivamente consumida (art. 67.5.a). Con carácter xeral, o Decreto catalán prevé que a Administración pode impoñer a instalación de dispositivos de control de caudal ou de contaminación cando faga falta para a planificación hidrolóxica e a consecución de obxectivos de aforro e de calidade da auga. Neste caso, téñense que establecer as medidas de fomento e as liñas de axuda compensatorias (art. 67.8).

A determinación obxectiva prevese para aqueles supostos en que os contribuíntes non contan con sistemas de medición directa, remitíndose ao desenvolvemento regulamentario as fórmulas de cálculo a través deste réxime de determinación de bases tributarias. Os condicionantes que se establecen legalmente son dous, a saber: que o réxime se estableza en atención ao uso de auga que realizan e que o volume de captación se determine regulamentariamente conforme ás características e ás circunstancias do aproveitamento (art. 67.5.b). O réxime establécese con carácter voluntario e os suxeitos pasivos téñense que facer cargo dos custos que se poidan derivar de optar polo devandito réxime (art. 67.6).

A estimación indirecta, aínda que é cuestionable a súa natureza como verdadeiro réxime de determinación da base, ampárase para aqueles casos nos que a Administración non poida determinar a base imponible por medio de ningún dos sistemas de estimación anteriores por mor dalgún destes feitos: a) o incumprimento da obriga de instalar aparellos de medición, sempre que non se optase previamente polo sistema de determinación obxectiva; b) a falta de presentación de declaracións esixibles, ou a insuficiencia ou falsidade das presentadas; c) a resistencia, a escusa ou a negativa á actuación inspectora; d) o incumprimento substancial das obrigas contables [art. 67.5.c]⁴⁵. Neste procedemento obrígaselle á Administración tributaria a ter en conta os signos, os índices ou os módulos propios de cada actividade e, ademais, calquera dato, circunstancia ou antecedente do suxeito pasivo ou doutros contribuíntes que poida resultar indicativo do volume de auga captada, en conformidade co disposto nos apartados a) e c) do artigo 53.3 da LXT.

No que se refire á determinación obxectiva, o sistema é desenvolvido no Anexo 2 do Decreto 3/2003 baixo a rúbrica «Fórmulas de determinación da base imponible do tributo segundo o sistema de determinación obxectiva», onde poderíamos distinguir distintos apartados:

- 1.º Establécese unha fórmula matemática para a determinación do consumo mensual das captacións subterráneas que non teñan instalados dispositivos de medición directa de caudais de abastecemento.
- 2.º Establécese outra fórmula para as subministracións mediante contratos de aforamento, cando o volume de auga utilizada non poida ser medido directamente.
- 3.º Para rematar, nos supostos de recollida de augas pluviais polos usuarios co fin de empregalas en procesos produtivos, a cantidade de auga por ano que cómpre considerar é o equivalente ao dobre do volume dos depósitos de recollida.

A verdadeira medición da carga contaminante ha quedar relegada a certos supostos de usos industriais e asimilables, agrícolas e gandeiros da auga, como xa ocorría de forma simi-

lar coa normativa anterior⁴⁶. Con este fin, establécese que a Axencia catalá da auga —suxeito activo da obriga tributaria—, de oficio ou a instancia do suxeito pasivo, aplicará un tipo de gravame específico a cada usuario ou usuaria industrial da auga segundo unha das modalidades seguintes:

a De acordo cun valor determinado con carácter xeral polo decreto para todos os usos industriais sobre o volume de auga considerado.

b Segundo cantidades individuais, en función da contaminación producida.

Precisamente, é este apartado b) o que se refire a unha determinación da base tributaria en función da contaminación vertida, quedando a súa aplicación en mans da Administración tributaria e do suxeito pasivo do imposto. Para a determinación da cantidade de contaminación, establécese un réxime de determinación directa da carga contaminante e segundo a declaración de uso e contaminación da auga que o suxeito pasivo do tributo está obrigado a presentar. Cando a falta de presentación desa declaración, a súa presentación incompleta ou acreditadamente fraudulenta, non permitan que a Axencia catalá da auga dispoña de todos os datos necesarios para a determinación do tipo específico establecido por normativa, este fíxase de xeito indirecto, podendo utilizar calquera dato ou antecedente relevante para determinar, ou ben datos doutros establecementos do sector ao que pertenza o establecemento.

Desta maneira, as posibilidades de determinación da base impositiva para estes supostos vense reducidas a dúas: determinación directa e indirecta. Con todo, o feito de que a facultade de medir a contaminación vertida a través dun réxime de determinación directa quede reducida ao ámbito de certos usos da auga, principalmente usos industriais, cando así o considere oportuno a Administración ou o suxeito pasivo, lévanos a pensar que esta regulación da cuantificación do imposto desvirtúa en boa parte o obxectivo ecolóxico que se predica⁴⁷.

De aí derivan as acertadas críticas á regulación autonómica dunha parte da nosa doutrina científica, que detectaron na normativa certos aspectos que vincularían o canon catalán a móbiles recadatorios, incorporando o factor de protección natural referido a certas unidades de contaminación e reducíndose a eficacia positiva do imposto na vertente ecolóxica⁴⁸. O obxecto fin e o obxecto material do imposto, seguindo as ensinanzas do profesor Ferreiro, poderíanse distinguir perfectamente. Así, pódese coincidir coa postura de Pagès i Galtés cando distingue entre obxecto-fin do gravame (os beneficios da actuación de saneamento) e o obxecto-material (o consumo da auga)⁴⁹. Desde o punto de vista fáctico, mentres que o lexislador pretendeu gravar a contaminación producida polas verteduras que se realizan no medio hídrico ou, en concreto, os beneficios que se derivan dunha necesaria actuación de saneamento por mor dunha actividade contaminante, realmente o que se gravou foi o consumo da auga, o que fai que quede en dúbida a consideración do imposto como verdadeiro imposto ambiental ou ecolóxico. Unha característica que non é exclusiva do imposto catalán, senón que, máis ben o contrario, sentou precedente na regulación normativa establecida para este particular no seo doutras comunidades autónomas, que estableceron este canon de saneamento como tributo autonómico de seu⁵⁰.

A título xeral, en Cataluña podemos concluír que as normas en materia de cuantificación constitúen o principal motivo polo que non se pode defender que o canon sexa realmente un tributo de finalidade ambiental⁵¹. A configuración legal dos réximes de determinación da base impositiva, entre eles a determinación obxectiva, impide soste-la posición, pese a que o Decreto catalán 3/2003 expresa que crea o canon de saneamento da auga como ingreso

específico do réxime económico-financieiro da Axencia catalá da auga e cuxa natureza xurídica é a de imposto con finalidade ecolóxica (art. 62.1).

3.3. A regulación galega

O canon da Comunidade Autónoma galega constitúe un exemplo de canon de saneamento no que se previu a determinación obxectiva da base imponible. A diferenza doutras normas como a Lei valenciana, a Lei galega 8/1993 define a base imponible e os seus réximes de determinación. A semellanza de todas as regulacións autonómicas, a base imponible está integrada, en xeral, polo volume de auga utilizada ou consumida. Con todo, a normativa prevé que cando a Administración, de oficio ou a instancia do suxeito pasivo, opte pola determinación por medida directa ou por determinación obxectiva singular da carga contaminante, a base consistirá na contaminación efectivamente producida ou estimada expresada en unidades de contaminación (art. 39.1)⁵².

En concreto, a determinación obxectiva prevese para dous supostos:

- 1.º Captacións superficiais ou subterráneas de auga non medida por contador.
- 2.º Cando a base imponible consista na carga contaminante do vertido e esta non fose obxecto de medida directa particularizada⁵³.

O desenvolvemento regulamentario da lei, levado a cabo a través do Decreto 8/1999, confirma estes dous réximes de determinación da base, establecendo a determinación directa como réxime de carácter xeral e restrinxindo a aplicación da determinación obxectiva nos supostos mencionados (artigo 8 do Decreto 8/1999). De xeito coherente, acódesse a unhas fórmulas matemáticas para a concreción do volume de auga en réxime de determinación obxectiva (artigo 9 do Decreto 8/1999).

Nas captacións de augas superficiais ou subterráneas que non instalen dispositivos de medida de caudais e que sexan obxecto de concesión ou resolución administrativa, a base imponible trimestral será o resultado de dividir por catro o caudal anual máximo obxecto de concesión. No caso de captacións subterráneas que non instalen dispositivos de medida directa de caudais, e que non fosen obxecto de concesión nin de resolución administrativa, o consumo mensual, para os efectos da aplicación do canon, avalíase en función da potencia nominal do grupo elevador mediante unha fórmula específica⁵⁴. No caso de aproveitamento de augas pluviais ou de augas superficiais que non instalen dispositivos de medida de caudais nin fosen obxecto de concesión ou resolución administrativa, nos cales a distribución de auga se produza mediante bombeo, a base imponible mensual determinarase por aplicación doutra fórmula na que tamén se ten en conta a potencia nominal do grupo ou grupos elevadores⁵⁵. Neste último caso, se a distribución de auga se produce por gravidade a través dunha ou de varias conducións, a base imponible trimestral determinarase a través dunha fórmula específica que ten en conta a capacidade hidráulica máxima da condución⁵⁶.

García Novoa criticou, no seu día, o problema que supoñía a regulación da determinación obxectiva na lei galega, ao deixar unha ampla marxe de desenvolvemento regulamentario no referente á concreción do réxime. Neste sentido, poñíase de relevo que a lei unicamente apuntaba cara a un réxime de estimación obxectiva singular, polo que había que desbotar fórmulas globais de forfetización en canto serían integrantes de estimacións globais. Con todo, non se aclaraba en sede legal se o réxime debería tomar como base índices ou signos externos ou mecanismos a forfait⁵⁷.

Con independencia do máis ou menos fundadas que resulten as obxeccións doutrinais respecto deste tema⁵⁸, na actualidade esta opción do lexislador é acorde coa que tamén se amparou na LXT. Así, deberíamos lembrar agora que o lexislador tributario previu, con carácter xeral, a determinación obxectiva como réxime de determinación de bases tributarias a partir de signos, datos, módulos ou magnitudes, mais sen concretar a referencia a un réxime baseado en signos internos ou externos á materia imponible dos tributos. De aí que se podería admitir aquí un punto de apoio á opción do lexislador galego en particular, e do lexislador tributario en xeral, cando regulou a determinación obxectiva como réxime.

Ao noso modo de ver, estamos ante unha cuestión que resulta máis conveniente analizar dentro do marco dun axuízamento do réxime de determinación obxectiva desde a perspectiva dos principios de xustiza tributaria e, en especial, do principio de reserva de lei. As críticas, nesta liña, repetíronse e dirixíronse cara ao canon galego, insistindo na ampla discrecionalidade que a lei galega lle viña concedendo á Administración en canto á facultade de optar, así mesmo, por unha das dúas bases amparadas no imposto. Indicouse que esta discrecionalidade podería resultar contraria ao principio de proporcionalidade pero, como manifestou Herrera Molina, «o desenvolvemento regulamentario parece limitar a discrecionalidade no sentido de permitir que o contribuínte opte en todo caso por tributar de acordo coa carga contaminante e permitir tan só que a Administración imponha a tributación de acordo coa carga contaminante cando a cota resultante da devandita medición sexa superior á que se deduza da determinación do canon por volume de auga utilizado»⁵⁹. En calquera caso, semella que a delimitación de aspectos básicos do réxime en favor de evitar dúbidas interpretativas, ou de que a interpretación non quede en mans da Administración, parece o idóneo en certos supostos coma este.

3.4. A realidade actual das normativas autonómicas

A maioría das comunidades autónomas que estableceron canons de saneamento, entre elas Galicia, seguiron o modelo establecido no seu día por Cataluña. Deste xeito, na maior parte das comunidades autónomas nas que se regulou un canon de saneamento como tributo propio, acudíuse a unha determinación da base imponible sobre o consumo de auga que levan a cabo os suxeitos pasivos⁶⁰. E, igualmente, fóra daqueles supostos en que pode ter lugar unha estimación indirecta, establécense os dous verdadeiros réximes de determinación previstos na nosa LXT: a determinación directa e a determinación obxectiva⁶¹. Desde o punto de vista da cuantificación, existen disparidades na estrutura dos diferentes canons de saneamento segundo se fale de usos domésticos ou industriais⁶². Así, mentres que nos usos domésticos adóitase calcular a cota tributaria multiplicando o consumo de auga en metros cúbicos polo prezo do metro cúbico establecido na norma reguladora do tributo, para o caso dos usos industriais ou non domésticos o cálculo da cota ten en conta, normalmente, a carga contaminante derivada da vertedura da industria ao medio hídrico receptor e pódense diferenciar distintos criterios de cuantificación⁶³. Os réximes de determinación obxectiva acadaron ambos os dous usos, aínda que con regulacións específicas en cada comunidade autónoma. Nuns casos serven á estimación do consumo realizado e, noutros, á estimación da carga contaminante da vertedura. A imposibilidade ou a dificultade de levar a cabo, en certas ocasións, unha medición directa da base imponible leva a que o lexislador habilite as determinacións obxectivas.

Para as poucas comunidades autónomas —non é o caso de Galicia— que non acudiron á denominación de réxime de determinación obxectiva —ou estimación obxectiva, seguindo o que di a LXT— cando realmente se establece, polo menos en sede legal, consideramos que conviría facer unha precisión na terminoloxía empregada desde o punto de vista da seguridade xurídica. A enumeración dos réximes de determinación da base impositiva parécenos desexable, igual que se fai na nosa LXT e se segue na xeneralidade das regulacións dos tributos. En ocasións, a regulación resulta un pouco caótica e con termos non totalmente precisos coma «avaliación», «estimación»..., esquecendo, non se sabe moi ben por que, a denominación do réxime no articulado legal.

Como crítica subxacente á xeneralidade dos canons atópase a súa máis que dubidosa finalidade ambiental, substituída por unha finalidade recadatoria. Ademais, tería que considerarse a necesaria modificación de boa parte das regulacións da base impositiva do tributo, posto que tal elemento de configuración debería responder á vertedura ou contaminación e unicamente se debería acudir ao consumo ante problemas de determinación da vertedura ou de forma residual⁶⁴.

4. A PERSPECTIVA COMUNITARIA DA FISCALIDADE ECOLÓXICA E A DETERMINACIÓN OBXECTIVA

A fiscalidade ecolóxica constituíu unha preocupación de ámbito comunitario, sobre todo a partir dos anos noventa do século pasado. O infrutuoso desenvolvemento dunha «ecotaxa» comunitaria non obsta para que nos últimos anos persistan certos traballos no seo da Unión. A contraposición de intereses estatais e o respecto do principio de igualdade supoñen un condicionante fundamental neste eido⁶⁵. Sexa cal sexa a postura que se desenvolva no futuro, é conveniente recoñecer o indubidable avance en fiscalidade ecolóxica que está a ter lugar nos países membros⁶⁶.

Os países escandinavos foron pioneiros no establecemento de ecotaxas, que foi a tendencia habitual no noso contorno comunitario. Finlandia, Noruega, Suecia e Dinamarca teñen impostos sobre as emisións de CO₂; en Holanda existe un imposto sobre os combustibles e outros países como Austria, Reino Unido, Italia, Alemaña e Francia seguiron esta liña de actuación. O noso país, como vemos, insírese neste marco a través de impostos autonómicos.

Os problemas de avaliación da «real-contaminación» motivan que unha estimación da contaminación producida en certos supostos simplifique a cuantificación destes tributos. En efecto, un certo labor de estimación pode facilitar a xestión dos impostos ecolóxicos. Nuns casos óptase por unha avaliación a tanto alzado que permita o cálculo das cotas tributarias do imposto a partir de cantidades fixas que hai que aplicar sobre a contaminación producida. Alén diso, en ocasións pódese habilitar unha opción de tributar conforme a unha estimación da contaminación que se considera que se pode producir. A simplicidade dunha determinación obxectiva neste ámbito comporta múltiples vantaxes. Sempre se opón a contribución conforme á «real contaminación» e, se non hai máis remedio, o respecto do principio contaminador-pagador. Con todo, a flexibilidade na interpretación de todas estas premisas coaduxa na operatividade da norma tributaria e no fácil cumprimento daqueles que teñen que aplicala.

Se a maior parte dos países comunitarios previu a determinación directa como o réxime xeral e único para a cuantificación tributaria no marco dos impostos ecolóxicos, en certos supostos a previsión de réximes de determinación obxectiva pode ser beneficiosa tanto para

a Administración como para os obrigados tributarios. Neste sentido, é no noso país onde se desenvolveu esta vía con especial énfase. Como apoio a esta alternativa, coincidimos en que a previsión de economías de opción contribúe ao avance da operatividade do sistema, e a fiscalidade ecolóxica é un ámbito onde a «estimación» pode contribuír á eficacia, simplicidade e axilidade da xestión tributaria.

A simplificación na fiscalidade ecolóxica ten que constituír un obxectivo que hai que lograr no seo da Unión Europea xa desde as mesmas regulacións estatais. Esa simplificación débese manifestar en dous ámbitos:

- Por unha banda, na non-proliferación en balde de tributos referidos á mesma realidade. Un exemplo da simplificación atopámolo no ordenamento francés, onde a actual *taxe générale sur les activités polluantes* (TGAP), creada pola Lei de orzamentos francesa para o ano 1999, pretendeu refundir diferentes impostos que recaían sobre actividades contaminantes⁶⁷. Como sostiveron os profesores Beltrame e Montagnier, ese tributo serviu para ordenar a fiscalidade ambiental desenvolvida de xeito «anárquico» con anterioridade⁶⁸. Tal labor de simplificación non é contrario á necesidade, cada vez maior, de introducir gravames adaptados a vías de contaminación especialmente «multiplicadas» nos últimos anos⁶⁹.
- Por outra banda, a maiores, a simplificación na cuantificación tributaria pode servir para unha mellor operatividade da fiscalidade e a liberación de custos indirectos excesivos para os obrigados tributarios; aínda que o establecemento de determinacións obxectivas debe ter unha marxe reducida de actuación, supoñendo unha opción tributaria para casos concretos que non obste en nada para a previsión xeral do réxime de determinación directa.

A previsión dun reducido campo de actuación da determinación obxectiva é o camiño desexable na tributación ecolóxica. O mesmo desenvolvemento tecnolóxico, que abarate os custos fiscais indirectos que de tal imposición se poden derivar, está chamado a reducir o ámbito de aplicación do réxime. Á espera de conseguir isto, a determinación obxectiva pode ser considerada como unha opción simplificadora, ás veces necesaria, na imposición dun fenómeno real —a degradación do medio natural— que non sempre resulta fácil traer ao campo da tributación.

5. CONCLUSIÓNS

- Nos impostos ecolóxicos, a determinación obxectiva tivo unha acollida salientable. O nivel de poder tributario en que cómpre centrarse ao tratar estes tributos ecolóxicos ou ambientais desde a óptica da determinación obxectiva é o autonómico. O ámbito da determinación obxectiva esténdese fundamentalmente a dous grupos de tributos ecolóxicos na actualidade: por unha parte, certos impostos autonómicos sobre as emisións de gases á atmosfera e, por outra parte, os coñecidos como canons de saneamento.
- Nos impostos sobre a emisión de gases á atmosfera estableceuse un réxime de determinación obxectiva en moitas das comunidades autónomas que acolleron este imposto, como se fixo en Galicia, Andalucía, Castela-A Mancha e Aragón. En xeral, e en Galicia en particular, habilítase unha posible utilización da determinación obxectiva no imposto deducindo a cantidade de contaminantes emitida de indicadores obxectivos vencellados á actividade ou proceso de produción de que se trate. No que se refire aos canons de saneamento, a maioría das comunidades autónomas que estableceron

canons de saneamento, entre elas a nosa comunidade autónoma, seguiron o modelo establecido no seu día por Cataluña. Deste xeito, alí onde se regulou un canon de saneamento como tributo propio acudiuse a unha determinación da base impositiva sobre o consumo de auga que levan a cabo os suxeitos pasivos, habilitando, para certos supostos, unha determinación obxectiva. Como crítica subxacente á xeneralidade dos canons, desde a propia óptica da cuantificación, atópase a súa máis que dubidosa finalidade ambiental, substituída por unha finalidade recadatoria.

- A determinación obxectiva debe existir como un réxime optativo en boa parte da imposición ambiental. A razón é que a fiscalidade ecolóxica presenta limitacións que entroncan co propio obxecto gravado: o medio natural. A determinación directa da degradación do medio é un aspecto complicado e, aínda que sempre é desexable, non por iso debe excluír a admisión de determinacións obxectivas baseadas en correctos estudos preparatorios e que sosteñan a propia articulación do conxunto de normas establecido polo lexislador. Existen dificultades que derivan da natureza dos obrigados tributarios implicados e limitacións derivadas da tecnoloxía ou do seu alto custo. De todas estas motivacións extráese que non resulta idónea a esixencia xeneralizada de instalar aparellos que permitan a medición directa das emisións ou consumos que poida levar a cabo, en cada caso, o obrigado tributario, incidindo coa súa actividade no medio. A única solución é atender ao principio de proporcionalidade e establecer un equilibrio onde a Administración tributaria e o contribuínte poidan ver satisfeitos os seus intereses respectivos.
- Os réximes de determinación obxectiva no noso ordenamento constitúen a canle óptima para a conciliación de intereses. A súa defensa está xustificada, xa que contribúen á seguridade xurídica dos suxeitos implicados na relación obrigacional, diminúen as súas obrigas, permiten o cumprimento dos fins perseguidos pola Administración e eríxense en sistemas simples sobre a base de aplicación de fórmulas matemáticas; iso si, con limitacións que dificulten a aparición de réximes infundados que só atendan aos intereses dunha das partes da obriga tributaria ou a motivos puramente recadatorios. A configuración do réxime como unha opción para os obrigados tributarios e a voluntariedade do réxime —que require a nosa LXT— ten que funcionar como un dos parámetros de axuizamento deste para todos aqueles supostos en que se poida establecer na fiscalidade ecolóxica. Desde a perspectiva da xustiza tributaria, a lei debería establecer e delimitar os elementos fundamentais dos réximes.
- A simplificación na fiscalidade ecolóxica ten que constituír un obxectivo que cómpre conseguir no seo da Unión Europea. A previsión dun reducido campo de actuación da determinación obxectiva é o camiño desexable na tributación ecolóxica. O mesmo desenvolvemento tecnolóxico, que abarate os custos fiscais indirectos que de tal imposición se poden derivar, está chamado a reducir o ámbito de aplicación do réxime. Á espera de conseguir isto, a determinación obxectiva pode ser considerada como unha opción simplificadora, ás veces necesaria, na imposición dun fenómeno real como é a degradación do medio natural, que non sempre resulta fácil traer ao campo da tributación.

Notas

- (*) Este traballo foi elaborado no marco do proxecto de investigación da Xunta de Galicia «O proceso de integración europea: Constitución, Administracións territoriais e Dereito Financeiro» (PGIDIT05CS039901PR).
- 1 Na nosa comunidade vén de aprobarse a Lei 10/2008, do 3 de novembro, de residuos de Galicia (DOGA do 18 de novembro do 2008). A nivel estatal, lembremos que, nos últimos tempos, se aprobaron a Lei 26/2007, do 26 de outubro, de responsabilidade ambiental (RCL 2007\1925) e a Lei 34/2007, do 15 de novembro, de calidade do aire e protección da atmosfera (RCL 2007\2066).
 - 2 PITA GRANDAL, A. M. 1998. «Sistema tributario y medio ambiente», en VV. AA. *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo I. Montevideo: Fundación de cultura universitaria (583).
 - 3 Como precisa Baena Aguilar, a creación *ex novo* con finalidade primordialmente ecolóxica é unha opción do lexislador tributario plenamente constitucional, aínda que deberá respectar determinadas limitacións («Nuevos impuestos ambientales (I)», *RDFHP*, n.º 241, 1996 (567 e 568)). Polo demais, a reforma fiscal ecolóxica foi considerada como símbolo da fiscalidade do século XXI por E. Prados García, no seu traballo: «La ecotasa balear: algunas reflexiones para el debate sobre la imposición ambiental», *Impuestos*, Tomo I, 2002 (234).
 - 4 Unha das poucas normas en que estes tributos aparecen coa denominación de tributos «ambientais» é a Lei vasca 3/1998, do 27 de febreiro, na que se regula a protección do medio natural (RCL 1998\1104).
 - 5 Así, por exemplo, no ámbito estatal abórdase o estudo de dous grupos de tributos (os que se refiren ao sector hidráulico e os relativos a consumos específicos), sen esquecer as medidas ecolóxicas que se poden atopar en normativas sectoriais ou gravames recadatorios en sentido estrito. Véxase VAQUERA GARCÍA, A. 1999. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova (21).
 - 6 Véxase VICENTE-ARCHE COLOMA, P. 1994. «Reflexiones sobre los impuestos propios de las CC. AA.», *Palau 14*, n.º 23 (7). Como manifestou Baena Aguilar: «o efecto expulsión do art. 6.2 da Lei Orgánica de Financiamento das Comunidades Autónomas sobre as posibilidades de imposición propia das Comunidades Autónomas cara a feitos impositivos constituíu, sen dúbida, un campo abonado para a extrafiscalidade dos impostos rexionais» («Nuevos impuestos...», op. cit. (573)).
 - 7 Como sinalan Magadán Díaz e Rivas García, «...os tributos ambientais abren novas vías de financiamento para as facendas autonómicas, apoiados nun sistema que non responde aos principios de legalidade, capacidade e seguridade, co cal aumentábase disimuladamente a presión fiscal e os contribuíntes soportan mellor os tributos. Así, atopámonos ante un sistema de tributación anestesiante...» («Los tributos medioambientales en el marco de la financiación autonómica», *Impuestos*, Tomo II, 1997 (1345)). En relación aos tributos autonómicos sobre as emisións contaminantes, Adame Martínez recorda que a imposición sobre vehículos non esgota a esfera de actuación das comunidades autónomas en materia de protección da atmosfera, e os entes territoriais poden crear outros tributos con esta finalidade (*Los tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996 (645)).
 - 8 «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», *CEF-RCT*, n.º 197-198, 1999 (56).
 - 9 Alén disto, sobre os diferentes problemas que presenta a opción polos tributos ambientais, véxase GARCÍA NOVOA, C. 2007. «Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica», *NUE*, n.º 274 (61-69).
 - 10 Como unha opción que cómpre ter en conta na imposición sobre a emisión de substancias contaminantes, Adame Martínez mencionou a posibilidade de que os tributos autonómicos que se poidan crear para gravar tales emisións poderían adoptar a forma de impostos ou taxas proporcionais ás emisións contaminantes á atmosfera, ao xeito dunha taxa francesa derogada (*Taxe sur les rejets de substances polluantes dans l'atmosphère*) que se introduciu no ano 1985 polo Decreto 85-582, do 7 de xuño, e que se modificaría con posterioridade a través do Decreto 90-389, do 11 de maio. Véxase *Los tributos propios...*, op. cit. (646-649).
 - 11 Nesta materia hai que ter en conta certas iniciativas comunitarias, como a proposta de directiva do Consello, do 30 de xuño de 1992, relativa ao imposto sobre o dióxido de carbono e a enerxía e a reforma do 10 de maio de 1995, que aínda non lograron o seu obxectivo no seo da Unión. Así mesmo, coincídese ao afirmar un estado de opinión en favor de establecer un imposto sobre as emisións de carbono e a enerxía procedente do carbón e do petróleo no ámbito da OCDE. Véxase Baena Aguilar, Á. «Nuevos impuestos...», op. cit. (570-572).
 - 12 Cómpre considerar que a protección da atmosfera se pode instrumentar, fundamentalmente, a través de tributos ou ben sobre as emisións ou ben sobre os produtos susceptibles de provocalas (HERRERA MOLINA, P. M. 2000. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons (284)).
 - 13 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», *Impuestos*, Tomo II (327 e 328).
 - 14 Neste ámbito hai que coincidir en que, de acordo coa concepción tradicional do dominio lóxico, semella correcta a opción que descartou o establecemento dunha taxa por aproveitamento especial do dominio público atmosférico en favor do imposto como categoría tributaria (Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (88)).
 - 15 LG 1995\350.
 - 16 Art. 6 LICA e art. 5.1 RICA. No futuro, tal e como aconteceu noutras comunidades, deberíase considerar a posibilidade de ampliar as substancias gravadas. Neste sentido, véxase LAFONT SENDINO, S. 2007. «Perspectivas futuras de la fiscalidad ambiental en Galicia. Propuesta de nuevas figuras tributarias», *NUE*, n.º 274 (90, 91 e 102).
 - 17 Art. 8 LICA e 7 RICA.
 - 18 Véxase González Méndez, A. «La configuración...», op. cit. (319 e 320).
 - 19 BUÑUEL GONZÁLEZ, M. 2004. «Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible», en Buñuel González, M. (dir.). *Tributación ambiental: Teoría, práctica y propuestas*. Madrid: Civitas (57).
 - 20 *Ibidem* (57 e 58).

- 21 A nosa doutrina cuestionou a constitucionalidade do imposto galego a partir do gravame indiscriminado das emisións lícitas ou ilícitas e a lesión do principio de capacidade económica con relación ás emisións ilícitas, respecto das cales o imposto resultaría unha medida innecesaria. Véxase Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (286). Con carácter xeral, o Tribunal Superior de Xustiza de Galicia reiterou en diversos pronunciamentos a facultade da Comunidade Autónoma galega para establecer este tributo e a súa non conculación dos principios de xeneralidade, igualdade e capacidade económica. En xeral, sobre a constitucionalidade do imposto a partir do contido dos principios de xustiza tributaria, véxase ADAME MARTÍNEZ, F. D. 2007. «El Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica en Galicia», *NUE*, n.º 274 (10-23). Comentando a posición do TS nesa liña, véxase NOVO CABRERA, M. e J. Portero Fontanilla. 2007. «Sobre la oposición al Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica en Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre) basada en la posible inconstitucionalidad de la misma», *NUE*, n.º 274, 2007 (105-111).
- 22 LG 2000\67.
- 23 Cómpre ter presente que son suxeitos pasivos do imposto, como contribuíntes, as persoas ou entidades que sexan titulares das instalacións ou actividades que emitan as substancias contaminantes obxecto de imposición (art. 7 LICA e art. 6 RICA).
- 24 Rozas Valdés, Vázquez Cobos, Aparicio Pérez e Álvarez García apuntaron que en liña de principio e de forma implícita a regulación galega supón que o contribuínte pode optar pola determinación directa ou obxectiva, instalando ou non sistemas de medición «Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos», en Herrera Molina, P. M. (dir.). 2006. *Tributos locales y autonómicos*. Cizur Menor, Navarra: Thomson-Aranzadi (550)).
- 25 Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (285).
- 26 Baena Aguilar considera que, respecto da determinación obxectiva, resulta censurable a deslegalización contraria ao principio de reserva de lei que realiza o art. 10.2 en favor do decreto para a fixación dos índices ou os módulos, en liña co previsto na LIRPF e na LIVA («Nuevos impuestos...», op. cit. (581)).
- 27 Por outra banda, hai que ter en conta que o establecemento dun mínimo exento nunha cantidade elevada —de mil toneladas de contaminación— leva a que o ICA só afecte a suxeitos moi sinalados, malia que, *a priori*, podería ser contribuínte calquera suxeito contaminante. En concreto, cómpre citar como entidades afectadas na actualidade a: Endesa, Unión Fenosa, Repsol Petróleo, Aluminio español, Aluminio España e Encesa (Chico de la Cámara, P. e P. M. Herrera Molina. «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», en *Tributación ambiental...*, op. cit. (192)). Vaquera García sostivo que é necesario que os tributos sobre a contaminación atmosférica teñan un mínimo exento que non sexa demasiado reducido —o que levaría a un exceso de declaracións e a un custo administrativo excesivo ante a escasa recadación a que darían lugar— nin demasiado elevado, porque se reducirían os suxeitos pasivos a uns poucos, como sucede actualmente en Galicia («La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales», *NF*, n.º 3, 2006 (34)).
- 28 «La configuración...», op. cit. (327).
- 29 Véxase o SX 7.º da STS do 13 de marzo do 2007 (RX 2007\1844).
- 30 En particular, a declaración-liquidación tense que presentar na Consellería de Economía e Facenda correspondente á situación xeográfica do foco emisor (art. 13 RICA), con independencia da declaración-resumo anual, que se ten que presentar no mes de marzo de cada ano, así mesmo, a través dun modelo aprobado con ese fin (art. 14 RICA).
- 31 Véxanse o art. 10.1.a LICA e o art. 8 RICA.
- 32 Nesta liña de argumentación, González Méndez considera que se trata dunha formulación lóxica e que a configuración e determinación da base imponible do ICA, na medida en que cumpre coas esixencias dos principios de xustiza tributaria, a finalidade de mellora ambiental e a técnica xurídica, pode constituir un modelo a seguir por outras administracións que persigan un obxectivo de calidade atmosférica en atención ás súas circunstancias particulares («La configuración...», op. cit. (327)).
- 33 Neste sentido, Carbajo Vasco e Herrera Molina indican que, en especial nos impostos sobre produtos, a simplificación propia dos tributos ambientais pode chegar a desvirtuar o seu fin ambiental («Marco general jurídico de la tributación ambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario», en *Tributación ambiental...*, op. cit. (90-92 e 135)).
- 34 «Derecho Tributario y orden democrático», en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 304.
- 35 Desde unha perspectiva práctica, pódese indicar que o canon de saneamento é un tributo autonómico que ten como contribuínte o usuario final e como substituto a entidade subministradora, que o repercute na correspondente factura da auga. Cómpre ter presente que na factura-tipo da auga (recibo da auga) se incorporan diferentes conceptos retributivos, un dos cales é o canon de saneamento, xunto ao que se atoparían a cota de consumo de auga e a cota de servizo, o canon de regulación, o canon de rede de sumidoiros e o IVE. Vázquez Cobos, C. «La fiscalidad de las aguas en España», en M. Buñuel González (dir.). *Tributación ambiental...*, op. cit. (153 e 154).
- 36 Advirte Baena Aguilar que, na imposición propia autonómica, o campo onde se acadou un maior desenvolvemento é o da auga («Nuevos impuestos...», op. cit. (575)).
- 37 Con independencia de que, como apunta Vaquera García, o obxectivo final do tributo sexa financiar o gasto que corresponde ao tratamento das augas residuais, o que non supón ou representa unha actuación da Administración (*Fiscalidad...*, op. cit. (359)).
- 38 Por iso é polo que se mantivo que, no futuro, sería desexable a adaptación do marco xurídico á situación de feito, ou viceversa, de modo que ou ben as comunidades autónomas, unha vez establecidos os sistemas de saneamento, lle entreguen a explotación ao titular, ou ben tome carta de natureza xurídica a titularidade autonómica sobre saneamento en alta e non simplemente a título de derogación ou subrogación. Este razoamento levou a concluír que por iso non ten moito sentido que a tarifa dun servizo de saneamento, unha vez que se estableceu de forma completa, teña o carácter de imposto autonómico (Fernández Pérez, D. V. «La equidad, requisito de calidad en un servicio de agua urbana», relatorio presentado no I Congreso sobre Xestión e Planificación de Augas «El agua a debate desde la Universidad. Por una nueva cultura del agua», celebrado en Zaragoza entre os días 14 e 18 de setembro de 1998, extraído do enderezo web http://www.us.es/ciberico/archivos_acrobat/zaraponenfermand.pdf, pp. 3 e 4). Sobre a fundamentación dos canons de saneamento, Castillo López recorda que son numerosas as razóns, de natureza diversa, que lles serven como xustificación, entre as que se poderían destacar, entre outras, razóns de eficiencia económica, vantaxes desde o punto de vista espacial e argumentos de tipo institucional («Los tributos ecológicos y el agua», *Impuestos*, Tomo II, 1998 (422)).

39 *Ibíd.*, pp. 359 e 360.

40 Na actualidade, o canon de saneamento está establecido en trece comunidades autónomas. Véxase Rozas Valdés, J. A., C. Vázquez Cobos, A. Aparicio Pérez e S. Álvarez García. «Impuestos ecológicos...», op. cit. (577)

41 Como normas básicas en Galicia cómpre ter en conta as seguintes: A Lei 8/1993, do 23 de xuño, reguladora da administración hidráulica e o Decreto 8/1999, do 21 de xaneiro, polo que se aproba o regulamento de desenvolvemento do título IV da Lei 8/1993, reguladora da administración hidráulica, relativo ao canon de saneamento (LG 1993\183 e LG 1999\32).

42 LCAT 2003\787.

43 Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (364).

44 Artigo 22 da Lei 19/1991, do 7 de novembro, de reforma da Xunta de Saneamento (LCAT 1991\459).

45 Este artigo é conforme ao previsto con carácter xeral para a estimación indirecta no artigo 53.1 da LXT. Como motivo específico que habilita a estimación indirecta no canon catalán establécese o incumprimento da obriga de instalar aparellos de medición para aqueles supostos en que non se optou pola determinación obxectiva. Desde o punto de vista sancionador, o artigo 77.6.f) do Decreto 3/2003 considera infracción simple: A falta de instalación de aparellos de medición para o cálculo da base impositiva segundo o sistema de estimación directa con incumprimento da obriga á que fan referencia os apartados 5.a) e 7 do artigo 67, que ten que ser sancionada cunha multa de 150 a 900 euros. Iso para os supostos en que os suxeitos pasivos non opten pola determinación da súa base impositiva a través da determinación obxectiva, caso no que a conduta non será constitutiva de infracción tributaria ningunha.

46 Vaquera García, A. *Fiscalidad...*, op. cit. (364).

47 Nesta liña xa se pronunciou Vaquera García coa anterior normativa autonómica (*ibíd.*, p. 364).

48 *Ibíd.* (365).

49 Pagès i Galtés, J. 1995. *Fiscalidad de las aguas*. Madrid: Marcial Pons (366).

50 Iso levou a García Novoa a soste, xa con relación ao canon de saneamento galego, que a pretendida prestación ecolóxica que se integra detrás do canon vese frustrada na súa finalidade a partir da integración no feito impositivo do consumo ou utilización potencial ou real de auga de calquera procedencia («El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma gallega», *RDFHP*, n.º 241, 1996 (594)).

51 En palabras de Vaquera García, a grandes trazos, a cuantificación impediu a finalidade de protección ambiental do tributo (*Fiscalidad...*, op. cit. (364)).

52 Como indicou Villaverde Gómez, atopámonos cunha redacción extraordinariamente confusa e, polo tanto, moi desafortunada, onde é importante se o procedemento se inicia de oficio ou a instancia de parte en canto aos gastos derivados da medición. Véxase o seu traballo «El Canon de Saneamiento y la fiscalidad hidrológica en Galicia», *NUE*, n.º 274, 2007 (137 e 138).

53 Artigo 39.3 da Lei 8/1993.

54 O grupo de elevación da auga é un sistema tecnolóxico, de tipoloxía e complexidade variable, que permite a súa captación. A fórmula establecida é a seguinte: $Q = 25.000 \times P / h \cdot 20$ («Q» é o consumo mensual facturabile expresado en metros cúbicos; «P» é a potencia nominal do grupo ou grupos elevadores expresada en quilovatios, e «h» é a profundidade dinámica media do acuífero na zona considerada, expresada en metros).

55 A fórmula para estes supostos será: $Q = 25.000 \times P / 20$ («Q» é o consumo mensual facturabile expresado en metros cúbicos; «P» é a potencia nominal do grupo ou grupos elevadores expresada en quilovatios).

56 Neste caso debe realizarse a operación: $Q = 454 \times Q_m$ (onde «Q» é o consumo trimestral facturabile expresado en metros cúbicos e «Q_m» a capacidade hidráulica máxima da condución expresada en metros cúbicos por hora).

57 García Novoa, C. «El canon de saneamiento...», op. cit. (625).

58 Outras dúbidas sobre a constitucionalidade do imposto galego apuntan á problemática de que este se poida referir a verteduras tanto lícitas coma ilícitas (Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (268)).

59 *Ibíd.* (268).

60 As voces que se alzaron solicitando canons similares para outras comunidades autónomas non foron poucas. Sobre este particular, pódese observar o traballo de CASTILLO LÓPEZ, J. M. 1999. «Un canon de saneamiento y depuración de aguas residuales para Andalucía», *Medio Ambiente y Derecho*, n.º 2, extraído do enderezo web <http://www.cica.es/aliens/gimadus/JOR-CA-3.html>. Neste artigo trátase de xustificar a idoneidade de establecer un canon de saneamento para a comunidade andaluza propoñendo unha regulación básica deste. Como extensión deste artigo, pódese ver CASTILLO LÓPEZ, J. M. 1998. *La reforma fiscal ecológica*. Granada: Comares (287-311).

61 De forma xeral, pódese soste o gravame real do consumo de auga, malia que a finalidade impositiva se dirixa ás verteduras no medio hídrico.

62 Lembremos que nas regulacións autonómicas, por norma xeral, se consideran usos domésticos os consumos de auga realizados en vivendas que dean lugar a augas residuais xeradas principalmente polo metabolismo humano e as actividades domésticas, mentres que son usos non domésticos ou industriais os consumos de auga non efectuados desde vivendas ou realizados desde locais e establecementos utilizados para efectuar calquera actividade pecuaria, comercial ou industrial ou de servizos.

63 Rozas Valdés, J. A., C. Vázquez Cobos, A. Aparicio Pérez e S. Álvarez García. «Impuestos ecológicos...», op. cit. (577 e 578).

64 Esta crítica foi individualizada fronte ao canon de saneamento asturiano por J. Pedreira Menéndez en: «El canon de saneamiento del Principado de Asturias», *IF*, n.º 49, 2002 (124).

65 Aínda que esta non foi a única dificultade que atoparon certas propostas como a presentada en 1992 para a implantación de impostos indirectos sobre o consumo de enerxías relacionadas coa emisión de dióxido de carbono; e podemos mencionar outras, como a oposición das organizacións industriais máis relevantes ou as reservas manifestadas pola ciencia económica en canto á súa dubidosa poten-

cialidade para reducir as emisións e a súa capacidade de xerar outras distorsións. Véxase «La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea», *NUE*, n.º 122, 1995 (121). Sobre este particular, véxase tamén LÓPEZ GORDO, J. F. 2006. *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kyoto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*. Tese de doutoramento. Granada (480).

66 Sobre os límites á fiscalidade ambiental a partir da xurisprudencia do TXCE, véxase CHICO DE LA CÁMARA, P. 2004. «Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *NUE*, n.º 237 (31-45).

67 Actualmente engloba ata un total de 8 actividades, a saber:

- 1) o almacenamento e a eliminación dos residuos;
- 2) a emisión á atmosfera de substancias contaminantes;
- 3) a engalaxe de aeronaves sobre os aeródromos que reciben tráfico público;
- 4) a produción de aceite usado;
- 5) os preparados para deterxentes e produtos suavizantes para a roupa;
- 6) os materiais de extracción;
- 7) os produtos antiparasitarios de uso agrícola e asimilados;
- 8) a autorización de explotación e a explotación de establecementos industriais e comerciais que presentan riscos particulares para o medio.

68 «L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française», *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 68, 1999 (135-137).

69 MARX, N. F. 2002. «De l'environnement aux eco-taxes planétaires», *Revue Fiscalité européenne et Droit International des affaires*, n.º 2 (6).

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. 1993. «Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 37.
- 1996. *Los tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996.
- 2003. «Los tributos ambientales de las Comunidades Autónomas desde la perspectiva constitucional», en A. M. Pita Grandal (dir.). *Hacienda Autonómica y Local*. Santiago de Compostela: Tórculo Edicións.
- 2007. «El Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica en Galicia», *NUE*, n.º 274.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. 1995. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons.
- 1996. «El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia», *REGAP*, n.º 12.
- 1999. «El canon sobre el agua de la Ley 6/1999, de 12 de julio, de ordenación, gestión y tributación del agua», *QF*, n.º 18.
- 2000. «La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de Derecho positivo», *CEF-RCT*, n.º 202.
- ÁLVAREZ VILLAMARÍN, X. C., A. Gago Rodríguez e X. Labandeira Villot. 1997. «Características de una nueva propuesta de reforma fiscal: la reforma fiscal verde», *Palau 14*, n.º 30.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. 1991. *Régimen fiscal de las aguas*. Madrid: Civitas.
- 2001. «El impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en el marco de la financiación autonómica», *Justicia administrativa-Revista de Derecho Administrativo*, n.º 13.
- BAENA AGUILAR, Á. 1996. «Nuevos impuestos ambientales (I)», *RDFHP*, n.º 241.
- BELTRAME, P. e G. Montagner. 1999. «L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française», *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 68.
- BORRERO MORO, C. J. 1998. «El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica», *RDFHP*, n.º 248.
- 1999. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos.
- 1999. «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», *Civitas-REDF*, n.º 102.
- 2001. «Límites del Derecho Comunitario a los tributos ambientales», *NUE*, n.º 193.
- 2004. *La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿Presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*. Navarra: Thomson-Aranzadi.
- 2007. «Un sueño frustrado. (La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)», *QF*, n.º 3-4.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (dir.). *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*. Madrid: Civitas.
- CARBAJO VASCO, D. 1990. «Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea», *Noticias de la CEE*, n.º 71.
- CAREAGA MATA, A. M. 1999. «Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado único [Comentarios a la Comunicación de la Comisión "Impuestos y gravámenes medioambientales en el Mercado único" COM (97)9]», *Impuestos*, Tomo I.
- CASTILLO LÓPEZ, J. M. 1998. *La reforma fiscal ecológica*. Granada: Comares.
- 1998. «Los tributos ecológicos y el agua», *Impuestos*, Tomo II.
- 1999. «Un canon de saneamiento y depuración de aguas residuales para Andalucía», *Medio Ambiente y Derecho*, n.º 2. Disponible no endereço <http://www.cica.es/aliens/gimadus/JOR-CA-3.html>.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. 2004. «Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *NUE*, n.º 237.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. 1996. «La fiscalidad autonómica en materia medioambiental: su aplicación en Galicia», *CT*, n.º 80.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. e A. Nogueira López. 1996. «Unha forma de intervención administrativa na protección do medio ambiente», *REGAP*, n.º 12.
- FERNÁNDEZ PÉREZ, D. V. «La equidad, requisito de calidad en un servicio de agua urbana», relatorio presentado no I Congreso sobre Xestión e Planificación de Augas: *El agua a debate desde la Universidad. Por una nueva cultura del agua*, celebrado en Zaragoza entre os días 14 e 18 de setembro de 1998. Disponible no endereço http://www.us.es/ciberico/archivos_acrobat/zaraponenfernand.pdf.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. 1998. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Marcial Pons.

- 2006. *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones* (25.ª ed.). Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez e J. M. Tovillas Morán. 2008. *Curso de Derecho Tributario* (3.ª ed.). Madrid-Barcelona-Bos Aires: Marcial Pons.
- GARCÍA NOVOA, C. 1996. «El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma gallega», *RDFHP*, n.º 241.
- 2002. «El Reglamento del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica. Puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001», *JT*, Tomo II.
- 2007. «Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica», *NUE*, n.º 274.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M. 1996. *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. 2002. «La configuración y estimación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental», *Impuestos*, Tomo II.
- HERRERA MOLINA, P. M. 2000. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons.
- (dir.) 2006. *Tributos locales y autonómicos*. Cizur Menor, Navarra: Thomson-Aranzadi.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. 1998. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares.
- 1994. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Madrid: BOE.
- LAFONT SENDINO, S. 2007. «Perspectivas futuras de la fiscalidad ambiental en Galicia. Propuesta de nuevas figuras tributarias», *NUE*, n.º 274.
- LONDON, C. 2001. *Environnement et instruments économiques et fiscaux*. París: L.G.D.J.
- 2005. «Protection de l'environnement: les instruments économiques et fiscaux», *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 90.
- LÓPEZ GORDO, J. F. 2006. «Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kyoto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero», tese de doutoramento. Granada.
- MAGADÁN DÍAZ, M. e J. Rivas García. 1997. «Los tributos medioambientales en el marco de la financiación autonómica», *Impuestos*, Tomo II.
- MARX, N. F. 2002. «De l'environnement aux eco-taxes planétaires», *Revue Fiscalité européenne et Droit International des affaires*, n.º 2.
- NOVO CABRERA, M. e J. Portero Fontanilla. 2007. «Sobre la oposición al Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica en Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre) basada en la posible inconstitucionalidad de la misma», *NUE*, n.º 274.
- PAGÈS I GALTÉS, J. 1995. *Fiscalidad de las aguas*. Madrid: Marcial Pons.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. 2002. «El canon de saneamiento del Principado de Asturias», *IF*, n.º 49.
- PÉREZ ROYO, F. (dir.) 2008. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial* (2.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- PITA GRANDAL, A. M. 1998. «Sistema tributario y medio ambiente», en VV. AA. *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo I. Montevideo: Fundación de cultura universitaria.
- (dir.) 2003. *Hacienda Autónoma y Local*. Santiago de Compostela: Tórculo Edicións.
- PRADOS GARCÍA, E. 2002. «La ecotasa balear: algunas reflexiones para el debate sobre la imposición ambiental», *Impuestos*, Tomo I.
- VAQUERA GARCÍA, A. 1999. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P. 1994. «Reflexiones sobre los impuestos propios de las CC. AA.», *Palau* 14, n.º 23.
- VILLAR EZCURRA, M. e C. Albiñana García-Quintana. 1999. «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», *CEF-RCT*, n.º 197-198.
- VILLAVARDE GÓMEZ, M. B. 2007. «El Canon de Saneamiento y la fiscalidad hidrológica en Galicia», *NUE*, n.º 274.