

La determinación objetiva en la fiscalidad medioambiental gallega: Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica y Canon de Saneamiento (*)



& Resumen/Abstract: *La determinación objetiva ha alcanzado una proyección importante en estos últimos años dentro de los tributos autonómicos medioambientales. Fundamentalmente, el régimen basado en signos, índices, módulos o magnitudes se ha extendido a la mayor parte de los impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera y a los cánones de saneamiento. La Comunidad Autónoma (C. A.) de Galicia non ha sido una excepción a la regla general, y tanto en el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica como en el canon de saneamiento gallego encontramos regímenes de determinación objetiva. A su estudio pormenorizado dedicamos las líneas que siguen.&*

& Palabras clave: estimación objetiva, fiscalidad ecológica, tributos medioambientales, impuesto sobre la contaminación atmosférica, canon de saneamiento

1. LOS IMPUESTOS «MEDIOAMBIENTALES» AUTONÓMICOS CON RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN OBJETIVA

El medio ambiente debe ser protegido, sobre todo en el momento actual¹, y el tributo se presenta como uno de los instrumentos que el poder público puede utilizar para la protección y la reparación de este bien². En este ámbito, la determinación objetiva ha tenido una gran acogida dentro de los tributos medioambientales o ecológicos caracterizados por su finalidad extrafiscal, que se ampara dentro del segundo párrafo del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (LGT) y es conforme a lo previsto en nuestra Constitución (CE)³. Hay que partir de la consideración de que el inconveniente fundamental de los tributos ambientales se encuentra en las dificultades que existen para evaluar el coste del daño ambiental y llevar a cabo la determinación de la base imponible y, por lo tanto, la correcta medición del hecho imponible del tributo.

El nivel de poder tributario en el que hay que centrarse al tratar los tributos ecológicos o medioambientales⁴ desde la óptica de la determinación objetiva es el autonómico, aunque la fiscalidad ambiental va mucho más allá de la tributación autonómica ecológica⁵. En lo que respecta a la potestad tributaria de las comunidades autónomas en materia de medio ambiente, el marco se encuentra delimitado por los artículos 148.1.14 y 149.1.23 CE, según los cuales corresponde al Estado, como una competencia exclusiva, la legislación básica sobre protección del medio ambiente, mientras que las comunidades autónomas quedan relegadas a la gestión en materia de protección del medio ambiente y a las facultades para establecer normas adicionales de protección.

De hecho, los tributos medioambientales autonómicos se han ido incrementando en los últimos años y se han centrado en el ámbito de la protección del medio ambiente y el aprovechamiento de los espacios agrarios. En este momento constituyen, junto con la materia del juego y la referida a las grandes extensiones de tierras improductivas⁶, una de las grandes materias que configuran el poder tributario efectivo de las comunidades autónomas a partir de las limitaciones que para este se derivan desde la propia Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)⁷. Recuerdan Villar Ezcurra y Albiñana García-Quintana que la amplitud de estos tributos autonómicos, en algún caso con falta de moderación, autoriza a exponer que estos no sirven al principio de capacidad económica, a no ser que se le dé el significado acomodaticio conveniente en atención al supuesto en el que nos encontremos⁸. Eso es debido, recordemos una vez más, a que nos enfrentamos a tributos de finalidad extra-fiscal.

La determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible, estimación objetiva en la terminología legal, alcanza una proyección importante en determinados impuestos ecológicos autonómicos. A través de esta normativa se permite la medición aproximada de la contaminación o degradación del medio ambiente a partir de ciertos signos, índices, módulos o magnitudes. Por este motivo en los siguientes apartados trataremos de llevar a cabo un breve estudio de cómo se proyectan los regímenes de determinación objetiva en los tributos autonómicos, con especial referencia a los gallegos, intentando agrupar, en la medida de lo posible, aquellos tributos en los que se encuentra la determinación objetiva y que presentan en común, precisamente, esas fórmulas objetivas de determinación.

En la actualidad, la determinación objetiva se extiende esencialmente a dos grupos de tributos ecológicos autonómicos:

- 1.º Por una parte, ciertos impuestos autonómicos sobre las emisiones de gases a la atmósfera.
- 2.º Y, por otra parte, los conocidos como cánones de saneamiento.

La consideración de buena parte de estos tributos como verdaderos impuestos medioambientales o ecológicos se puede poner en cuestión a partir de su configuración vigente⁹. En particular, las críticas se vuelven más que fundadas en los cánones de saneamiento. Nuestra opción metodológica pasa por considerar la fiscalidad ecológica, en un sentido amplio, como aquellos tributos vinculados, de algún modo, a la protección del medio ambiente, con nuestras reservas en relación a considerar como verdaderos tributos medioambientales parte de los impuestos que abordamos en este apartado. Es este aspecto precisamente el que nos llevó a incluir unas comillas en el título del presente apartado. Nuestro legislador los tiene conceptuados como tales y en esto seguimos la opción legislativa, con independencia de que dediquemos un mínimo esfuerzo, dado el objeto de nuestra investigación, a declarar la verdadera naturaleza impositiva de las figuras tributarias correspondientes.

2. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN LOS IMPUESTOS SOBRE EMISIONES DE GASES A LA ATMÓSFERA¹⁰

2.1. Cuestiones generales

Los impuestos ecológicos que han establecido diferentes comunidades autónomas para gravar la emisión de determinados gases a la atmósfera constituyen uno de los ejemplos más paradigmáticos en los que, no pocas veces, encontramos referida la determinación objetiva al lado de la determinación directa como régimen para determinar la base del impuesto¹¹. Es preciso considerar que, entre los impuestos sobre emisiones¹², los que se refieren a sustancias atmosféricas contaminantes son los que han demostrado una mejor aptitud a la hora de llevar a cabo una medición del daño ambiental realizado¹³. En este sentido, podemos destacar cuatro impuestos sobre emisiones atmosféricas en los que se han establecido regímenes de determinación objetiva, que son los impuestos sobre emisiones de Galicia, Castilla-La Mancha, Andalucía y Aragón¹⁴.

Existen otras comunidades autónomas con impuestos sobre emisiones de gases donde únicamente se contempla como régimen de determinación de la base imponible la determinación directa (y la indirecta, en el caso de que se entienda como tal). Así ocurre, por ejemplo, en el canon murciano sobre emisiones atmosféricas.

En lo que respecta a estos impuestos sobre emisiones atmosféricas, es importante tener en cuenta que, en general, buena parte de estos tributos han tenido una mayor eficacia recaudadora que ambiental, debido a su discutible configuración. Si, de modo general, podemos afirmar que en los impuestos ambientales la mayor dificultad deriva de la medición del coste de la reparación del medio, en los impuestos sobre emisiones atmosféricas este escollo es especialmente relevante. De ahí que sea preciso conseguir un equilibrio entre la carga impositiva y el coste que implique para las empresas la reducción de emisiones.

2.2. El Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica (ICA)

El primer impuesto sobre emisiones en el que se ha establecido un régimen de determinación objetiva en nuestro país ha sido, precisamente, el Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica (ICA), creado por la Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre (LICA)¹⁵. El hecho imponible de este impuesto está constituido por la emisión de determinadas sustancias contaminantes a la atmósfera, a saber:

- 1.º Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre.

2.º Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno¹⁶.

A la medida de esta emisión de sustancias se refiere la base imponible, constituida por la suma de las cantidades emitidas por un mismo foco emisor¹⁷. En general, en los impuestos sobre emisiones atmosféricas se puede coincidir en que «la base imponible tiene en cuenta magnitudes ecológicas y, concretamente, unidades de contaminación, de modo que la reducción del daño ambiental por el sujeto pasivo redunde en una disminución de su carga tributaria»¹⁸. Respecto a esto, Buñuel González indicó que la emisión de contaminación constituye la elección más eficiente de la base imponible en los tributos ecológicos, ya que es lo que se trata de disminuir, por lo que sería al gravarla cuando se crearían unos mayores incentivos para reducir las emisiones por todos los medios posibles¹⁹; aunque es cierto que a menudo se tienen que elegir bases imposables diferentes en atención a dificultades técnicas y, esencialmente, de gestión o aplicación de los tributos²⁰.

El artículo 10.1 b) de la LICA habilita una posible utilización de la determinación objetiva en el impuesto deduciendo la cantidad de contaminantes emitida de indicadores objetivos vinculados a la actividad o proceso de producción del que se trate²¹. No obstante, se ha dejado en manos de un decreto de la Xunta el establecimiento de los supuestos en los que es de aplicación el régimen de determinación objetiva y los índices o módulos que es preciso utilizar en cada caso, así como su valoración (Decreto 29/2000, de 20 de enero, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre la contaminación atmosférica —de ahora en adelante, RICA—²²).

El sistema de determinación objetiva está previsto para el caso de que el sujeto pasivo no tenga aparatos de medida o, por lo menos, el 80 % de los combustibles empleados sean fluidos (art. 9 del RICA)²³. Así, en lo que atañe a una de las características generales del régimen, la determinación objetiva se mantiene, de acuerdo con la LGT, como un régimen voluntario²⁴. Hay que entenderlo como voluntario en la medida en que el contribuyente puede optar por el régimen de determinación directa, aunque es cierto que para ello deberá asumir el coste de los aparatos de medición²⁵. En el RICA se prevén dos fórmulas diferenciadas de estimación: una prevista para los óxidos de azufre y otra para los óxidos de nitrógeno²⁶.

No se consigue entender muy bien por qué el régimen de determinación objetiva ve limitado el ámbito subjetivo reglamentariamente, tal y como se establece en el decreto gallego. Así, quedarán excluidas del régimen las empresas emisoras que utilicen en una cantidad relevante (a partir del 20 %) combustibles sólidos para la producción de energía.

A tal efecto, conviene tener presente que en nuestra comunidad autónoma estas empresas son la mayoría de las que tributan en concepto de ICA²⁷, motivo por el que el ámbito de aplicación del régimen queda muy limitado. Es cierto que la mayoría de estas empresas cuentan con aparatos que permiten la medición directa de las emisiones y, por lo tanto, la tributación que llevarán a cabo sigue la determinación directa. Esto no debe ocultar los problemas de deslegalización que se presentan en la regulación gallega y que por vía reglamentaria se haya limitado el ámbito de aplicación del régimen. Como ha señalado González Méndez, «[...] La Administración gallega no debería elaborar una normativa con un destinatario concreto, a pesar de que se quiera regular una realidad empresarial muy determinada, porque se resienten el fundamento y la estructura general del impuesto»²⁸.

Tampoco acabamos de comprender demasiado bien algunas argumentaciones que realizó nuestro TS cuando consideró que, realmente, la determinación objetiva referida como tal

en la normativa gallega es un régimen de determinación directa. En este sentido, recientemente, la sentencia del TS de 13 de marzo del 2007 señaló que: «[...] a pesar de que la Ley habla de estimación objetiva, a la vista del contenido de los artículos octavo y noveno del Decreto, más bien se puede hablar de un modo principal de estimación directa de determinación de la base imponible regulado en el artículo octavo; y, en segundo término, otro modo supletorio, también de estimación directa, establecido en el artículo noveno, pues la diferencia entre uno y otro método parece radicar más que en el modo de medición de la base imponible en los aparatos medidores»²⁹. Parece deducirse que el Tribunal entiende que el régimen de determinación objetiva es de determinación directa realmente, por cuanto su diferencia solo estriba en la ausencia de aparatos medidores. A nuestro modo de ver, el régimen debe ser considerado como determinación objetiva por cuanto se acude a unos signos, índices o módulos para medir la contaminación, de manera que existe una diferencia clara a la hora de medir la contaminación motivada; eso sí, porque no existe un soporte técnico que permita una determinación directa.

Una de las especialidades del impuesto gallego es que la determinación objetiva tiene como finalidad la medición de su base imponible pero con carácter mensual. Esto es conforme a la gestión del tributo, donde es necesaria la presentación mensual de una declaración-liquidación en un modelo aprobado a tales efectos³⁰.

Para la determinación de la base imponible se establecen fórmulas matemáticas que, aunque puedan parecer complicadas a primera vista, hay que considerar que contribuyen a la simplificación tributaria. En última instancia se reduce la determinación de la base a una simple operación matemática, evitándose, una vez más, incidir en gastos fiscales indirectos como consecuencia de la exigencia del tributo (véase la necesidad de establecer sistemas de medida de las cantidades de sustancias emitidas que se requiere en la determinación directa³¹). Estas fórmulas son coherentes con el objetivo que se persigue a través del impuesto medioambiental. Además, son muy similares, aunque simplificadas en algún aspecto, a las recomendadas en su momento en el programa europeo CORINAIR³². La simplificación tributaria en los tributos medioambientales ha sido considerada por la doctrina científica como una de las causas que pueden desvirtuar el fin medioambiental³³. Este argumento no es válido con relación al impuesto gallego, aunque, en líneas generales, debería tenerse en cuenta.

Desde la perspectiva del análisis de la determinación objetiva con relación a los principios constitucionales, estimamos que la técnica que aplicó el legislador gallego es bastante criticable. Se dejaron en manos del desarrollo reglamentario determinados aspectos fundamentales del régimen de determinación objetiva, como sería su ámbito subjetivo o, de otro modo, los sujetos que pueden tener acceso a él. Nos situamos ante una posible vulneración, como quiera que en la remisión reglamentaria puede incurrirse en una deslegalización de aspectos esenciales que es contraria a las exigencias del principio de reserva de ley. Siguiendo las enseñanzas del profesor Ferreiro, debemos considerar que la técnica jurídica se utilizará en modo y dirección contrarios a los principios constitucionales cuando al reglamento se le conceden determinados campos que están reservados para la ley. Desde la perspectiva de la determinación objetiva esto ocurriría en los casos en los que existe una mera consideración del régimen como procedimiento y se deja en manos de la Administración la fijación de los elementos y sujetos que pueden o deben estar sometidos a ella³⁴.

3. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN LOS CÁNONES DE SANEAMIENTO

3.1. Cuestiones previas

Los cánones de saneamiento³⁵, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, son impuestos que tienen por finalidad, en líneas generales, la depuración de nuestras aguas³⁶. A pesar de no ser una cuestión pacífica, su carácter impositivo se deriva de la regulación de la cuantificación que se establece en la normativa, dado que la exigencia de una determinada cuota tributaria no se vincula a la existencia de una actividad administrativa, como podría ser que se lleve a cabo la depuración del agua, sino que se atiende al consumo de agua por parte de los sujetos pasivos³⁷.

En estos cánones se da la peculiaridad de que, a pesar de ser un servicio típicamente local, ha sido la Administración autonómica la que ha cobrado protagonismo desde el punto de vista fiscal. Así, se han desarrollado estos cánones de saneamiento en detrimento de lo que podía ser un establecimiento de tasas locales referidas a este particular³⁸.

En general, en la cuantificación de estos tributos autonómicos se tiene en cuenta la cantidad de agua que obtiene el sujeto pasivo y se diferencia entre los usos que este le da, de modo que se puede comprobar cómo la base imponible se determina conforme al consumo de agua que lleva a cabo el sujeto pasivo, que servirá para estimar las descargas realizadas, aunque para ciertos supuestos —por su naturaleza— se establece la posibilidad de una cuantificación directa de los vertidos efectuados (véase fundamentalmente en caso de usos industriales del agua)³⁹.

Pues bien, como nota característica de la generalidad de los cánones de saneamiento para aquellas comunidades autónomas que han implantado este tributo propio, podemos señalar que se ha habilitado la determinación objetiva como uno de los regímenes de determinación de la base imponible del impuesto⁴⁰. Estas comunidades autónomas son las siguientes: Cataluña, Navarra, Baleares, Valencia, Galicia, Asturias, La Rioja, Aragón, Murcia, Cantabria y el País Vasco⁴¹.

La determinación objetiva se convierte en un régimen de determinación de la base imponible cuando para su determinación existen, o pueden existir, ciertas dificultades desde el punto de vista técnico, motivadas por circunstancias fácticas, para llevar a cabo una determinación directa. De este modo, ocurre algo similar a lo que acaece en los impuestos autonómicos que gravan las emisiones de gases a la atmósfera. Los diferentes cánones de saneamiento de nuestro país —y en esto el canon gallego no es una excepción— han seguido el precedente originario del canon establecido en la comunidad catalana, de ahí que tengamos que hacer una obligada referencia a este, a su evolución y a su configuración actual.

3.2. El precedente catalán

El actual canon de saneamiento catalán tiene su origen en el Incremento de Tarifa y el Canon de Saneamiento de la comunidad catalana, regulados por la Ley 5/1981, de 4 de junio, sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales de Cataluña. Su normativa reguladora sería objeto posteriormente de refundición a través del Decreto Legislativo 1/1988, de 28 de enero, que, a su vez, fue sustituido, en la parte que se refería al «saneamiento», por la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento, modificada en parte por la Ley 7/1994, de 18 de mayo. A día de hoy, su

regulación se encuentra en el Decreto catalán 3/2003, de 4 de noviembre, donde se ha refundido nuevamente la materia de aguas en la comunidad catalana⁴².

El Decreto 3/2003 configura unos regímenes de determinación de bases diferentes a los establecidos por la Ley 19/1991 y que fueron merecedores de diversas críticas doctrinales⁴³. A este respecto, conviene recordar que esta norma establecía dos sistemas para la determinación de la base imponible:

- 1.º El primero se basaba en el cálculo del consumo de agua que se llevó a cabo y para ello se habilitaban dos regímenes de determinación: la determinación directa o la determinación objetiva.
- 2.º El segundo tomaba como punto de partida la medición de la carga contaminante que se realizó⁴⁴.

Pues bien, ahora la norma es más coherente, desde la propia perspectiva de nuestra LGT, de manera que se establecen tres regímenes de determinación de la base imponible, que está constituida por el volumen de agua consumido o, si no se conoce, por el volumen de agua estimado, expresado, en todo caso, en metros cúbicos (art. 67.1).

En primer lugar, se establece una preferencia por la determinación directa mediante contadores homologados, de tal forma que, con ese fin, los sujetos pasivos están obligados a instalar y mantener a su cargo un mecanismo de medición directa del volumen de agua efectivamente consumida (art. 67.5.a). Con carácter general, el Decreto catalán prevé que la Administración puede imponer la instalación de dispositivos de control de caudal o de contaminación cuando sea necesario para la planificación hidrológica y la consecución de objetivos de ahorro y de calidad del agua. En este caso, tienen que establecerse las medidas de fomento y las líneas de ayuda compensatorias (art. 67.8).

La determinación objetiva se prevé para aquellos supuestos en los que los contribuyentes no cuentan con sistemas de medición directa, remitiéndose al desarrollo reglamentario las fórmulas de cálculo a través de este régimen de determinación de bases tributarias. Los condicionantes que se establecen legalmente son dos, a saber: que el régimen se establezca en atención al uso de agua que realizan y que el volumen de captación se determine reglamentariamente conforme a las características y las circunstancias del aprovechamiento (art. 67.5.b). El régimen se establece con carácter voluntario y los sujetos pasivos tienen que soportar los costes que puedan derivarse de optar por dicho régimen (art. 67.6).

La estimación indirecta, aunque es cuestionable su naturaleza como verdadero régimen de determinación de la base, se ampara para aquellos casos en los que la Administración no pueda determinar la base imponible por medio de ninguno de los sistemas de estimación anteriores debido a alguno de estos hechos: a) el incumplimiento de la obligación de instalar aparatos de medición, siempre que no se haya optado previamente por el sistema de determinación objetiva; b) la falta de presentación de declaraciones exigibles, o la insuficiencia o falsedad de las presentadas; c) la resistencia, la excusa o la negativa a la actuación inspectora; d) el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables (art. 67.5.c)⁴⁵. En este procedimiento se obliga a la Administración tributaria a tener en cuenta los signos, los índices o los módulos propios de cada actividad y, además, cualquier dato, circunstancia o antecedente del sujeto pasivo o de otros contribuyentes que pueda resultar indicativo del volumen de agua captada, en conformidad con lo dispuesto en los apartados a) y c) del artículo 53.3 de la LGT.

En lo que se refiere a la determinación objetiva, el sistema es desarrollado en el Anexo 2 del Decreto 3/2003 bajo la rúbrica «Fórmulas de determinación de la base imponible del tributo según el sistema de determinación objetiva», donde podríamos distinguir distintos apartados:

- 1.º Se establece una fórmula matemática para la determinación del consumo mensual de las captaciones subterráneas que no tengan instalados dispositivos de medición directa de caudales de abastecimiento.
- 2.º Se establece otra fórmula para los suministros mediante contratos de aforamiento, cuando el volumen de agua utilizada non pueda ser medido directamente.
- 3.º Para finalizar, en los supuestos de recogida de aguas pluviales por los usuarios con el fin de utilizarlas en procesos productivos, la cantidad de agua por año que es preciso considerar es el equivalente al doble del volumen de los depósitos de recogida.

La verdadera medición de la carga contaminante quedará relegada a ciertos supuestos de usos industriales y asimilables, agrícolas y ganaderos del agua, como ya ocurría de forma similar con la normativa anterior⁴⁶. Con este fin, se establece que la Agencia catalana del agua —sujeto activo de la obligación tributaria—, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, aplicará un tipo de gravamen específico a cada usuario o usuaria industrial del agua según una de las modalidades siguientes:

- a De acuerdo con un valor determinado con carácter general por el decreto para todos los usos industriales sobre el volumen de agua considerado.
- b Según cantidades individuales, en función de la contaminación producida.

Precisamente, es este apartado b) el que se refiere a una determinación de la base tributaria en función de la contaminación vertida, quedando su aplicación en manos de la Administración tributaria y del sujeto pasivo del impuesto. Para la determinación de la cantidad de contaminación, se establece un régimen de determinación directa de la carga contaminante y según la declaración de uso y contaminación del agua que el sujeto pasivo del tributo está obligado a presentar. Cuando la falta de presentación de esa declaración, su presentación incompleta o acreditadamente fraudulenta, no permitan que la Agencia catalana del agua disponga de todos los datos necesarios para la determinación del tipo específico establecido por normativa, este se fija de forma indirecta, pudiendo utilizar cualquier dato o antecedente relevante para determinararlo, o bien datos de otros establecimientos del sector al que pertenezca el establecimiento.

De esta manera, las posibilidades de determinación de la base imponible para estos supuestos se ven reducidas a dos: determinación directa e indirecta. No obstante, el hecho de que la facultad de medir la contaminación vertida a través de un régimen de determinación directa quede reducida al ámbito de ciertos usos del agua, principalmente usos industriales, cuando así lo considere oportuno la Administración o el sujeto pasivo, nos lleva a pensar que esta regulación de la cuantificación del impuesto desvirtúa en buena parte el objetivo ecológico que se predica⁴⁷.

De ahí derivan las acertadas críticas a la regulación autonómica de una parte de nuestra doctrina científica, que detectaron en la normativa ciertos aspectos que vincularían el canon catalán a móviles recaudatorios, incorporando el factor de protección natural referido a ciertas unidades de contaminación y reduciéndose la eficacia positiva del impuesto en la vertiente ecológica⁴⁸. El objeto fin y el objeto material del impuesto, siguiendo las enseñanzas del profesor Ferreiro, podrían distinguirse perfectamente. Así, se puede coincidir con la postura

de Pagès i Galtés cuando distingue entre objeto-fin del gravamen (los beneficios de la actuación de saneamiento) y el objeto-material (el consumo del agua)⁴⁹. Desde el punto de vista fáctico, mientras que el legislador pretendió gravar la contaminación producida por los vertidos que se realizan en el medio hídrico o, en concreto, los beneficios que se derivan de una necesaria actuación de saneamiento debido a una actividad contaminante, realmente lo que se gravó fue el consumo del agua, lo que hace que quede en duda la consideración del impuesto como verdadero impuesto medioambiental o ecológico. Una característica que no es exclusiva del impuesto catalán, sino que, más bien lo contrario, sentó precedente en la regulación normativa establecida para este particular en el seno de otras comunidades autónomas, que establecieron este canon de saneamiento como tributo autonómico propio⁵⁰.

A título general, en Cataluña podemos concluir que las normas en materia de cuantificación constituyen el principal motivo por el que no se puede defender que el canon sea realmente un tributo de finalidad medioambiental⁵¹. La configuración legal de los regímenes de determinación de la base imponible, entre ellos la determinación objetiva, impide sostener esta posición, pese a que el Decreto catalán 3/2003 expresa que crea el canon de saneamiento del agua como ingreso específico del régimen económico-financiero de la Agencia catalana del agua y cuya naturaleza jurídica es la de impuesto con finalidad ecológica (art. 62.1).

3.3. La regulación gallega

El canon de la Comunidad Autónoma gallega constituye un ejemplo de canon de saneamiento en el que se previó la determinación objetiva de la base imponible. A diferencia de otras normas como la Ley valenciana, la Ley gallega 8/1993 define la base imponible y sus regímenes de determinación. A semejanza de todas las regulaciones autonómicas, la base imponible está integrada, en general, por el volumen de agua utilizada o consumida. Sin embargo, la normativa prevé que cuando la Administración, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, opte por la determinación por medida directa o por determinación objetiva singular de la carga contaminante, la base consistirá en la contaminación efectivamente producida o estimada expresada en unidades de contaminación (art. 39.1)⁵².

En concreto, la determinación objetiva se prevé para dos supuestos:

- 1.º Captaciones superficiales o subterráneas de agua no medida por contador.
- 2.º Cuando la base imponible consista en la carga contaminante del vertido y esta no haya sido objeto de medida directa particularizada⁵³.

El desarrollo reglamentario de la ley, llevado a cabo a través del Decreto 8/1999, confirma estos dos regímenes de determinación de la base, estableciendo la determinación directa como régimen de carácter general y restringiendo la aplicación de la determinación objetiva en los supuestos mencionados (artículo 8 del Decreto 8/1999). De forma coherente, se acude a unas fórmulas matemáticas para la concreción del volumen de agua en régimen de determinación objetiva (artículo 9 del Decreto 8/1999).

En las captaciones de aguas superficiales o subterráneas que no instalen dispositivos de medida de caudales y que sean objeto de concesión o resolución administrativa, la base imponible trimestral será el resultado de dividir por cuatro el caudal anual máximo objeto de concesión. En el caso de captaciones subterráneas que no instalen dispositivos de medida directa de caudales y que no hayan sido objeto de concesión ni de resolución administrativa, el consumo mensual, para los efectos de la aplicación del canon, se evalúa en función de la potencia nominal del grupo elevador mediante una fórmula específica⁵⁴. En el

caso de aprovechamiento de aguas pluviales o de aguas superficiales que no instalen dispositivos de medida de caudales ni hayan sido objeto de concesión o resolución administrativa, en los cuales la distribución de agua se produzca mediante bombeo, la base imponible mensual se determinará por aplicación de otra fórmula en la que también se tiene en cuenta la potencia nominal del grupo o grupos elevadores⁵⁵. En este último caso, si la distribución de agua se produce por gravedad a través de una o de varias conducciones, la base imponible trimestral se determinará a través de una fórmula específica que tiene en cuenta la capacidad hidráulica máxima de la conducción⁵⁶.

García Novoa criticó, en su día, el problema que suponía la regulación de la determinación objetiva en la ley gallega al dejar un amplio margen de desarrollo reglamentario en lo referente a la concreción del régimen. En este sentido, se ponía de relieve que la ley únicamente apuntaba hacia un régimen de estimación objetiva singular, por lo que había que rechazar fórmulas globales de forfetización en cuanto que serían integrantes de estimaciones globales. Sin embargo, no se aclaraba en sede legal si el régimen debería tomar como base índices o signos externos o mecanismos a forfait⁵⁷.

Con independencia de lo más o menos fundadas que resulten las objeciones doctrinales respecto a este tema⁵⁸, en la actualidad esta opción del legislador es acorde con la que también se amparó en la LGT. Así, deberíamos recordar ahora que el legislador tributario previó, con carácter general, la determinación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias a partir de signos, datos, módulos o magnitudes, pero sin concretar la referencia a un régimen basado en signos internos o externos a la materia imponible de los tributos. De ahí que se podría admitir aquí un punto de apoyo a la opción del legislador gallego en particular, y del legislador tributario en general, cuando reguló la determinación objetiva como régimen.

A nuestro modo de ver, estamos ante una cuestión que resulta más conveniente analizar dentro del marco de un enjuiciamiento del régimen de determinación objetiva desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria y, en especial, del principio de reserva de ley. Las críticas, en esta línea, se repitieron y se dirigieron hacia el canon gallego, insistiendo en la amplia discrecionalidad que la ley gallega le estaba concediendo a la Administración en cuanto a la facultad de optar, asimismo, por una de las dos bases amparadas en el impuesto. Se indicó que esta discrecionalidad podría resultar contraria al principio de proporcionalidad pero, como manifestó Herrera Molina, «el desarrollo reglamentario parece limitar la discrecionalidad en el sentido de permitir que el contribuyente opte en todo caso por tributar de acuerdo con la carga contaminante y permitir tan solo que la Administración imponga la tributación de acuerdo con la carga contaminante cuando la cuota resultante de dicha medición sea superior a la que se deduzca de la determinación del canon por volumen de agua utilizado»⁵⁹. En cualquier caso, parece que la delimitación de aspectos básicos del régimen en favor de evitar dudas interpretativas, o de que la interpretación no quede en manos de la Administración, parece lo idóneo en ciertos supuestos como este.

3.4. La realidad actual de las normativas autonómicas

La mayoría de las comunidades autónomas que establecieron cánones de saneamiento, entre ellas Galicia, siguieron el modelo establecido en su día por Cataluña. De esta forma, en la mayor parte de las comunidades autónomas en que se reguló un canon de saneamiento como tributo propio, se acudió a una determinación de la base imponible sobre el consumo de agua que llevan a cabo los sujetos pasivos⁶⁰. E, igualmente, salvo aquellos supuestos en los

que puede tener lugar una estimación indirecta, se establecen los dos verdaderos regímenes de determinación previstos en nuestra LGT: la determinación directa y la determinación objetiva⁶¹. Desde el punto de vista de la cuantificación, existen disparidades en la estructura de los diferentes cánones de saneamiento según se hable de usos domésticos o industriales⁶². Así, mientras que en los usos domésticos se suele calcular la cuota tributaria multiplicando el consumo de agua en metros cúbicos por el precio del metro cúbico establecido en la norma reguladora del tributo, para el caso de los usos industriales o no domésticos el cálculo de la cuota tiene en cuenta, normalmente, la carga contaminante derivada del vertido de la industria al medio hídrico receptor y se pueden diferenciar distintos criterios de cuantificación⁶³. Los regímenes de determinación objetiva alcanzaron ambos usos, aunque con regulaciones específicas en cada comunidad autónoma. En unos casos sirven a la estimación del consumo realizado y, en otros, a la estimación de la carga contaminante del vertido. La imposibilidad o la dificultad de llevar a cabo, en ciertas ocasiones, una medición directa de la base imponible lleva a que el legislador habilite las determinaciones objetivas.

Para las pocas comunidades autónomas —no es el caso de Galicia— que no acudieron a la denominación de régimen de determinación objetiva —o estimación objetiva, siguiendo lo que dice la LGT— cuando realmente se establece, por lo menos en sede legal, consideramos que convendría hacer una precisión en la terminología empleada desde el punto de vista de la seguridad jurídica. La enumeración de los regímenes de determinación de la base imponible nos parece deseable, igual que se hace en nuestra LGT y se sigue en la generalidad de las regulaciones de los tributos. En ocasiones, la regulación resulta un poco caótica y con términos no totalmente precisos como «evaluación», «estimación»..., olvidando, no se sabe muy bien por qué, la denominación del régimen en el articulado legal.

Como crítica subyacente a la generalidad de los cánones se encuentra su más que dudosa finalidad medioambiental, sustituida por una finalidad recaudatoria. Además, se tendría que considerar la necesaria modificación de buena parte de las regulaciones de la base imponible del tributo, puesto que tal elemento de configuración debería responder al vertido o contaminación y únicamente se debería acudir al consumo ante problemas de determinación del vertido o de forma residual⁶⁴.

4. LA PERSPECTIVA COMUNITARIA DE LA FISCALIDAD ECOLÓGICA Y LA DETERMINACIÓN OBJETIVA

La fiscalidad ecológica ha constituido una preocupación de ámbito comunitario, sobre todo a partir de los años noventa del siglo pasado. El infructuoso desarrollo de una «ecotasa» comunitaria no obsta para que en los últimos años persistan ciertos trabajos en el seno de la Unión. La contraposición de intereses estatales y el respeto del principio de igualdad suponen un condicionante fundamental en este ámbito⁶⁵. Sea cual sea la postura que se desarrolle en el futuro, es conveniente reconocer el indudable avance en fiscalidad ecológica que está teniendo lugar en los países miembros⁶⁶.

Los países escandinavos fueron pioneros en el establecimiento de ecotasas, que ha sido la tendencia habitual en nuestro entorno comunitario. Finlandia, Noruega, Suecia y Dinamarca tienen impuestos sobre las emisiones de CO₂; en Holanda existe un impuesto sobre los combustibles y otros países como Austria, Reino Unido, Italia, Alemania y Francia han seguido esta línea de actuación. Nuestro país, como vemos, se insiere en este marco a través de impuestos autonómicos.

Los problemas de evaluación de la «real-contaminación» motivan que una estimación de la contaminación producida en ciertos supuestos simplifique la cuantificación de estos tributos. En efecto, una cierta labor de estimación puede facilitar la gestión de los impuestos ecológicos. En unos casos se opta por una evaluación a tanto alzado que permita el cálculo de las cuotas tributarias del impuesto a partir de cantidades fijas que hay que aplicar sobre la contaminación producida. Aparte de eso, en ocasiones se puede habilitar una opción de tributar conforme a una estimación de la contaminación que se considera que se puede producir. La simplicidad de una determinación objetiva en este ámbito comporta múltiples ventajas. Siempre se opone la contribución conforme a la «real contaminación» y, si no hay más remedio, el respeto del principio contaminador-pagador. Aún así, la flexibilidad en la interpretación de todas estas premisas coadyuva en la operatividad de la norma tributaria y en el fácil cumplimiento de aquellos que tienen que aplicarla.

Si la mayor parte de los países comunitarios previó la determinación directa como el régimen general y único para la cuantificación tributaria en el marco de los impuestos ecológicos, en ciertos supuestos la previsión de regímenes de determinación objetiva puede ser beneficiosa tanto para la Administración como para los obligados tributarios. En este sentido, es en nuestro país donde se ha desarrollado esta vía con especial énfasis. Como apoyo a esta alternativa, coincidimos en que la previsión de economías de opción contribuye al avance de la operatividad del sistema, y la fiscalidad ecológica es un ámbito donde la «estimación» puede contribuir a la eficacia, simplicidad y agilidad de la gestión tributaria.

La simplificación en la fiscalidad ecológica tiene que constituir un objetivo que hay que lograr en el seno de la Unión Europea ya desde las propias regulaciones estatales. Esa simplificación debe manifestarse en dos ámbitos:

- Por una parte, en la no-proliferación en vano de tributos referidos a la misma realidad. Un ejemplo de la simplificación lo encontramos en el ordenamiento francés, donde la actual *taxe générale sur les activités polluantes* (TGAP), creada por la Ley de Presupuestos francesa para el año 1999, pretendió refundir diferentes impuestos que recaían sobre actividades contaminantes⁶⁷. Como sostuvieron los profesores Beltrame y Montagnier, ese tributo sirvió para ordenar la fiscalidad medioambiental desarrollada de modo «anárquico» con anterioridad⁶⁸. Tal labor de simplificación no es contraria a la necesidad, cada vez mayor, de introducir gravámenes adaptados a vías de contaminación especialmente «multiplicadas» en los últimos años⁶⁹.
- Por otra parte, a mayores, la simplificación en la cuantificación tributaria puede servir para una mejor operatividad de la fiscalidad y la liberación de costes indirectos excesivos para los obligados tributarios; aunque el establecimiento de determinaciones objetivas debe tener un margen reducido de actuación, suponiendo una opción tributaria para casos concretos que no obste en nada para la previsión general del régimen de determinación directa.

La previsión de un reducido campo de actuación de la determinación objetiva es el camino deseable en la tributación ecológica. El propio desarrollo tecnológico, que abarate los costes fiscales indirectos que de tal imposición se pueden derivar, está llamado a reducir el ámbito de aplicación del régimen. A la espera de conseguir esto, la determinación objetiva puede ser considerada como una opción simplificadora, a veces necesaria, en la imposición de un fenómeno real —la degradación del medio ambiente— que no siempre resulta fácil traer al campo de la tributación.

5. CONCLUSIONES

- En los impuestos ecológicos, la determinación objetiva ha tenido una notable acogida. El nivel de poder tributario en el que hay que centrarse al tratar estos tributos ecológicos o medioambientales desde la óptica de la determinación objetiva es el autonómico. El ámbito de la determinación objetiva se extiende fundamentalmente a dos grupos de tributos ecológicos en la actualidad: por una parte, ciertos impuestos autonómicos sobre las emisiones de gases a la atmósfera y, por otra parte, los conocidos como cánones de saneamiento.
- En los impuestos sobre la emisión de gases a la atmósfera se estableció un régimen de determinación objetiva en muchas de las comunidades autónomas que acogieron este impuesto, como se hizo en Galicia, Andalucía, Castilla-La Mancha y Aragón. En general, y en Galicia en particular, se habilita una posible utilización de la determinación objetiva en el impuesto deduciendo la cantidad de contaminantes emitida de indicadores objetivos vinculados a la actividad o proceso de producción del que se trate. En lo que se refiere a los cánones de saneamiento, la mayoría de las comunidades autónomas que establecieron cánones de saneamiento, entre ellas nuestra comunidad autónoma, siguieron el modelo establecido en su día por Cataluña. De esta forma, allí donde se reguló un canon de saneamiento como tributo propio se acudió a una determinación de la base imponible sobre el consumo de agua que llevan a cabo los sujetos pasivos, habilitando, para ciertos supuestos, una determinación objetiva. Como crítica subyacente a la generalidad de los cánones, desde la propia óptica de la cuantificación, se encuentra su más que dudosa finalidad medioambiental, sustituida por una finalidad recaudatoria.
- La determinación objetiva debe existir como un régimen optativo en buena parte de la imposición medioambiental. La razón es que la fiscalidad ecológica presenta limitaciones que entroncan con el propio objeto gravado: el medio ambiente. La determinación directa de la degradación del medio ambiente es un aspecto complicado y, aunque siempre es deseable, no por ello debe excluir la admisión de determinaciones objetivas basadas en correctos estudios preparatorios y que sostengan la propia articulación del conjunto de normas establecido por el legislador. Existen dificultades que derivan de la naturaleza de los obligados tributarios implicados y limitaciones derivadas de la tecnología o de su alto coste. De todas estas motivaciones se extrae que no resulta idónea la exigencia generalizada de instalar aparatos que permitan la medición directa de las emisiones o consumos que pueda llevar a cabo, en cada caso, el obligado tributario, incidiendo con su actividad en el medio ambiente. La única solución es atender al principio de proporcionalidad y establecer un equilibrio donde la Administración tributaria y el contribuyente puedan ver satisfechos sus respectivos intereses.
- Los regímenes de determinación objetiva en nuestro ordenamiento constituyen el cauce óptimo para la conciliación de intereses. Su defensa está justificada, ya que contribuyen a la seguridad jurídica de los sujetos implicados en la relación obligacional, disminuyen sus obligaciones, permiten el cumplimiento de los fines perseguidos por la Administración y se erigen en sistemas simples sobre la base de aplicación de fórmulas matemáticas; eso sí, con limitaciones que dificulten la aparición de regímenes infundados que solo atiendan a los intereses de una de las partes de la obligación tributaria o

- a motivos puramente recaudatorios. La configuración del régimen como una opción para los obligados tributarios y la voluntariedad del régimen —que requiere nuestra LGT— tiene que funcionar como uno de los parámetros de enjuiciamiento de este para todos aquellos supuestos en los que se pueda establecer en la fiscalidad ecológica. Desde la perspectiva de la justicia tributaria, la ley debería establecer y delimitar los elementos fundamentales de los regímenes.
- La simplificación en la fiscalidad ecológica tiene que constituir un objetivo que es preciso conseguir en el seno de la Unión Europea. La previsión de un reducido campo de actuación de la determinación objetiva es el camino deseable en la tributación ecológica. El propio desarrollo tecnológico, que abarate los costes fiscales indirectos que de tal imposición se pueden derivar, está llamado a reducir el ámbito de aplicación del régimen. A la espera de conseguir esto, la determinación objetiva puede ser considerada como una opción simplificadora, a veces necesaria, en la imposición de un fenómeno real como es la degradación del medio ambiente, que no siempre resulta fácil traer al campo de la tributación.

Notas

(*) Este trabajo ha sido elaborado en el marco del proyecto de investigación de la Xunta de Galicia «O proceso de integración europea: Constitución, Administracións territoriais e Dereito Financeiro» (PGIDIT05CS039901PR).

- 1 En nuestra comunidad acaba de aprobarse la Ley 10/2008, de 3 de noviembre, de residuos de Galicia (DOGA de 18 de noviembre del 2008). A nivel estatal, recordemos que, en los últimos tiempos, se han aprobado la Ley 26/2007, de 26 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental (RCL 2007\1925) y la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera (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, la creación *ex novo* con finalidad primordialmente ecológica es una opción del legislador tributario plenamente constitucional, aunque deberá respetar determinadas limitaciones («Nuevos impuestos ambientales (I)», RDFHP, n.º 241, 1996 (567 y 568)). Por lo demás, la reforma fiscal ecológica ha sido considerada como símbolo de la fiscalidad del siglo XXI por E. Prados Pérez, en su trabajo: «La ecotasa balear: algunas reflexiones para el debate sobre la imposición ambiental», *Impuestos*, Tomo I, 2002 (234).
- 4 Una de las pocas normas en las que estos tributos aparecen con la denominación de tributos «medioambientales» es la Ley vasca 3/1998, de 27 de febrero, en la que se regula la protección del medio ambiente (RCL 1998\1104).
- 5 Así, por ejemplo, en el ámbito estatal se aborda el estudio de dos grupos de tributos (los que se refieren al sector hidráulico y los relativos a consumos específicos), sin olvidar las medidas ecológicas que se pueden encontrar en normativas sectoriales o gravámenes recaudatorios en sentido estricto. Véase VAQUERA GARCÍA, A. 1999. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova (21).
- 6 Véase VICENTE-ARCHE COLOMA, P. 1994. «Reflexiones sobre los impuestos propios de las CC. AA.», *Palau* 14, n.º 23 (7). Como ha manifestado Baena Aguilar: «el efecto expulsión del art. 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas sobre las posibilidades de imposición propia de las Comunidades Autónomas con respecto a hechos imponible que ha constituido, sin duda, un campo abonado para la extrafiscalidad de los impuestos regionales» («Nuevos impuestos...», op. cit. (573)).
- 7 Como señalan Magadán Díaz y Rivas García, «...los tributos ambientales abren nuevas vías de financiación para las haciendas autonómicas, apoyados en un sistema que no responde a los principios de legalidad, capacidad y seguridad, con lo cual se aumenta disimuladamente la presión fiscal y los contribuyentes soportan mejor los tributos. Así, nos encontramos ante un sistema de tributación anestesiante...» («Los tributos medioambientales en el marco de la financiación autonómica», *Impuestos*, Tomo II, 1997 (1345)). En relación a los tributos autonómicos sobre las emisiones contaminantes, Adame Martínez recuerda que la imposición sobre vehículos no agota la esfera de actuación de las comunidades autónomas en materia de protección de la atmósfera, y los entes territoriales pueden crear otros tributos con esta finalidad (*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 Además de esto, sobre los diferentes problemas que presenta la opción por los tributos medioambientales, véase 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 una opción que hay que tener en cuenta en la imposición sobre la emisión de sustancias contaminantes, Adame Martínez mencionó la posibilidad de que los tributos autonómicos que se puedan crear para gravar tales emisiones podrían adoptar la forma de impuestos o tasas proporcionales a las emisiones contaminantes a la atmósfera, a la manera de una tasa francesa derogada (*Taxe sur les rejets de substances polluantes dans l'atmosphère*) que fue introducida en el año 1985 por el Decreto 85-582, de 7 de junio, y que sería modificada posteriormente a través del Decreto 90-389, de 11 de mayo. Véase *Los tributos propios...*, op. cit. (646-649).
- 11 En esta materia hay que tener en cuenta ciertas iniciativas comunitarias, como la propuesta de directiva del Consejo, de 30 de junio de 1992, relativa al impuesto sobre el dióxido de carbono y la energía y la reforma del 10 de mayo de 1995, que todavía no han logrado su objetivo en el seno de la Unión. Asimismo, hay coincidencia al afirmar un estado de opinión a favor de establecer un impuesto sobre las emisiones de carbono y la energía procedente del carbón y del petróleo en el ámbito de la OCDE. Véase Baena Aguilar, Á. «Nuevos impuestos...», op. cit. (570-572).
- 12 Es preciso tener en cuenta que la protección de la atmósfera se puede instrumentar, fundamentalmente, a través de tributos, o bien sobre las emisiones o bien sobre los productos susceptibles de provocarlas (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 y 328).
- 14 En este ámbito hay que coincidir en que, de acuerdo con la concepción tradicional del dominio lógico, parece correcta la opción que descartó el establecimiento de una tasa por aprovechamiento especial del dominio público atmosférico a favor del impuesto como categoría tributaria (Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (88)).
- 15 LG 1995\350.
- 16 Art. 6 LICA y art. 5.1 RICA. En el futuro, tal y como ha ocurrido en otras comunidades, debería considerarse la posibilidad de ampliar las sustancias gravadas. En este sentido, véase LAFONT SENDINO, S. 2007. «Perspectivas futuras de la fiscalidad ambiental en Galicia. Propuesta de nuevas figuras tributarias», *NUE*, n.º 274 (90, 91 y 102).
- 17 Art. 8 LICA y 7 RICA.
- 18 Véase González Méndez, A. «La configuración...», op. cit. (319 y 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 y 58).
- 21 Nuestra doctrina ha cuestionado la constitucionalidad del impuesto gallego a partir del gravamen indiscriminado de las emisiones lícitas o ilícitas y la lesión del principio de capacidad económica con relación a las emisiones ilícitas, respecto a las cuales el impuesto resultaría una medida innecesaria. Véase Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (286). Con carácter general, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha reiterado en diversos pronunciamientos la facultad de la Comunidad Autónoma gallega para establecer este tributo y su no conculcación de los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica. En general, sobre la constitucionalidad del impuesto a partir del contenido de los principios de justicia tributaria, véase ADAME MARTÍNEZ, F. D. 2007. «El Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica en Galicia», *NUE*, n.º 274 (10-23). Comentando la posición del TS en esa línea, véase NOVO CABRERA, M. y 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). V
- 22 LG 2000\67.
- 23 Es necesario tener presente que son sujetos pasivos del impuesto, como contribuyentes, las personas o entidades que sean titulares de las instalaciones o actividades que emitan las sustancias contaminantes objeto de imposición (art. 7 LICA y art. 6 RICA).
- 24 Rozas Valdés, Vázquez Cobos, Aparicio Pérez y Álvarez García apuntaron que en línea de principio y de forma implícita la regulación gallega supone que el contribuyente puede optar por la determinación directa u objetiva, instalando o no 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, en cuanto a la determinación objetiva, resulta censurable la deslegalización contraria al principio de reserva de ley que realiza el art. 10.2 en favor del decreto para la fijación de los índices o los módulos, en línea con lo previsto en la LIRPF y la LIVA («Nuevos impuestos...», op. cit. (581)).
- 27 Por otra parte, hay que tener en cuenta que el establecimiento de un mínimo exento en una cantidad elevada —de mil toneladas de contaminación— lleva a que el ICA solo afecte a sujetos muy señalados, aunque, *a priori*, podría ser contribuyente cualquier sujeto contaminante. En concreto, debemos citar como entidades afectadas en la actualidad a: Endesa, Unión Fenosa, Repsol Petróleo, Aluminio español, Aluminio España y Encesa (Chico de la Cámara, P. y P. M. Herrera Molina. «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», en *Tributación ambiental...*, op. cit. (192)). Vaquera García sostiene que es necesario que los tributos sobre la contaminación atmosférica tengan un mínimo exento que no sea demasiado reducido —lo que llevaría a un exceso de declaraciones y a un gasto administrativo excesivo ante la escasa recaudación a la que darían lugar— ni demasiado elevado, porque se reducirían los sujetos pasivos a unos pocos, como sucede actualmente en Galicia («La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales», *NF*, n.º 3, 2006 (34)).
- 28 «La configuración...», op. cit. (327).
- 29 Véase el FJ 7º de la STS de 13 de marzo del 2007 (RJ 2007\1844).

- 30 En particular, la declaración-liquidación se tiene que presentar en la Consellería de Economía e Facenda correspondiente a la situación geográfica del foco emisor (art. 13 RICA), con independencia de la declaración-resumen anual, que se tiene que presentar en el mes de marzo de cada año, asimismo, a través de un modelo aprobado con ese fin (art. 14 RICA).
- 31 Véanse el art. 10.1.a LICA y el art. 8 RICA.
- 32 En esta línea de argumentación, González Méndez considera que se trata de una formulación lógica y que la configuración y determinación de la base imponible del ICA, en la medida en que cumple con las exigencias de los principios de justicia tributaria, la finalidad de mejora ambiental y la técnica jurídica, puede constituir un modelo a seguir por otras administraciones que persigan un objetivo de calidad atmosférica en atención a sus circunstancias particulares («La configuración...», op. cit. (327)).
- 33 En este sentido, Carbajo Vasco y Herrera Molina indican que, en especial en los impuestos sobre productos, la simplificación propia de los tributos medioambientales puede llegar a desvirtuar su 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 una perspectiva práctica, puede indicarse que el canon de saneamiento es un tributo autonómico que tiene como contribuyente al usuario final y como sustituto a la entidad suministradora, que lo repercute en la correspondiente factura del agua. Es necesario tener presente que en la factura-tipo del agua (recibo del agua) se incorporan diferentes conceptos retributivos, uno de los cuales es el canon de saneamiento, junto al que se encontrarían la cuota de consumo de agua y la cuota de servicio, el canon de regulación, el canon de red de alcantarillado y el IVA. Vázquez Cobos, C. «La fiscalidad de las aguas en España», en M. Buñuel González (dir.). *Tributación ambiental...*, op. cit. (153 y 154).
- 36 Advierte Baena Aguilar que, en la imposición propia autonómica, el campo donde se ha alcanzado un mayor desarrollo es el del agua («Nuevos impuestos...», op. cit. (575)).
- 37 Con independencia de que, como apunta Vaquera García, el objetivo final del tributo sea financiar el gasto que corresponde al tratamiento de las aguas residuales, lo que no supone o representa una actuación de la Administración (*Fiscalidad...*, op. cit. (359)).
- 38 Por eso es por lo que se ha mantenido que, en el futuro, sería deseable la adaptación del marco jurídico a la situación de hecho, o viceversa, de modo que o bien las comunidades autónomas, una vez establecidos los sistemas de saneamiento, entreguen la explotación al titular, o bien tome carta de naturaleza jurídica la titularidad autonómica sobre saneamiento en alta y no simplemente a título de derogación o subrogación. Este razonamiento ha llevado a concluir que por eso no tiene mucho sentido que la tarifa de un servicio de saneamiento, una vez que se ha establecido de forma completa, tenga el carácter de impuesto autonómico (Fernández Pérez, D. V. «La equidad, requisito de calidad en un servicio de agua urbana», ponencia presentada en el I Congreso sobre Gestión y Planificación de Aguas «El agua a debate desde la Universidad. Por una nueva cultura del agua», celebrado en Zaragoza entre los días 14 y 18 de septiembre de 1998, extraída de la página web http://www.us.es/ciberico/archivos_acrobat/zaraponenfernand.pdf, pp. 3 e 4). Sobre la fundamentación de los cánones de saneamiento, Castillo López recuerda que son numerosas las razones, de naturaleza diversa, que les sirven como justificación, entre las que podrían destacarse, entre otras, razones de eficiencia económica, ventajas desde el punto de vista espacial y argumentos de tipo institucional («Los tributos ecológicos y el agua», *Impuestos*, Tomo II, 1998 (422)).
- 39 *Ibidem*, pp. 359 y 360.
- 40 En la actualidad, el canon de saneamiento está establecido en trece comunidades autónomas. Véase Rozas Valdés, J. A., C. Vázquez Cobos, A. Aparicio Pérez y S. Álvarez García. «Impuestos ecológicos...», op. cit. (577).
- 41 Como normas básicas en Galicia debemos tener en cuenta las siguientes: La Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la administración hidráulica y el Decreto 8/1999, de 21 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del título IV de la Ley 8/1993, reguladora de la administración hidráulica, relativo al canon de saneamiento (LG 1993\183 y LG 1999\32).
- 42 LCAT 2003\787.
- 43 Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (364).
- 44 Artículo 22 de la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento (LCAT 1991\459).
- 45 Este artículo es conforme a lo previsto con carácter general para la estimación indirecta en el artículo 53.1 de la LGT. Como motivo específico que habilita la estimación indirecta en el canon catalán se establece el incumplimiento de la obligación de instalar aparatos de medición para aquellos supuestos en los que no se optó por la determinación objetiva. Desde el punto de vista sancionador, el artículo 77.6.f) del Decreto 3/2003 considera infracción simple: La falta de instalación de aparatos de medición para el cálculo de la base imponible según el sistema de estimación directa con incumplimiento de la obligación a la que hacen referencia los apartados 5.a) y 7 del artículo 67, que tiene que ser sancionada con una multa de 150 a 900 euros. Eso para los supuestos en los que los sujetos pasivos no opten por la determinación de su base impositiva a través de la determinación objetiva, caso en el que la conducta no será constitutiva de infracción tributaria alguna.
- 46 Vaquera García, A. *Fiscalidad...*, op. cit. (364).
- 47 En esta línea ya se pronunció Vaquera García con la anterior normativa autonómica (*ibidem*, p. 364).
- 48 *Ibidem* (365).
- 49 Pagès i Galtés, J. 1995. *Fiscalidad de las aguas*. Madrid: Marcial Pons (366).
- 50 Eso llevó a García Novoa a sostener, ya con relación al canon de saneamiento gallego, que la pretendida prestación ecológica que se integra detrás del canon se ve frustrada en su finalidad a partir de la integración en el hecho imponible del consumo o utilización potencial o real de agua de cualquier procedencia («El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma gallega», *RDFHP*, n.º 241, 1996, (594)).

- 51 En palabras de Vaquera García, a grandes rasgos, la cuantificación impidió la finalidad de protección ambiental del tributo (*Fiscalidad...*, op. cit. (364)).
- 52 Como ha indicado Villaverde Gómez, nos encontramos con una redacción extraordinariamente confusa y, por lo tanto, muy desafortunada, donde es importante si el procedimiento se inicia de oficio o a instancia de parte en cuanto a los gastos derivados de la medición. Véase su trabajo «El Canon de Saneamiento y la fiscalidad hidrológica en Galicia», *NUE*, n.º 274, 2007 (137 y 138).
- 53 Artículo 39.3 de la Ley 8/1993.
- 54 El grupo de elevación del agua es un sistema tecnológico, de tipología y complejidad variable, que permite su captación. La fórmula establecida es la siguiente: $Q = 25.000 \times P / h \cdot 20$ («Q» es el consumo mensual facturable expresado en metros cúbicos; «P» es la potencia nominal del grupo o grupos elevadores expresada en quilovatios, y «h» es la profundidad dinámica media del acuífero en la zona considerada, expresada en metros).
- 55 La fórmula para estos supuestos será: $Q = 25.000 \times P / 20$ («Q» es el consumo mensual facturable expresado en metros cúbicos; «P» es la potencia nominal del grupo o grupos elevadores expresada en quilovatios).
- 56 En este caso se debe realizar la operación: $Q = 454 \times Q_m$ (donde «Q» es el consumo trimestral facturable expresado en metros cúbicos y «Q_m» la capacidad hidráulica máxima de la conducción expresada en metros cúbicos por hora).
- 57 García Novoa, C. «El canon de saneamiento...», op. cit. (625).
- 58 Otras dudas sobre la constitucionalidad del impuesto gallego apuntan a la problemática de que este se pueda referir a vertidos tanto lícitos como ilícitos (Herrera Molina, P. M. *Derecho...*, op. cit. (268)).
- 59 *Ibidem* (268).
- 60 Las voces que se alzaron solicitando cánones similares para otras comunidades autónomas no han sido pocas. Sobre este particular, se puede observar el trabajo 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 de la página web <http://www.cica.es/aliens/gimadus/JOR-CA-3.html>. En este artículo se trata de justificar la idoneidad de establecer un canon de saneamiento para la comunidad andaluza proponiendo una regulación básica del mismo. Como extensión de este artículo, se puede ver CASTILLO LÓPEZ, J. M. 1998. *La reforma fiscal ecológica*. Granada: Comares (287-311).
- 61 De forma general, se puede sostener el gravamen real del consumo de agua, aunque la finalidad impositiva esté dirigida a los vertidos en el medio hídrico.
- 62 Recordemos que en las regulaciones autonómicas, por norma general, se consideran usos domésticos los consumos de agua realizados en viviendas que den lugar a aguas residuales generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas, mientras que son usos no domésticos o industriales los consumos de agua no efectuados desde viviendas o realizados desde locales y establecimientos utilizados para efectuar cualquier actividad pecuaria, comercial o industrial o de servicios.
- 63 Rozas Valdés, J. A., C. Vázquez Cobos, A. Aparicio Pérez y S. Álvarez García. «Impuestos ecológicos...», op. cit. (577 y 578).
- 64 Esta crítica fue individualizada frente al canon de saneamiento asturiano por J. Pedreira Menéndez en: «El canon de saneamiento del Principado de Asturias», *IF*, n.º 49, 2002 (124).
- 65 Aunque esta no fue la única dificultad que encontraron ciertas propuestas como la presentada en 1992 para la implantación de impuestos indirectos sobre el consumo de energías relacionadas con la emisión de dióxido de carbono; y podemos mencionar otras, como la oposición de las organizaciones industriales más relevantes o las reservas manifestadas por la ciencia económica en cuanto a su dudosa potencialidad para reducir las emisiones y su capacidad de generar otras distorsiones. Véase «La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea», *NUE*, n.º 122, 1995 (121). Sobre este particular, véase también 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*. Tesis doctoral. Granada (480).
- 66 Sobre los límites a la fiscalidad ambiental a partir de la jurisprudencia del TJCE, véase 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 hasta un total de 8 actividades, a saber:
- 1) el almacenamiento y la eliminación de los residuos;
 - 2) la emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes;
 - 3) el despegue de aeronaves sobre los aeródromos que reciben tráfico público;
 - 4) la producción de aceite usado;
 - 5) los preparados para detergentes y productos suavizantes para la ropa;
 - 6) los materiales de extracción;
 - 7) los productos antiparasitarios de uso agrícola y asimilados;
 - 8) la autorización de explotación y la explotación de establecimientos industriales y comerciales que presentan riesgos particulares para el medio ambiente.
- 68 «L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française», *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 68, 1999 (135-37).
- 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 Ediciones.
- 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 y 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. y 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 en la dirección <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. y 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», ponencia presentada en el I Congreso sobre Gestión y Planificación de Aguas: *El agua a debate desde la Universidad. Por una nueva cultura del agua*, celebrado en Zaragoza entre los días 14 y 18 de septiembre de 1998. Disponible en la dirección 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 y J. M. Tovillas Morán. 2008. *Curso de Derecho Tributario* (3.ª ed.). Madrid-Barcelona-Buenos 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», tesis doctoral. Granada.
- MAGADÁN DÍAZ, M. y 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. y 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. y 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.