

Unha forma de intervención administrativa na protección do medio ambiente: o imposto galego sobre a contaminación atmosférica

Profesor axudante de dereito
financeiro e tributario.
Universidade de Vigo

Roberto Ignacio Fernández López

Bolseira da Área de
Dereito Administrativo.
Universidade de Santiago

M^o Alba Nogueira López

1. Análise introductoria

a. Novas tendencias no Dereito ambiental. Os instrumentos económicos como mecanismos de protección do medio

A tutela ambiental fíxose recaer ata tempos moi recentes nun enfoque case exclusivamente normativo. A biosfera era protexida con normas de moi diverso tipo, pero normas á fin e ó cabo, e con instrumentos tipicamente xurídicos. A defensa dun terreo húmido, a loita contra o ruído ou o tratamento de residuos –por citar ámbitos totalmente diversos– realizábase, principalmente, mediante normas de emisión ou inmisión, autorizacións e licencias, concesións, planificacións, prohibicións e, no seu caso,

sancións. Todos eles institutos de fonda raizame no noso Dereito administrativo. Sen embargo, puido apreciarse que en relación co Dereito ambiental estes instrumentos eran necesarios pero non suficientes. A tutela do medio ambiente precisa explorar novas formas de facer efectiva a ansia social de mellora do medio, incorporando a protección ambiental como un aspecto máis na definición da racionalidade económica das empresas, incidindo nos custos e nos beneficios das mesmas e, polo tanto, actuando sobre o seu comportamento. Como xa se sinalou en moitos foros, esta busca de novos instrumentos ten como causa a constatación dunha asimetría entre os obxectivos pretendidos e os resultados acadados. En grande medida esta asimetría débese a que a industria que é responsable dunha boa parte dos deterioros ambientais non contribúe na mesma proporción a protexe-lo medio ambiente.

Como se afirma nalgún texto comunitario “tomando como base a imposición de normas de emisión para algúns contaminantes do medio ambiente, co sistema tradicional conseguíronse, e seguirán conseguíndose, resultados concretos e previstos en resposta ós problemas formulados (...). Non obstante, este sistema non é suficiente, posto que se trata tamén de fomentar a eficacia obtida polas empresas na súa xestión para facerlles fronte ós imperativos de protección do medio ambiente”¹.

O razoamento anterior conduciu os responsables políticos a buscaren novas fórmulas de protección ambiental entre as que se atopan os instrumentos económicos. Estes instrumentos, aínda que de signo moi diverso, poden ser agrupados baixo o paraguas definitorio de que incorporan a protección ambiental como un aspecto máis na definición da racionalidade económica das empresas, incidindo nos custos e beneficios das mesmas e, polo tanto, incidindo sobre o seu comportamento.

A OCDE –institución precursora no estudio e potenciación deste tipo de mecanismos– predica o carácter económico dun instrumento se se dá a existencia dun estímulo financeiro, a posibilidade de tomar acción voluntariamente, e a intención de manter ou mellorar a calidade ambiental aplicando tal instrumento².

b. Análise da eficacia dos instrumentos de mercado na tutela do medio ambiente

A doutrina difire na posible eficacia destes instrumentos para protexe-la calidade ambiental. Con posturas máis ou menos matizadas podemos atopar firmes defensores da súa utilidade –detractores dos instrumentos normativos coa mesma firmeza–,

¹ COM (91) 459 final, p. 10.

² OCDE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, París, 1989.

e autores que dubidan da eficacia "milagrosa" destes instrumentos.

Nunha postura escéptica, pero máis cabal, Martín Mateo afirma "personalmente, estimo que ni la doctrina española ni la de otros países puede encontrar en el mercado una referencia útil para construir un dispositivo eficaz para la conservación del ambiente. La lógica del productivismo propende a descargar crecientemente en los medios naturales los subproductos en que se materializa una inevitable entropía, generada por un sistema que no puede pararse ni mucho menos retroceder. Pero la demolición del mercado sin un dispositivo de respuesta sumiría al mundo en un caos"³. Das súas palabras parece deducirse o que resulta claro. Os axentes económicos, pola súa propia natureza, non buscan a protección do medio, senón máis ben o contrario. O medio ambiente é un ben público e os axentes privados non teñen especial tendencia á súa conservación, na medida en que os custos do deterioro ambiental non están internalizados. E por isto que para buscar ese "xene solidario", como o enunciara o mesmo autor, fai falta a normación, e, dado que esta non produciu totalmente os seus efectos, é necesario introducir variantes no comportamento dos axentes económicos facéndolles asumir os custos da contaminación. O Dereito actúa como mediador entre dúas lóxicas claramente enfrontadas, a de maximización do beneficio e a de tutela ambiental. Existindo o Dereito ambiental na súa forma tradicional como un *prius* é cando, para corrixi-las insuficiencias deste, pode entrar a lóxica de intentar corresponsabiliza-los axentes económicos a través de métodos innovadores de tutela ambiental que buscan a internalización dos custos da contaminación. Isto é, na medida en que o Dereito ambiental configura unhas obrigas de protección do medio tanto para os poderes públicos como para os axentes económicos e estas non resultan totalmente cumpridas, débese buscar unha forma de que estes internalicen os custos de protección a través da utilización de instrumentos de mercado.

Nunha liña claramente partidaria dos instrumentos autorreguladores ou económicos Giampietro afirma que estes establecen por primeira vez un réxime autónomo e eficiente de autocontrol do mercado que se contrapoñerá a aquel "burocrático, fiscale e casuale della Pubblica Amministrazione" subliñando a súa maior eficiencia en termos de mellor salvagarda ambiental⁴. A posición deste autor, aínda que excesivamente dura co papel que xogan e xogaron a lexislación e os poderes públicos na protección ambiental, ten a virtualidade de poñer de manifesto as deficiencias dese enfoque. Non se pode negar que os avances

³ MARTÍN MATEO, R., *El hombre, una especie en peligro*, Campomanes libros, 1993, p. 99.

⁴ GIAMPIETRO, F., "Bilancio ambientale ed eco-audit: le prospettive nel diritto comunitario ed italiano", *Rivista giuridica dell'ambiente* n° 1, 1995, p. 30.

que se puideron producir ata agora en materia ambiental se deben case exclusivamente ó xogo normativo. A sucesión de normas cada vez máis estrictas abocou os cidadáns a conformarse coas súas esixencias, en maior ou menor medida, e ós poderes públicos a vixia-lo seu cumprimento, con maior ou menor dureza. Sen embargo, é certo que entre o regulado e o aplicado hai un abismo. Os instrumentos tradicionais do Dereito ambiental cumpren unha función menor da agardada e, realmente, a burocratización apuntada por Giampietro existe. Por iso se recorre ós dispositivos de mercado.

O 5º Programa comunitario de acción en materia de medio ambiente⁵ ten en conta estas contradicións e pretende transmitir que a industria é responsable dunha boa parte do deterioro ambiental e debe, polo tanto, contribuír á súa resolución. Para isto debe superarse a utilización case en exclusiva "de instrumentos normativos do tipo *command and control*, inevitablemente burocratizados, economicamente costosos y de cuestionable eficiencia"⁶, segundo as palabras de Fernández Ramos. En todo caso, hai que ter presente que os instrumentos económicos aínda que coñezan un certo auxe non deixan de ser instrumentos complementarios ós normativos, como xa se ten sinalado. Dentro do amplo abano de mecanismos de defensa ambiental os económicos son un dispositivo máis pero non o principal. A lexislación é necesaria xa que precisamente a súa mera existencia pode supoñe-lo estímulo para buscar solucións ou para utilizar instrumentos económicos que consigan o mesmo resultado con maior acordo dos axentes económicos. O Dereito ambiental chega a ámbitos a onde non poden chega-los instrumentos de mercado.

Unha nota máis que mostra claramente o carácter complementario dos mecanismos de mercado é que estes necesitan, en moitos casos, unha armazón normativa para poder funcionar. Así por exemplo, non pode haber imposición fiscal sen unha normativa *ad hoc*, pero non por isto deixa de ser considerado un instrumento económico. Ball e Bell fan referencia a este aspecto despois de facer unha interesante precisión: o que diferencia os instrumentos económicos dos normativos é que lles permiten ós consumidores e á industria facer eleccións sobre as súas accións⁷. Temos, pois, que os instrumentos económicos poden necesitar unha armazón normativa para funcionar pero non por iso se converten en instrumentos normativos (un exemplo claro desta afirmación son os impostos ecolóxicos). A pedra de toque que diferencia os dous tipos de mecanismos está en que a maior parte das normas actúan limitando as opcións de actua-

⁵ Vid. DOCE C 138, do 17 de maio de 1993.

⁶ FERNÁNDEZ RAMOS, "Aproximación al sistema comunitario de etiquetado ecológico", *Revista de Derecho Ambiental* nº 13, p. 78.

⁷ S. BALL e S. BELL, *Environmental Law*, Blackstone, London, reimpresión, 1994, p. 92.

ción da industria e os consumidores. Pola contra, os instrumentos económicos baséanse na libre elección destes.

A unión entre tutela do medio ambiente e instrumentos económicos é abordada indirectamente por Stober. Este autor considera que a análise do Dereito do medio ambiente non pode prescindir do Dereito administrativo económico xa que hai unha íntima imbricación entre os dous ordenamentos. Esta relación ten como núcleo "la corresponsabilización de la economía, ya que las explotaciones industriales, comerciales, las formas de economía agraria o la industria del transporte pueden ser causantes de efectos perjudiciales en el medio ambiente"⁸.

Hai un aspecto adicional que explica a orixe de certos instrumentos económicos, como poden ser os impostos ecolóxicos. A preocupación polo medio ambiente coincide coa grave crise fiscal do Estado; o esgotamento da capacidade recadadora dos impostos tradicionais e a dificultade de atopar novos obxectos de gravame, fixo que o lexislador vise no medio ambiente un posible campo no que estaría socialmente lexitimada unha penalización económica que, de paso, axudaría a mellorar as exhaustas contas públicas.

c) A contaminación atmosférica como obxecto do dereito ambiental

O dereito ambiental ten como obxecto a prevención e corrección dos impactos causados ó medio, nos seus diferentes elementos (auga, aire e solo), polas actividades humanas. O aire coñece problemas comúns a outros soportes da vida pero tamén presenta características que o singularizan.

Enténdese por contaminación atmosférica "a presenza no aire de materias ou formas de enerxía que impliquen risco, dano ou molestia grave para persoas e bens de calquera natureza" (art. 1 da Lei de protección do ambiente atmosférico)⁹.

Sen embargo, as propiedades específicas da atmosfera modulan o réxime xurídico da súa protección. Como sinalou Martín Mateo no seu momento, os caracteres esenciais do dereito da atmosfera son a súa universalidade, a interrelación e a gravidade das súas consecuencias. A universalidade fai que as conductas sobre o aire tendan a deixar senti-los seus efectos de forma xeneralizada e non a circunscribirse nun área. A interrelación permite afirmar que a ausencia de estancamento ou compartimentación é máis aguda que nos outros elementos. A gravidade das consecuencias dos deterioros na calidade atmosférica obsérvase claramente a través de problemas como a desertización, cambio do clima ou no aumento das enfermidades¹⁰.

⁸ STOBER, R., *Derecho administrativo económico*, MAP, Madrid, 1992, p. 45.

⁹ Lei 38/1972, do 22 de decembro, (BOE do 26 de decembro). A tradución da lei ó galego correspóndelle a Antonio DÍAZ OTERO, *Normativa estatal e galega sobre medio ambiente*, EGAP, Santiago, 1995.

¹⁰ MARTÍN MATEO, R., "El derecho de la atmósfera", *RAP* n° 121/1990.

Na mesma liña Alonso García indica que as principais características da contaminación atmosférica son a existencia dunha grande dispersión dos axentes contaminantes que unido á mobilidade dos contaminantes no aire provoca fenómenos como o da contaminación transfronteiriza; a dependencia doutros factores –naturais como ventos, choivas ou temperatura, ou artificiais como a proximidade dun núcleo urbano, pero non propiamente ligados á contaminación atmosférica– causa o agravamento do seu perigo e o efecto de sinerxía entre os diferentes contaminantes atmosféricos que dan lugar a compostos novos¹¹.

As dificultades principais para darlle un tratamento xurídico adecuado derivanse do feito de que a contaminación non coñece fronteiras. Resulta difícil, en xeral, circunscribi-los efectos da contaminación nas demarcacións administrativas. Esta circunscripción é tanto máis complicada cando nos referimos á contaminación atmosférica. Os efectos da choiva ácida poden sentirse a centos, e miles de quilómetros, dos focos emisores xa que a atmosfera é un medio especialmente propicio para que se propague a contaminación. Os problemas habituais de contaminación transfronteiriza teñen unha transcendencia maior no medio atmosférico que no acuático ou no solo.

Sabemos hoxe que problemas como o da choiva aceda, o burato na capa de ozono ou o efecto invernadoiro, teñen orixe en múltiples focos emisores pero fan nota-los seus efectos a nivel planetario sen que sexa posible circunscribi-lo seu radio de influencia. As consecuencias máis palpables destes males da nosa atmosfera tradúcense na alteración do clima, deterioro da saúde, no aumento das enfermidades, na perda da calidade de vida, destrución da flora, redución da fertilidade da terra, na subida do nivel das augas e na extensión da desertización.

Como ben afirma Loperena "la atmósfera es, a este respecto, el elemento más débil en tanto que el hombre ha alcanzado un desarrollo tecnológico capaz de alterar seriamente una composición que durante tantos miles de años había permanecido casi invariable. Además, dada su naturaleza gaseosa y en constante y errático movimiento, las técnicas jurídicas ordinarias resultan altamente ineficaces para la protección de este bien de uso común"¹².

A volatilidade e os problemas de aprehensibilidade do aire para a súa tutela inspiraron, desde antigo, unha estratexia internacional de protección por enriba das fronteiras dos países. Igual que a navegabilidade dos ríos que atravesaban varios países foi o xermolo dos convenios internacionais, impulsados pola necesidade, así ocorreu tamén coa contaminación atmosférica. Os

¹¹ ALONSO GARCÍA, C., *El régimen jurídico de la contaminación atmosférica y acústica*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 22-23.

¹² LOPERENA ROTA, D., "Tratamiento jurídico de la protección de la atmósfera", *Civitas-REDA* n° 81/1994, p. 83.

¹³ O recurso ó dereito internacional deu froitos xa en 1914, 11 de novembro, cando o Tribunal de Arbitraxe dictou un laudo resolvendo a disputa entre Estados Unidos e Canadá a causa da chuvia ácida establecendo que ningún Estado ten dereito a utilizar-lo seu territorio de forma que cause un prexuízo a outro pola emisión de fumes.

¹⁴ Ademais das múltiples reunións de expertos e responsables políticos, o acervo internacional de protección do aire conta hoxe con acordos internacionais como: a Convención de Viena para a protección da capa de ozono, do 22 de marzo de 1985, co Protocolo de Montreal do 16 de setembro de 1987 que foi revisado en Londres en 1990; Convención de Xenebra do 13 de novembro de 1979 sobre a polución atmosférica transfronteiriza a grande distancia, co Protocolo de Helsinqui de 1985.

¹⁵ A adaptación dos produtos á tecnoloxía dispoñible en cada momento e ás innovacións que se van producindo ten especial importancia no eido ambiental. É frecuente que as normas ambientais conteñan obrigas de utilización da mellor tecnoloxía dispoñible (*BAT-best available technology*), aínda que esta obriga adoita ser matizada porque non supoña un custo excesivo (*BATNEC-best available technology not entailing excessive price*). A Resolución do Consello do 15 de xullo de 1975, relativa á adaptación ó progreso técnico e científico en materia de medio ambiente da normativa comunitaria introduce con carácter xeral esta obriga.

¹⁶ Este sistema foi ensaiado en diversos países. En EEUU púxose en marcha a raíz da *Clean Air Act* (1970). ALONSO GARCÍA (*ob. cit.*, pp. 194 e ss.) expón as principais vantaxes e inconvenientes deste sistema.

distintos Estados comprenderon que de nada valían os seus esforzos individuais para eliminar a contaminación se os países próximos, e non tan próximos, non acometían coa mesma determinación a loita contra a contaminación atmosférica¹³.

Froito desa cooperación internacional para evitar a contaminación transfronteiriza nacen unha serie de tratados e convenios internacionais que, á marxe da polémica e da falta de compromiso dalgúns Estados, marcan o camiño a seguir de cara ó futuro¹⁴.

c) *As técnicas de tutela do ambiente atmosférico*

Un aspecto que xa foi sinalado e que merece ser abordado é o das técnicas utilizadas para tutela-lo ambiente atmosférico. A natureza do medio aéreo dificulta a protección coas técnicas ó uso. O dereito ambiental utilizou ata agora tres tipos de aproximación ós problemas atmosféricos. Por unha banda botou man dos clásicos remedios normativos, fundamentalmente mediante normas de emisión e inspiración. As primeiras favorecen un maior control sobre as empresas ó establecer límites que non poder ser sobrepasados por cada foco individualmente o que, á súa vez, facilita a identificación dos infractores. As segundas, canalizadas a través da fixación de obxectivos globais de calidade do aire, permiten diferencia-lo réxime xurídico de zonas máis intensamente contaminadas ou de zonas que absorben máis facilmente a contaminación, pero dificultan o control individualizado das fontes produtoras.

Ademais deste tipo de normas, a tutela atmosférica tamén se realizou a través da aprobación de normas de produto ou normas técnicas que buscaban adapta-las características dos produtos ós avances tecnolóxicos dispoñibles en orde a mitiga-lo impacto sobre a atmosfera (i.e., normas sobre motores, vehículos, combustibles, aparellos de refrixeración...) ¹⁵.

Nos últimos tempos cobran importancia outro tipo de instrumentos que poden ser encadrados no rótulo de instrumentos económico-fiscais que pretenden estimular conductas voluntarias non agresivas co medio. Dentro desta gamma de instrumentos atopámo-los impostos ecolóxicos e tamén outras medidas como os *tradeable permits* ou permisos de contaminación comercializables. Estes permisos reparten entre as empresas en forma de cotas os niveis de contaminación autorizados. As empresas forman parte dun verdadeiro mercado de cotas polo que aquelas que máis controlen os seus niveis de contaminación poderán venderlle parte dos seus dereitos ás que necesiten máis cota¹⁶.

A raíz da aprobación da Lei 1/1995, do 2 de xaneiro, de protección ambiental de Galicia¹⁷, prodúcese un incremento da actividade normativa autonómica no terreo ambiental. Así, ó longo de 1995 viron a luz os Decretos 155/1995, do 3 de xuño, polo que se regula o Consello Galego de Medio Ambiente e o Decreto 156/1995, do 3 de xuño, de inspección ambiental¹⁸.

Pódese dicir que Galicia non foi, ata o momento, unha Comunidade autónoma especialmente activa no campo da protección ambiental. A Lei de protección ambiental é a primeira lei de contido ambiental. O resto das normas existentes abordan cuestións moi dispares (espacios naturais, impacto ambiental...) sen que haxa ningún sector cunha regulación completa. Este estado de cousas no aspecto normativo vese correspondido por unha organización administrativa con poderes limitados, igualmente dispersa e nunha posición organizativa subordinada. Varias consellerías (Presidencia, Industria, Agricultura, Obras Públicas, Sanidade) dispoñen de competencias na materia, o que dificulta darlle un tratamento adecuado á cuestión ambiental.

A Lei de protección ambiental, cun carácter eminentemente programático, abre as portas a unha serie de instrumentos de tutela ambiental polo de agora inexplorados. Ademais de trazar as liñas básicas de instrumentos con certa tradición (autorizacións e avaliación de impacto), tamén fai alusión ó grupo de medidas que nós cualificamos como medidas de corresponsabilización e que a Lei denomina como "Outras medidas de Protección Ambiental".

Este tipo de medidas coñecen actualmente un gran auxe a nivel comparado. O recurso a instrumentos de signo tan variado como a información e participación cidadán ou a ecoetiqueta e a ecoauditoría pode ser agrupado, nun esforzo unificador, baixo o común denominador de técnicas que buscan dar resposta á inquietude social polo medio ambiente e procuran o apoio cidadán para levar adiante unha política de defensa ambiental¹⁹. Existe a percepción de que non é posible unha efectiva protección do patrimonio natural se non hai unha colaboración dos poderes públicos e dos cidadáns na consecución deste obxectivo; e para iso, é necesario que estes dispoñan dunha formación ambiental que fomente a conciencia ecolóxica, dunha información fiable e dunhas canles de participación que faciliten o acceso dos cidadáns ás instancias decisorias. Tamén deben establecerse mecanismos que corresponsabilicen os cidadáns e as empre-

¹⁷ DOGA 10-II-1995.

¹⁸ DOGA do 5 de xuño de 1995.

¹⁹ Sobre estes aspectos *vid.* MARTÍN MATEO, R., *Nuevos instrumentos para la tutela ambiental*, Trivium, Madrid, 1994, no que se aborda un estudio de conxunto da ecoetiqueta, a ecoauditoría e o dereito á información ambiental. *Vid.*, tamén, OCDE: *L'étiquetage écologique des produits dans les pays de l'OCDE*, París, 1991; e VVAA, *Le droit à l'information en matière d'environnement*, Story Scientia, Bruxelas, 1991.

²⁰ Directiva 90/313 relativa á liberdade de acceso á información en materia de medio ambiente (DOCE L 158, do 23 de xuño de 1990); Regulamento CEE 880/92, do Consello, do 23 de marzo, relativo a un sistema comunitario de concesión de etiqueta ecolóxica (DOCE L 9, do 11-IV-1992) complementado por varias decisións da comisión; Regulamento do Consello 1836/93, do 29 de xuño, polo que se permite que as empresas do sector industrial se adhiran con carácter voluntario a un sistema comunitario de xestión e auditoría medioambientais (DOCE L 168, do 10-VII-93).

sas na preservación do medio natural na súa conducta diaria (ecoetiqueta, ecoauditoría).

A lei galega conecta con esta corrente e regula no capítulo V do título II este tipo de medidas. Sen embargo, non se pode dicir que acometa unha regulación detallada, a pesar de que, en cuestións pendentes de desenvolvemento normativo como son o acceso á información ambiental, a ecoauditoría e a ecoetiqueta non resultaría especialmente complexo traza-las liñas básicas da regulación, sen menoscabo de que se puidese proceder a unha regulación máis pormenorizada nun momento posterior. De feito, nas tres materias existe unha normativa comunitaria que constitúe o marco obrigado de desenvolvemento das normas galegas²⁰.

Resultado desa revitalización normativo-ambiental en Galicia e das novas tendencias internacionais na protección do medio é esta Lei 12/1995, do 29 de decembro, do imposto sobre a contaminación atmosférica²¹.

2. As categorías tributarias como medios ó servicio da política medioambiental. O caso do imposto galego

a) Articulación de competencias e idoneidade do instrumento fiscal utilizado

A reserva en favor da Administración estatal da competencia sobre a *lexislación básica* en materia de protección do medio ambiente en absoluto impide que as comunidades autónomas asuman, á súa vez, competencias sobre este mesmo bloque de materias aínda que, iso si, referidas a *normas adicionais* (art. 149.1.23^a CE). Con fundamento na dita previsión constitucional, o Estatuto de autonomía de Galicia, aprobado pola Lei orgánica 1/1981, do 6 de abril, non desaproveitou a ocasión para plasmar no seu art. 27.30^a o desexo da Comunidade Autónoma galega de asumir como "exclusiva" a referida materia potencial.

Neste sentido, a Lei galega 12/1995, do 29 de decembro, pola que se crea o Imposto sobre a Contaminación Atmosférica aséntase, en último termo, no exercicio do seu poder tributario por parte desta Comunidade Autónoma, xa que, como tivo ocasión de sinalalo Tribunal Constitucional na súa Sentencia 37/1987, do 26 de marzo, a Constitución concédelles autonomía financeira ás comunidades autónomas "para o desenvolvemento e execución das súas competencias" (art. 156.1), o que

²¹ DOGA 30-XII-1995. Á súa vez, esta lei foi desenvolvida polo Decreto 4/1996, do 12 de xaneiro, polo que se aproba o Regulamento do imposto sobre a contaminación atmosférica (DOGA 26-I-1996).

Téñase en conta que Galicia xa dispuña dun instrumento de carácter similar a este tributo sobre a contaminación atmosférica no ámbito das augas: o canon de augas foi establecido pola Lei 8/1993, do 23 de xuño, reguladora da administración hidráulica. Un interesante traballo sobre as figuras tributarias utilizadas polas diferentes CCAA en materia de política hidráulica é o feito por JIMÉNEZ HERNÁN-DEZ, J., "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", *Impuestos* nº 1/1996, pp. 31 e ss.

permite admitir-la facultade daquelas para utilizar tamén o instrumento fiscal –como parte integrante da súa autonomía financeira– na execución e desenvolvemento de tódalas competencias que teñan asumido nos seus respectivos estatutos de autonomía e respecto das cales a dita utilización sexa necesaria” (f.x. 13º). En relación con este punto parece de todo lóxico que se unha comunidade autónoma asumiu competencias sobre unha determinada materia (por ex. protección e conservación do medio ambiente) goce da lexitimidade suficiente para crear un imposto a recadación do cal se encontre afectada ó cumprimento dos fins derivados de tal marco de competencias; desde esta perspectiva, os requisitos que cubrir por un ente territorial autonómico á hora de dar vida a un novo tributo serán non só os derivados dos principios materiais e formais expresados na Carta Magna (fundamentalmente, o principio de capacidade económica e o principio de legalidade), senón tamén, como apunta Ramallo Massanet, “los límites y criterios de reparto de competencias tributarias entre Comunidades Autónomas y el Estado por un lado y con las Corporaciones Locales por otro, y que se encuentran recogidos tanto en la Constitución como en la LOFCA”²².

A priori, non existe pois ningunha obxección para que a Comunidade Autónoma galega cree un tributo en relación cunha materia, a saber, as normas complementarias ás estatais sobre medio ambiente, estatutariamente asumida e perfectamente englobable no ámbito do poder tributario autonómico.

Por outro lado, se se parte da hipótese formulada por algún autor de que o medio ambiente pode constituír un ben demanial subsumible dentro da propiedade pública ou colectiva, caería concluír que o seu aproveitamento, uso ou goce “dará origen a un ingreso o recurso público tributario o parafiscal en la forma de tasa, canon o precio público”²³; continuando con esta liña argumental, non cabe ningunha dúbida de que a deterioración ambiental causada polo axente contaminador constitúe unha circunstancia colectiva, por afectar a unha pluralidade de suxeitos, o resultado da cal é sempre negativo –xa que xera unha serie de desvantaxes sobre a calidade de vida dos destinatarios do ben ambiental–. Pois ben, á vista desta realidade irrefutable non lle falta razón a Rosembuj cando sostén que nin a taxa, nin o prezo público son os instrumentos fiscais máis idóneos para a tutela ambiental, e iso, na medida en que non pasarían de ser contraprestacións polo uso parcial ou divisible do medio ambiente²⁴; pola contra, a figura do imposto é a única capaz “de reflejar el coste social de cualquier clase de perjuicio am-

²² Vid. “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional* n.º 39/1993, p. 61.

²³ Así se pronuncia ROSEMBUJ, T., *El tributo ambiental*, PPU, Barcelona, 1994, p. 22.

²⁴ En relación co prezo público, non debe esquecerse a súa natureza de contraprestación satisfeita pola utilización privativa ou o aproveitamento especial do dominio público [art. 24.1 a) da Lei 8/1989, do 13 de abril, de taxas e prezos públicos]. E polo que atinxe á taxa, cabe recordalos dous requisitos inescusables que na súa configuración esixe o art. 26.1 a) da LXT: que o servizo ou a actividade sexa de solicitude ou recepción obrigatoria polos administrados e que non poidan prestarse ou realizarse polo sector privado, ben porque impliquen intervención na actuación dos particulares ou ben por canto, en relación ós ditos servizos, está establecida a súa reserva en favor do sector público.

²⁵ Cfr. *El tributo ambiental*, *ob. cit.*, pp. 26 e 27.

²⁶ Neste sentido, ROSEMBUJ contrapón a propiedade pública do ben ambiental –caso no cal o seu titular estaría lexitimado para esixir taxas ou prezos públicos “aun cuando lo sea en detrimento de la solidaridad colectiva”–, á simple xestión ou administración do medio ambiente onde o “concepto de solidariedade colectiva nos coloca fuera del ámbito genérico de la compensación (...) privilegiando el deber colectivo de contribución a la protección y conservación ambiental” (*ob. cit.*, p. 24).

²⁷ A este respecto, debe terse en conta que o concepto de prezo público ofrecido polo art. 24.1 a) da Lei de taxas e prezos

públicos, do 13 de abril de 1989, foi declarado inconstitucional pola STC 185/1995, do 14 de decembro.

²⁸ Sobre a necesidade de que os impostos posúen en todo caso unha finalidade simplemente recadadora, *vid.*, por todos, SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. II, I.E.P., Madrid, 1962, p. 170.

²⁹ Como sinala CHECA GON-ZÁLEZ "[...] se deduce, pues, la plena admisibilidad de las finalidades extrafiscales del impuesto, de tal modo que aun cuando los móviles recaudatorios sigan siendo los que legitimen la adopción por el legislador del instrumento impositivo, es perfectamente posible que la consecución de ingresos públicos a través de aquél no sea la motivación directa, o al menos no la única, perseguida con la implantación del impuesto"; (*vid.* "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Civitas-REDF* n° 40/1983, p. 511).

³⁰ Como acertadamente apunta CASADO OLLERO, a utilización extrafiscal do instrumento tributario só pode arbitrarse a través das dúas seguintes técnicas de actuación: "o como mecanismo de aliento, promoción, incentivo ou estímulo, o bien, en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión ou sanción"; (*vid.* "Los fines no fiscales de los tributos", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I. IEF, Madrid, 1991, p. 128).

³¹ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española* n° 71/1981, p. 24.

biental causado por la actividad del agente, permitindo que la acción de los poderes públicos sea por definición global y colectiva"²⁵, xa que estes últimos son uns meros administradores ou xestores dun ben, o medio ambiente, a conservación e protección do cal require da solidariedade de todos²⁶.

En definitiva, rexeitado completamente o emprego da taxa e da contribución especial –como categorías tributarias destinadas a compensa-los efectos nocivos causados no medio ambiente por determinados suxeitos– por non responde-la súa posta en práctica á esencia conceptual contida no art. 26 da LXT, a disputa pola elección do instrumento fiscal máis idóneo débátese entre o imposto e o prezo público; e ante tal estado de cousas, na nosa opinión, a utilización privativa ou o aproveitamento especial do dominio público, como requisito de esixibilidade dun prezo público, non casa excesivamente ben co custo social que representa a deterioración medioambiental xerada por determinados axentes²⁷. Polo tanto, a única alternativa posible con miras a compensa-lo mencionado custo cremos que debe asentarse na figura do imposto, sempre e cando este último posúa connotacións decididamente extrafiscais.

b) *A natureza extrafiscal dos tributos e a súa lexitimidade constitucional*

Ante a ausencia no texto constitucional dunha mínima referencia expresa á función extrafiscal dos tributos, esa previsible natureza extrafiscal das categorías tributarias aparece expresamente garantida, a nivel de lexislación ordinaria, polo art. 4 da LXT segundo o cal "os tributos, ademais de ser medios para recadar ingresos públicos, han de servir como instrumento da política económica xeral, atender ás esixencias de estabilidade e progreso sociais e procurar unha mellor distribución da renda nacional"; deste modo, se ben a finalidade máis característica e tradicional dos tributos é a de conseguir recursos cos que financian-los gastos públicos²⁸, nada obsta para que o peso específico dos seus obxectivos recaia noutros fins "no fiscales"²⁹ entre os que sen dúbida poden incluírse o incentivo ou estímulo á preservación e tutela do medio ambiente ou, *a contrario sensu*, a disuasión á súa deterioración³⁰.

Ben é certo que algunha doutrina, encabezada por Albiñana García-Quintana, chegou a soste que os impostos con fins non fiscais non son verdadeiros tributos, xa que neles non rexe o principio de capacidade económica como presuposto de xustiza material esixido polo art. 31.1 da Constitución³¹; é máis, en opinión do citado autor, tales tributos incluso "podrían ser asi-

milados a multas sin infracción previa, pues cumplen funciones correctoras disminuyendo, moderando o obstaculizando una determinada actividad o conducta humana³². Sen embargo, fronte a estas consideracións sustentadas por un certo sector doutrinal erixiuse a postura do Tribunal Constitucional en sentido abertamente contrario, xa que, ó seu entender, "a función extrafiscal do sistema tributario estatal non aparece explicitamente recoñecida na Constitución, pero a dita función pode derivarse directamente daqueles preceptos constitucionais nos que se establecen principios rectores de política social e económica (senaladamente, arts. 40.1 e 130.1), dado que tanto o sistema tributario no seu conxunto como cada figura tributaria concreta forman parte dos instrumentos de que dispón o Estado para a consecución dos fins económicos e sociais constitucionalmente ordenados"³³; polo tanto, o máximo intérprete da Carta Magna aprecia que os fins extrafiscais dos tributos encontran suficiente apoio no texto constitucional á vez que gozan de "lícito acomodo" no ámbito do poder tributario autonómico³⁴, ata o punto de que, por regra xeral, cando os obxectivos económico-sociais dun tributo primen sobre a súa finalidade estritamente recadadora haberá que entender que nos achamos ante unha medida de índole extrafiscal³⁵.

Con base nas consideracións expostas, e aínda admitindo que a adopción de medidas fiscais ó servizo da política medioambiental debe compaxinarse, desde o noso punto de vista, con outros adicionais mecanismos administrativos non só de prevención –ante o previsible risco de deterioración do medio ambiente³⁶– senón tamén de represión –ante o dano xa causado³⁷–, parece posible soste que o Imposto galego sobre a Contaminación Atmosférica presenta claras connotacións extrafiscais, xa que como sinala o preámbulo da súa lei reguladora "nun primeiro tramo, o gravame operará como un instrumento de recuperación dos custos que leva consigo a política medioambiental e os correspondentes controis e, máis adiante, convértese nun auténtico instrumento regulador que favorecerá a limitación de emisións, como sucede cunha sanción. En suma, o obxectivo principal deste tributo non é alcanzar un volume determinado de recursos monetarios. O fin que se procura é conseguir que as empresas afectadas adopten, nun prazo curto, as medidas anti-contaminantes precisas para diminuír substancialmente as emisións sinaladas". Deste modo, e pese á desafortunada redacción expresada polo lexislador autonómico, cando –erroneamente– parece querer distinguir varias fases temporais coa produción doutros tantos efectos polo instrumento impositivo utilizado, o que

³² "Los impuestos de ordenamiento económico", *ob. cit.*, p. 24.

En sentido semellante, e referíndose en concreto ó Imposto andaluz sobre Fincas Infrutilizadas, pronúncianse CHECA GONZÁLEZ, C., ó cualificalo como "una medida de carácter estrictamente sancionador" (*vid.* "El Impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza", *Impuestos* nº 6/1987, p. 121), e DELGADO, A., quen sinala que "el impuesto que nos ocupa es un tributo no fiscal [...] en cuanto que su finalidad no es de carácter financiero, recaudatoria, sino por el contrario sancionadora o penalizadora de la infrutilización de la tierra como factor de producción agraria" (cfr. "La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas", *Civitas-REDF* nº 61/1989, p. 88).

³³ *Vid.* STC 37/1987, do 26 de marzo, (f.x. 13º); nun sentido semellante pronunciouse o Alto Tribunal na Sentencia 186/1993, do 7 de xuño, (na que se resolvía un recurso de inconstitucionalidade contra a Lei estremeña 1/1986, pola que se regulaba o Imposto sobre devesas cualificadas en deficiente aproveitamento) ó sinalar que "constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter" (f.x. 4º).

³⁴ Así, o Tribunal Constitucional sinalou a este respecto que "[...] ni en la Constitución ni en la Ley Orgánica de Financiación

de las Comunidades Autónomas existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria y en concreto su poder de imposición en relación con la consecución de objetivos no fiscales" (f.x. 13º da STC 37/1987, do 26 de marzo).

³⁵ No mesmo sentido pronúnciase GARCÍA FRÍAS, A., "Los fines extrafiscales en las tasas" en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 173. É máis, esta autora, seguindo á súa vez o parecer de LEJEUNE VALCÁRCEL ("Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 171) sostén que "ningún tributo puede ser considerado exclusivamente como extrafiscal dada la intrínseca susceptibilidad de todo tributo para recaudar ingresos" (*Los fines extrafiscales...*, ob. cit., p. 173).

³⁶ Así, CARBAJO VASCO, D., ("Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea", *Noticias-CEE* nº 71/1990, p. 43) lémbraos cómo a Comisión das Comunidades Europeas recomenda a súa preferencia polas accións preventivas *ex ante* ou previas á contaminación medioambiental; neste sentido, o art. 130.R.2. do Tratado de Roma, de nova redacción polo tratado de Unión Europea acordado en Maastricht, sinala que "A política da Comunidade no ámbito do medio ambiente [...] basearase nos principios de cautela e de acción preventiva, no principio de corrección dos atentados ó medio ambiente, preferentemente na fonte mesma...".

realmente se quere remarcar é que, á marxe dos ingresos públicos que o tributo poida reportar, o Imposto sobre a Contaminación Atmosférica en grande medida pretende paliar –en forma desincentivadora– a emisión de gases nocivos para a atmosfera; é máis, se acudimos ó art. 12 da lei apreciamos como a tarifa impositiva –vertebrada en tres únicos tramos– intenta disuadir da emisión de certos gases (dióxido de xofre e dióxido de nitróxeno) por riba das 1.000 toneladas anuais, xa que só por debaixo do referido límite a cantidade por pagar é cero; con tal previsión, a *intentio legis* inclínase porque os axentes contaminantes adopten algún tipo de medida capaz de reducir, na medida do posible, a emisión de gases a límites tales que non supoñan ningún gasto fiscal para os suxeitos pasivos do tributo. E, ademais, e como corolario do anterior, o imposto galego cumpre o requisito típico de todo tributo extrafiscal, a saber, que canto máis eficaces sexan o seus obxectivos de protección medioambiental menores serán, pola súa vez, as cantidades recadadas pola Administración autonómica³⁸.

En definitiva, se ben o imposto galego pode demostrar, en última instancia, unha clara finalidade recadadora, o certo é que, ó mesmo tempo, presenta determinadas características que o fan merecedor da cualificación como tributo "extrafiscal".

Por outro lado, e aclarada a vertente extrafiscal do imposto en cuestión, formúlase agora o problema da adecuación entre a mencionada faceta do tributo e os principios de xustiza financeira plasmados no art. 31 da Constitución; neste sentido, o propio Tribunal Constitucional tratou de compatibilizar –en particular– a natureza non especificamente recadadora dos tributos extrafiscais co principio de capacidade económica, en canto criterio material de xustiza na esfera tributaria, postulando para tal efecto que é admisible o establecemento de "impostos que, sen descoñecer ou contradicilo principio de capacidade económica ou de pagamento, respondan principalmente a cri-

³⁷ A este respecto recórdese a redacción contida no art. 45 da Constitución cando sinala: "2. Os poderes públicos velarán pola utilización racional de tódolos recursos naturais, co fin de protexer e mellora-la calidade de vida e defender e restaura-lo medio ambiente, apoiándose na indispensable solidariedade colectiva.

3. Para quen viole o disposto no apartado anterior, nos termos que a lei fixe, estableceranse sancións penais ou, de se-lo caso, administrativas, así como a obriga de repara-lo dano causado".

³⁸ O devandito requisito foi considerado como esencial para poder falar de "extrafiscalidade", entre outros, por autores tales como ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (*Los impuestos de ordenamiento...*, ob. cit., p. 18) e CHECA GONZÁLEZ (*El Impuesto sobre tierras infrutilizadas...*, ob. cit., p. 115).

terios económicos ou sociais orientados ó cumprimento de fins ou á satisfacción de intereses públicos que a Constitución preconiza ou garante. *Abonda que a dita capacidade económica exista, como riqueza ou renda real ou potencial na xeneralidade dos supostos considerados polo lexislador ó crea-lo imposto, para que aquel principio constitucional quede a salvo*³⁹ (f.x. 13º da STC 37/1987, do 26 de marzo). Esta formulación –esbozada polo Tribunal Constitucional– intenta demostra-la existencia dun índice –polo menos “potencial”– de capacidade económica que, no noso caso, sería o resultado da posta en marcha de certas actividades productivas nocivas para o medio ambiente, pois, como acertan a sinalar Herrera Molina e Serrano Antón, “el deterioro del medio ambiente en los procesos industriales supone una manifestación de capacidad económica”⁴⁰; en calquera caso, o que si resulta incuestionable é que os fins non fiscais dos denominados “tributos verdes” non poderán matizar ata anulala por completo a requirida relación constitucional entre imposición e capacidade económica, baixo pena de que a prestación patrimonial coactiva deixe de ser tributaria achegándose, pola contra, a unha prestación de natureza sancionadora⁴¹. Desde esta perspectiva de análise, parece oportuno sostener que o Imposto galego sobre a Contaminación Atmosférica pretende gravar unha manifestación de capacidade contributiva sendo así que, como veremos de inmediato, esta última pode ir referida a unha máis que demostrada “capacidad contaminante” –en expresión de Rosembuj⁴²– do patrimonio representado por unhas instalacións ou actividades emisoras de determinadas substancias⁴³.

c) O principio “contaminador-pagador” como fundamento de extrafiscalidade dos impostos ecolóxicos

Sen ningún motivo aparente para renunciar ás súas posibilidades recadoras, a razón última que adoita ampara-la vocación extrafiscal dos impostos ecolóxicos reside no principio “quen contamina paga”; non en van, o art. 130.R.2 do Tratado de Roma, modificado pola Acta única europea⁴⁴, prevé que a acción da comunidade no relativo ó medio ambiente se basea, entre outros, no citado principio segundo o cal, en palabras de Fuentes Bodelón, “las personas físicas o jurídicas, sean de Derecho privado o público, responsables de una contaminación, deben pagar los gastos de las medidas necesarias para evitar la contaminación o para reducirla”⁴⁵.

A primeira vista, podería pensarse que o principio contaminador-pagador constitúe un expediente técnico susceptible de autoriza-la deterioración do medio ambiente a cambio dun prezo;

³⁹ A cursiva é nosa.

⁴⁰ “La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución”, *Noticias-CEE* nº 117/1994, p. 54. Igual parecer manifesta JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal...”, *ob. cit.*, p. 45.

⁴¹ Nun sentido semellante pronúnciase CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *ob. cit.*, pp. 124-125; é máis, para este autor “la adopción de la capacidad como sustrato de la imposición, representa no ya el mínimo ético indispensable para no atentar contra la justicia material de los tributos, sino el *mínimo lógico exigible* para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal” (*ob. cit.*, p. 121).

⁴² *El tributo...*, *ob. cit.*, p. 29.

⁴³ En cambio, algún autor como CHECA GONZÁLEZ –oponéndose así á doutrina do Tribunal Constitucional–, sinala que “un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles, como sucede en el caso que nos ocupa (Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas), en el que lo que se sujeta a imposición es una capacidad económica aún no verificada, todavía no explicitada”; (cfr. *El impuesto sobre tierras...*, *ob. cit.*, p. 119).

⁴⁴ Este documento foi asinado en Luxemburgo o 17 de febreiro de 1986 e na Haia o 28 do mesmo mes e ano, con entrada en vigor o 1 de xullo de 1987. Sobre este punto pódese velo traballo de CARBAJO VASCO, D., *Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea*, *ob. cit.*, pp. 41 e ss.

45 "Incentivos medioambientales de la CEE", *Noticias-CEE* n° 66/1990, p. 84.

46 Para HERRERA MOLINA e SERRANO ANTÓN (*La protección fiscal...*, *ob. cit.*, p. 56) "la conexión del art. 45 CE (solidaridad en la defensa del medio ambiente), con el art. 31 (deber de contribuir) permite afirmar que nuestra Norma Suprema consagra el principio quien contamina paga como principio rector de la política social y económica".

47 Como indica CARBAJO VASCO ("La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas", *Impuestos* n° 21/1993, p. 11) "lo que califica a un tributo como 'verde', 'ecológico' o denominaciones similares son su naturaleza y sus objetivos (internalización de externalidades negativas), no su nombre o su forma".

48 Nun sentido semellante *vid. ROSEMBUIJ, T., El tributo ambiental*, *ob. cit.*, pp. 29, 31 e 33.

49 "El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares", *Civitas-REDF* n° 79/1993, p. 443. Precisamente para ADAME MARTÍNEZ, seguindo á súa vez o parecer de SERRANO MORENO (*Ecología y Derecho*, ed. Comares, Granada, 1992, p. 174), os riscos dunha cuantificación inexacta do dano ambiental son ben patentes xa que "en el supuesto de proceder a una evaluación por debajo del daño real estaremos corriendo el riesgo de estimular la contaminación, ya que siempre resultará más rentable el abono del impuesto que la reparación del daño. Por el contrario, un cálculo por encima del daño marginal neto producido por la actividad del contaminador [...] daría lugar a una paralización de la actividad productiva por falta de rentabilidad".

sen embargo, a súa vertente xurídico-social aséntase na solidariedade colectiva⁴⁶, é dicir, na necesidade de internalizalos custos sociais derivados do prexuízo ambiental⁴⁷, o que, no ámbito estrito do ordenamento financeiro, xera tres ordes de efectos:

1º) Os axentes contaminantes constitúense en suxeitos pasivos dun imposto que deberá estimulalos a investir en tecnoloxías respectuosas co ben ambiental.

2º) Na estrutura do citado imposto deberá gardarse unha relación proporcional entre o grao de contaminación ou "capacidade contaminante" e o pagamento que realizar polo suxeito pasivo⁴⁸; neste punto, como advirte Adame Martínez, xorde un problema de notoria envergadura, a saber, determinar con exactitude a contía do dano causado ó medio ambiente, ou sexa, "la cuantificación monetaria de la externalidad" como parámetro da capacidade contaminante⁴⁹.

3º) Por regra xeral, resultan inadmisibles as axudas públicas dirixidas a paliar os custos empresariais xerados pola reconversión cara a tecnoloxías limpas⁵⁰, xa que iso atentaría contra o principio de solidariedade ó favorece os suxeitos contaminantes en detrimento dos demais contribuíntes; en cambio, cando o principio contaminador-pagador opera sobre tributos estrictamente ambientais, como o que nos ocupa, a posta en práctica de beneficios fiscais xa non estaría reñida coa solidariedade colectiva, pero para iso requiriríase que estes últimos se orientasen "a compensar los esfuerzos ecológicos del sujeto pasivo que por razones técnicas no produciesen la esperada reducción de las emisiones contaminantes"⁵¹.

En definitiva, o aserto "quen contamina paga" constitúe un instrumento de solidariedade colectiva extremadamente útil para xustificar os fins extrafiscais dos impostos ecolóxicos e, en particular, ampara a creación dun imposto que, como o galego, reclama dos grandes axentes contaminantes unha especial participación financeira no sufraxio dos custos sociais xerados a raíz da emisión de gases nocivos para a atmosfera. Neste sentido, resulta paradigmático o art. 4.1 da lei ó dispoñer que "os ingresos provenientes do Imposto sobre a Contaminación Atmosférica, deducidos os custos de xestión, destinaranse a financiar as actuacións da Comunidade en materia de protección medio-

⁵⁰ Así o entenden HERRERA MOLINA e SERRANO ANTÓN (*La protección fiscal del medio ambiente...*, *ob. cit.*, pp. 50 e 55) cando afirman que tales axudas "sólo deberían concederse excepcionalmente, cuando resulten imprescindibles para la salvaguarda de otros principios rectores de la política social y económica contemplados por la Constitución (v. gr., el pleno empleo)"; en sentido semellante *vid. ROSEMBUIJ (El tributo...*, *ob. cit.*, p. 29).

⁵¹ *Id. HERRERA MOLINA e SERRANO ANTÓN, ibidem*, p. 56.

ambiental e conservación dos recursos naturais de Galicia"; en concreto, cun 5 % dos ingresos percibidos en cada exercicio "dotarase un fondo de reserva para atender a danos extraordinarios e situacións de emerxencia provocados por catástrofes medioambientais" (art. 4.2). Pois ben, exceptuando así o principio xeral de desafectación dos ingresos públicos, tales previsións normativas conducen a soste que nos achamos ante un imposto "afectado", o que denota unha importante consecuencia desde o punto de vista presupostario: o total de gasto público destinado pola Comunidade Autónoma de Galicia a financiar políticas de preservación e mellora do medio ambiente equivalerá como mínimo ás cantidades que se prevean recadar a través do citado tributo⁵², o que, á vista da actual estrutura por programas dos presupostos públicos –e por evidentes razóns de control–, esixirá que o correlativo gasto *afectado* "deba ser claramente identificable y, por lo tanto, objetivamente unitario"⁵³; e, todo iso, con independencia de que se lle deba dar conta do destino dos recursos obtidos ó Consello Galego de Medio Ambiente (art. 4.3).

É máis, o mencionado carácter finalista do imposto galego quizais obrigue o executivo autonómico a poñer en práctica, á conclusión de cada exercicio presupostario, a previsión contida no art. 73.1 d) da LXP, é dicir, que, se ben por regra xeral o dereito presupostario autoriza a anulación de remanentes daqueles créditos presupostarios que ó remata-lo exercicio non fosen totalmente consumidos, non obstante, posibilitase a incorporación de remanentes ó seguinte período no caso dos "créditos autorizados en función da efectiva recadación dos dereitos afectados"⁵⁴; deste xeito, ó noso entender, garantiríase a afectación plena dos ingresos recadados polo imposto ecolóxico á satisfacción das necesidades da política medioambiental (e, en particular, á dotación ó fondo de reserva), pois, noutro caso, quedaría totalmente desvirtuada esta finalidade primordial para a que foi creado o tributo.⁵⁵

3. A estrutura do imposto sobre a contaminación atmosférica

a) Natureza e caracteres

Tal e como pretendemos demostrar ata o momento, o Imposto galego sobre a Contaminación Atmosférica presenta claras connotacións de índole *extrafiscal* estreitamente vinculadas á súa natureza de tributo *afectado ou finalista* por razón do destino do seu importe recadador; e de todo iso resulta o seu carácter de tributo *ecolóxico*⁵⁶.

⁵² Como sinala RAMALLO MASSANET ("La asimetría del poder tributario...", *ob. cit.*, pp. 51-52), para que un recurso financeiro autonómico se encontre afectado ou vinculado a un fin "el servicio o la atención al que va dirigido debe estar en el ámbito competencial autonómico", o que sen dúbida ocorre no imposto galego -como vimos *supra* ó estudia-la materia competencial-.

⁵³ *Vid.* RAMOS MORENO, A., *Los gastos con financiación afectada*, Banco de Crédito Local, Madrid, 1990, p. 16.

⁵⁴ En sentido similar, o art. 71.3 da Lei 11/1992, do 7 de outubro, de réxime financeiro e presupostario de Galicia (*BOE* 18-II-1993), estipula que os créditos presupostarios correspondentes a financiamento condicionado serán incorporables ós estados de gastos do exercicio presupostario seguinte "de acuerdo con la normativa que les sea de aplicación en cada caso", e, "si ésta no existiese se registrarán por las normas de la presente ley", debendo o conselleiro de Economía e Fazenda dar conta desta incorporación ó Parlamento (art. 71.5).

⁵⁵ Nesta liña, o parágrafo cuarto do apartado III da exposición de motivos da lei declara

Polo demais, pode ser cualificado como un imposto *real*, xa que o elemento obxectivo do feito imponible (emisión á atmosfera de substancias contaminantes) defínese pola lei sen poñelo en relación con ningún suxeito e, por outra parte, é un imposto *obxectivo*, posto que, en palabras de Ferreiro, en absoluto se toman en consideración as circunstancias ou “la situación personal del sujeto pasivo”⁵⁷ –nin para a configuración do presuposto de feito do tributo nin no momento de cuantificalo importe da débeda tributaria–. De feito, como veremos no seu momento, a articulación e posta en práctica do gravame aséntase no concepto de “foco emisor”, ou sexa, en “unha instalación industrial emisora das substancias contaminantes gravadas”⁵⁸ prescindindo así de toda referencia a elementos persoais e subxectivos; por tanto, o carácter real do imposto galego reside, en último termo, en que recae sobre a titularidade dunhas instalacións que poidan reputarse como “focos emisores”.

Desde outra perspectiva, seguindo a Ferreiro, se se parte da premisa de que os impostos que recaen sobre a renda e o patrimonio son impostos directos, mentres que os que gravan a circulación ou o consumo son indirectos⁵⁹, a conclusión á que se chega é que o Imposto sobre a Contaminación Atmosférica incide claramente sobre o patrimonio do suxeito pasivo; noutras palabras, tendo en conta que se basea nun índice directo de capacidade económica, como é a titularidade dunha masa patrimonial en forma de instalacións industriais, e á vista de que a lei non considera de forma expresa a posibilidade de que o suxeito pasivo poida repercutilo gravame a terceiras persoas (caso típico de exacción indirecta), non queda outra alternativa que cualificalo como un tributo *directo*.

Finalmente, resta determinar se nos achamos ante un imposto periódico ou instantáneo. A este respecto, chama a atención a defectuosa redacción empregada polo lexislador autonómico cando sinala no art. 13 que “o gravame se deveña no momento da emisión de calquera das substancias contaminantes gravadas”; aplicado este precepto no seu teor literal, levaríanos á absurda conclusión de que sería preciso efectuar tantas liquidacións polo imposto como veces os focos emisores expulsasen á atmosfera as substancias contaminantes gravadas⁶⁰. Por iso se fai preciso acudir a outro precepto que regula unha materia tan dispar como a base imponible (art. 8.2) para entender que o período impositivo coincide co ano natural e que, tendo en conta que “nos feitos imponibles que se prolongan ou reproducen no tempo [...] o dereito a esixilo tributo resulta se-lo momento final ou conclusivo en que se entende perfeccionado o feito im-

que “la naturaleza y funciones del gravamen lo hacen proclive a su afectación y tal es el criterio de la ley. Sin embargo, se trata de una afectación genérica al servicio de una política medioambiental y de conservación de los recursos naturales de Galicia”.

⁵⁶ Confirmando así o noso parecer, en opinión de ADAME MARTÍNEZ para que un imposto poida cualificarse de *ecolóxico* será preciso que cumpra dous requisitos: 1º que internalice os custos derivados das actuacións contaminantes, e 2º que o importe do recadado se dirixa a unha finalidade específica: preserva-lo medio ambiente; (*vid.* “El impuesto sobre instalaciones...”, *ob. cit.*, pp. 447-448).

⁵⁷ *Curso de Derecho Financiero Español*, 17ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 179.

⁵⁸ Así o describe o parágrafo 1º do apartado III da exposición de motivos da lei.

⁵⁹ *Curso...*, *ob. cit.*, pp. 178-179.

⁶⁰ En cambio, o art. 16 do Regulamento do Imposto (Decreto 4/1996, do 12 de xaneiro) dispón o seguinte: “Os suxeitos pasivos están obrigados a presentar unha declaración liquidación [...] dentro de cada mes [...]”.

poñible"⁶¹, no caso que agora nos ocupa a percepción produci-rase, para efectos de considerar integramente realizado o feito im-
 poñible, o último día do citado período temporal⁶². Pois ben, todas estas circunstancias condúcennos a cualificalo como un imposto *periódico*, xa que a consumación do presuposto de feito do tributo é algo que pola súa propia natureza (emisión por grandes factorías de substancias gasosas contaminantes) se dilata ou reproduce indefinidamente no tempo e precisa do necesario fraccionamento temporal instrumentado a través do devengo. Polo demais, tamén resulta rechamante que o lexislador non previse a posibilidade de que o período impositivo sexa inferior ó ano natural; neste sentido, convén advertir que a dita hipótese pode ser unha realidade no caso de transmisión a un novo titular das instalacións ou actividades contaminantes ó longo do dito ano natural o que, ante posibles incertezas en torno á esixibilidade do tributo en tales supostos, será necesario corrixir *ad futurum*⁶³.

*b) Feito im-
 poñible e suxeito pasivo*

A configuración de ámbolos dous elementos esenciais do tributo é efectuada pola lei en dous preceptos correlativos.

Así, por unha parte, o art. 6.1 define o feito im-
 poñible como "a emisión á atmosfera de calquera das seguintes substancias:
 a) Dióxido de xofre ou calquera outro composto osixenado do xofre. b) Dióxido de nitróxeno ou calquera outro composto osixenado do nitróxeno". Con esta delimitación legal ratifícase a esencia "ecolóxica" do imposto xa que o seu presuposto de feito alude a dous dos máis perigosos gases para o ben ambiental: os dióxidos de xofre e de nitróxeno, cara ós cales apuntan os científicos como principais causantes da chuva ácida, o cambio climático, ou o efecto invernadoiro; a indiscutible incidencia deses materiais gasosos no equilibrio ecolóxico quizais fose, senón o único –si polo menos–, un dos motivos desencadeantes para que o lexislador autonómico non considerase nin unha soa exención impositiva⁶⁴.

Por outro lado, interesa aludir á presunción *ius tantum* recollida no art. 6.2 da lei, xa que "se presumirá realizado o feito im-
 poñible en tanto as instalacións emisoras non cesen na súa actividade e tal circunstancia sexa posta en coñecemento da Administración"; con esta norma non só se confirma a idea –xa adiantada– de que a realización de cada feito im-
 poñible se verifica de forma continuada no tempo senón que, con independencia deste fraccionamento temporal articulado sobre a base do período impositivo e do devengo, se considera ademais que a xeración dos diferentes feitos im-
 poñibles se opera temporal-

⁶¹ Así o entendeu a STC 197/1992, do 19 de novembro (f.x. 5º).

⁶² En efecto, a teor do art. 8.2 "la cuantificación de la base im-
 ponible se referirá al año natural", e o dereito a esixilo tributo, como se sabe, "expresa el momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del sujeto activo" (STS do 16-XII-1983).

⁶³ Idéntica circunstancia foi advertida por ADAME MARTÍNEZ ó estudia-lo Imposto balear sobre Instalacións que Incidan no Medio Ambiente ("El impuesto sobre instalaciones...", *ob. cit.*, p. 459).

⁶⁴ No caso doutros impostos semellantes ó galego, como é o Imposto sobre o Dióxido de Carbono e a Enerxía (previsto na proposta de directiva comunitaria do 30-VI-1992), non só se prevén exencións obxectivas de carácter técnico senón tamén exencións subxectivas; (*vid.* HERRERA MOLINA e SERRANO ANTÓN: "La protección fiscal del medio ambiente...", *ob. cit.*, pp. 50-51).

mente de modo ininterrompido; ou dito doutra forma, o que en realidade se presume é que os procesos productivos das instalacións industriais contaminantes rara vez se deteñen e, de aí, que o suxeito pasivo deba comunicarlle á Administración en que momento cesan as emisións gasosas. Sen embargo, se a presunción do art. 6.2 pretende incidir indirectamente na cuantificación do elemento obxectivo do feito imponible máis que na existencia mesma deste, ó noso entender, iso só ten sentido cando a determinación da base imponible se efectúe utilizando o método de estimación obxectiva [art. 10.1 b)] pero non, en troques, cando a base constituía unha medición directa do elemento obxectivo do feito imponible [art. 10.1 a)] xa que, neste segundo caso, bastará coa simple comprobación da cantidade detectada polos mecanismos de medida das substancias contaminantes para apreciar se se realizou ou non o presuposto de feito do tributo e, en caso afirmativo, con que alcance cuantitativo.

Por tanto, no caso de aplicación do método de estimación directa de bases, a presunción do art. 6.2 supón un deber adicional para o suxeito pasivo respecto da obriga de incorporar técnicas de medición de substancias contaminantes; é dicir, na nosa opinión, a *probatio diabólica* que pesa sobre o obrigado tributario (demostrando que non se emiten gases prexudiciais para o medio ambiente⁶⁵) dalgún modo vén exceptualo réxime xeral que sobre estimación directa de bases impositivas prevé o art. 48 da LXT⁶⁶.

Polo que respecta ós suxeitos pasivos, ou sexa, “os titulares das instalacións ou actividades que emitan as substancias contaminantes gravadas” (art. 7), a súa configuración debe poñerse en relación co concepto de “foco emisor” (art. 9.1) xa que este aglutina o conxunto de instalacións emisoras dos gases nocivos para a atmosfera. En consecuencia, esta nova expresión acuñada pola lei galega refírese non só ó feito imponible (xeograficamente cada foco emisor determinará a realización dun feito imponible) senón tamén ó suxeito pasivo, xa que cada contribuínte deberá satisfacerlo tributo –en forma de autoliquidación– por tódolos focos de emisión dos que sexa titular⁶⁷, e, finalmente, tamén alude á base imponible, en canto suma das substancias contaminantes expulsadas por un mesmo foco emisor⁶⁸.

c) O concepto de “foco emisor” e a súa incidencia no ámbito de aplicación do tributo

O Imposto sobre a Contaminación Atmosférica recae, como di o art. 3 da lei, “sobre as emisións nas que os seus focos se atopan situados dentro do ámbito territorial da Comunidade Au-

⁶⁵ Se ben, a rixidez da proba dos feitos negativos pretende temperala o lexislador autonómico ó intentar reconducilo deber do suxeito pasivo a unha simple comunicación ó órgano administrativo competente: “... tal circunstancia sea puesta en conocimiento de la Administración”; (a cursiva é nosa).

⁶⁶ En efecto, a teor deste precepto, “la determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa *corresponderá a la Administración* y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados *administrativamente*”; (a cursiva é nosa).

⁶⁷ Cfr. art. 15 da lei. Non obstante, o art. 17 do Regulamento do imposto establece un mínimo exento para declarar nos seguintes termos: “Non estarán obrigados a presenta-las correspondentes declaracións liquidacións mensuais e o resumo anual, os suxeitos pasivos que, respecto dun foco emisor, non superasen as 800 toneladas emitidas de substancias gravadas no ano inmediato anterior”.

⁶⁸ Vid. art. 8.1 da lei.

tónoma". As dificultades para encadrar xeograficamente a contaminación atmosférica obrigan a buscar un punto de referencia estable para efectos tributarios; esta referencia territorial dá o concepto de foco emisor. É certo que deste xeito se escapará do ámbito do tributo a contaminación xerada noutros territorios pero que faga senti-los seus efectos en Galicia, pero esta é a consecuencia inevitable de que a contaminación non coñeza fronteiras⁶⁹. Hai, xa que logo, que aclarar qué se considera foco emisor.

O concepto de foco emisor atópase definido na lei (art. 9). Para os efectos da norma legal considérase foco emisor "o conxunto de instalacións de calquera natureza que emitan á atmosfera substancias contaminantes gravadas"; exclúe, pois, a lei as fontes produtoras móbiles (vehículos) e as de orixe natural (incendios, animais)⁷⁰.

A lei cualifica como foco emisor o "conxunto de instalacións de calquera natureza". Segundo esta dición cabería considerar como foco emisor un conxunto de instalacións emprazadas nun mesmo lugar pero sen conexión entre si. Isto pode provocar equívocos, que tenderán a ser frecuentes en áreas de forte concentración industrial. Pensemos que en zonas industriais pode suceder que exista unha pluralidade de fontes produtoras de contaminación atmosférica que encaixarían perfectamente, sen ser individualizadas, na definición descrita. Máis ben, debería terse feito referencia a que o conxunto de instalacións deben estar destinadas ó mesmo fin ou pertencer á mesma empresa.

Pode contribuír a esvaer esta ambigüidade a creación do rexistro que prevé o apartado segundo do art. 9, xa que no rexistro os focos aparecerán individualizados. Neste artigo exprésase que "a Administración establecerá o rexistro obrigatorio dos focos emisores, así como das súas características e incidencias". Queda para un desenvolvemento normativo posterior a configuración concreta do rexistro; non obstante, temos un dato claro sobre o alcance que terá o rexistro: será obrigatorio para tódolos focos emisores. Non cabe, entón, que aqueles focos que polo momento se atopan no primeiro tramo do gravame, que opera cun tipo cero (polo que quedan exentos de imposición), non figuren no rexistro.

Non hai dúbida de que do correcto funcionamento do rexistro dependerá, en boa medida, o do propio tributo ambiental⁷¹. Tres elementos incidirán de forma crucial na articulación do rexistro: o deseño inicial das súas características, o funcionamento dos servizos de inspección ambiental e a colaboración interadministrativa.

⁶⁹ Neste sentido, algúns autores apuntan á necesidade de que se creen exaccións medioambientais de natureza global e ampla base territorial, tendo en conta que os problemas ecolóxicos actuais superan as fronteiras dos diferentes estados; *vid.*, por exemplo, CARBAJO VASCO, D., "La imposición ecológica...", *ob. cit.*, p. 11.

⁷⁰ C. ALONSO, (*ob. cit.*, p. 173), clasifica as fontes de produción de contaminación atmosférica en antropoxénicas (vehículos, actividades industriais, vivendas e outros locais) e bioxénicas (fontes naturais de contaminación). Non cabe dúbida da maior influencia do primeiro tipo de fontes nos males que sofre o aire hoxe en día; sen embargo, tampouco hai que despreza-los efectos que as fontes naturais poden ter no incremento do impacto: lémbrese, por exemplo, a alarma creada polo estoupido do volcán de Pinatubo ou pola elevada produción de metano nas zonas gandeiras.

⁷¹ No ámbito ambiental é frecuente a creación de rexistros, catálogos ou mapas como forma de recollida de información e control da realidade tutelada. Sirvan como exemplos o catálogo de especies ameazadas que prevé a Lei 4/1989, de conservación dos espazos naturais e da flora e fauna silvestres; o Rexistro de espazos naturais do que fala a Lei 1/1995 de protección ambiental de Galicia; o Rexistro de asociacións de protección ambiental que creou o Decreto 88/1987, ou o Rexistro de empresas adheridas ó sistema comunitario de ecoxestión e ecoauditoría do Regulamento 1836/93.

No que toca ó establecemento do rexistro, a Administración autonómica deberá determinar qué datos se fan constar nos seus libros. Ademais do emprazamento dos focos emisores, a lei fala de que deben constar as súas características e incidencias. Dentro das características cremos que sería necesario facer constar a actividade productiva á que se dedican e quén son os titulares das instalacións. Sería positivo que se indicase no rexistro os dispositivos de control da contaminación de que dispón a empresa e a tecnoloxía que se utiliza no proceso productivo. No apartado de "incidencias" deberían relacionarse os datos dos controis de emisións dos focos e os efectos comprobados destas emisións. Os datos que consten no rexistro poden proceder da propia empresa, despois dunha verificación por parte da Administración. Para isto, a Administración pode recorrer ós seus servicios de inspección ou, unha vez que o sistema de ecoauditoría ambiental se implante, ás declaracións ambientais validadas das empresas adheridas ó sistema⁷².

O eficaz funcionamento dos servicios de inspección autonómicos ten unha importancia inequívoca para a boa marcha do tributo. Deles dependerá a comprobación dos niveis de emisións para a correcta determinación da base imponible. Para estes efectos o Decreto 156/1995, do 3 de xuño, de inspección ambiental⁷³, xoga un papel esencial na delimitación e regulación da actividade inspectora.

Dentro das atribucións que lles confire o decreto de inspección ós servicios competentes, está a de exercer a función inspectora "con posterioridade á posta en marcha da actividade, co obxecto de comprobar que se cumpren de maneira continuada as condicións marcadas nos instrumentos preventivos, así como as sinaladas por calquera outra prescripción legal" (art. 12). Sen ningún xénero de dúbida esta previsión acolle a posibilidade de que se inspeccione o cumprimento dos datos que figuran no rexistro e se proceda, no seu caso, á súa actualización ou corrección.

No exercicio da actividade inspectora cabe reclamá-lo auxilio doutras administracións. O propio Decreto 156/1995 alude á posibilidade de que se establezan relacións de cooperación e coordinación interadministrativas. Ademais da necesidade de colaboración entre Administración autonómica e local, o decreto aludido prevé que a Administración autonómica poida demandalo auxilio da local para o exercicio das competencias en materia de inspección. Este auxilio poderá incluí-la remisión da información ou os expedientes necesarios á Xunta de Galicia para que esta comprobe a efectividade da aplicación da lexislación autonómica e estatal (art. 45).

⁷² A aplicación do Regulamento comunitario 1836/93 de ecoxestión e ecoauditoría vai contribuír decisivamente á difusión da información ambiental das empresas. A obriga de elaborar unha declaración medioambiental como resultado da auditoría para poder acceder ó recoñecemento público, que será validada por verificadores independentes, é unha fonte de información de primeira man sobre o proceso productivo e as emisións das empresas.

⁷³ DOGA do 5 de xuño.

É de agardar que os lazos de colaboración que establece este decreto sexan de grande utilidade para a posta en marcha do tributo que nos ocupa. A elaboración do rexistro de focos emisores é un traballo arduo se se quere que sexa completo tanto no número de focos rexistrados como nas súas características (independentemente de que, polo de agora, a maior parte dos focos rexistrados van entrar dentro do primeiro tramo da tarifa cun tipo cero). A colaboración dos concellos permitirá obter unha relación máis detallada dos focos, ademais de poñer en práctica o que debe ser un dos principios centrais de toda política medioambiental: a colaboración entre os distintos entes administrativos implicados na súa tutela.

d) Base imponible e tipo de gravame

A base imponible deseñada polo lexislador autonómico para o Imposto sobre a Contaminación Atmosférica é unha base expresada en unidades non monetarias, xa que se cifra en toneladas anuais de gases expulsados á atmosfera (dióxido de xofre, dióxido de nitróxeno, e compostos osixenados dos dous anteriores); a raíz desta primeira articulación do art. 8.1, adóptase un tipo de gravame que, con independencia da nimia progresividade amosada pola tarifa impositiva, pode cualificarse de gradual⁷⁴, ou sexa, aquel en que "varía la suma de dinero a aplicar sobre la base según una escala en función de su magnitud"⁷⁵. En efecto, pese á declaración programática contida na exposición de motivos da lei, onde se fala de "tarifa de carácter progresivo"⁷⁶, o certo é que a anunciada progresividade se encontra notoriamente minguada ante a existencia de, tan só, tres tramos –máis un cuarto previsto polo art. 12.2, pero a aplicación do cal non se producirá antes do ano 2000 (disposición adicional da lei)–.

O primeiro dos citados tramos de base imponible (de 0 a 1.000 toneladas anuais) rexistra un tipo impositivo cero; pola contra, o potencial recadador do tributo maniféstase no segundo e terceiro tramo, xa que á emisión comprendida entre 1.001 e 50.000 toneladas/ano se lle aplica un gravame de 5.000 pesetas/tonelada, e, respectivamente, por riba das 50.000 toneladas/ano o tipo estipulado é de 5.500 pesetas/tonelada (art. 12.1)⁷⁷. Sen ningunha dúbida, a estrutura do primeiro tramo é un dos indicadores que permiten cualifica-lo imposto galego como tributo extrafiscal, posto que, ó exonerar de gravame "los focos que no sean grandes emisores"⁷⁸, créase un estímulo para a posta en marcha –na medida do posible– de tecnoloxías capaces de reducir as emisións por debaixo das 1.001 toneladas/ano. Sen embargo, como advertimos máis arriba, neste punto fórmulase

⁷⁴ En cambio, no ámbito da Comunidade Europea e en relación ó actualmente estudado Imposto sobre o Dióxido de Carbono e a enerxía, prevese un tipo de gravame específico; para este efecto *vid.*, entre outros, HERRERA MOLINA e SERRANO ANTÓN ("La protección fiscal del medio ambiente...", *ob. cit.*, p. 51), e ADAME MARTÍNEZ, F. D., ("El impuesto sobre instalaciones...", *ob. cit.*, pp. 457-458, nº 70 e 72).

⁷⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 1995, p. 365

⁷⁶ *Vid.* parágrafo 2º do apartado III do preámbulo da lei.

⁷⁷ Precisamente, foi na tarifa impositiva onde o lexislador autonómico introduciu maiores novidades respecto do proxecto de lei enviado ó Parlamento rexional polo executivo; en efecto, a lei definitiva veu a potencia-lo nivel recadador do tributo, xa que no proxecto a tarifa só prevía dous únicos tramos onde o primeiro fixaba un mínimo exento ata unha emisión de 1.500 toneladas/ano, en tanto que o segundo tramo aplicaba un gravame de 5.500 pesetas/tonelada por riba da cifra anterior.

⁷⁸ Cfr. parágrafo 2º do apartado III da exposición de motivos da lei.

o problema de determinar se a mencionada tarifa impositiva reflicte en termos exactos o custo social que representa a emisión de gases nocivos para o medio ambiente⁷⁹; a solución deberá pasar, ó noso entender, pola aplicación de tipos impositivos o máis axustados posible ós resultados dos estudos técnicos e sociolóxicos sobre a degradación medioambiental, pola obxectividade dos cales deberá velar, para efectos de modificación da tarifa impositiva, a Comisión Galega do Medio Ambiente (art. 5.2).

Por último, merece unha mención á parte a previsión legal sobre os diferentes métodos de determinación da base imponible. A este respecto o art. 10 estipula a aplicación dos réximes de estimación directa e obxectiva –por índices ou módulos–, quedando supeditados os supostos desta última á súa fixación por un decreto da Xunta; como sinala autorizada doutrina, a estimación directa “es el método que mejor se adecúa a medir la capacidad económica real del sujeto gravado”⁸⁰, e esta última, como xa examinamos, no noso caso tradúcese na “capacidade contaminante” potencialmente reflectida na titularidade dunha masa patrimonial, ou máis concretamente, dun conxunto de instalacións industriais cuns peculiares caracteres desde o punto de vista medioambiental. Por outro lado, convén resaltar cómo –baixo a equívoca expresión “determinación de oficio”– o art. 11 encerra unha auténtica autorización para aplica-lo réxime de estimación indirecta⁸¹; con todo, trátase dunha norma superflua ante a ausencia da cal a lei non sufriría lagoa de ningún tipo, tendo en conta que os presupostos e procedemento deste réxime de determinación de bases se achan contidos na LXT⁸².

4. Conclusións

Da análise realizada ata o momento en torno ó Imposto sobre a Contaminación Atmosférica da Comunidade Autónoma galega podemos extrae-las seguintes conclusións:

1ª) O Imposto sobre a Contaminación Atmosférica responde ó novo enfoque do dereito ambiental que busca a colaboración dos axentes sociais na protección do medio. Este enfoque, especialmente acentuado coa aprobación do 5º Programa de acción comunitario en materia de medio ambiente, sen dúbida contribuirá a que a industria asuma a súa responsabilidade na xénese da contaminación.

2ª) A Comunidade Autónoma galega goza de competencia exclusiva para dictar *normas adicionais* ás estatais sobre conservación e preservación do medio ambiente; sobre a base desta titularidade competencial, Galicia atópase plenamente lexitimada

⁷⁹ A este respecto, o lexislador galego declara que os dous tramos con resultado *recadador* “teñen unha pretensión basicamente de carácter compensatorio e por iso se estableceu a un nivel moderado en termos comparados” (apartado III da exposición de motivos da lei).

⁸⁰ Vid. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., p. 361.

⁸¹ A teor deste precepto “la administración podrá señalar de oficio, con la información disponible, la base que corresponda a aquel sujeto pasivo que, incumpliendo las normas fiscales, hiciese imposible su determinación a través de las vías ordinarias previstas en la presente ley”.

⁸² Concretamente nos artigos 50 e 51, á súa vez desenvolvidos polo art. 64 do Regulamento xeral da inspección dos tributos (Real decreto 939/1986, do 25 de abril).

para crear un tributo que, respectando a distribución do poder tributario entre os distintos entes territoriais, así como os principios de xustiza tributaria do art. 31 da Constitución, se destine a financiar-la asunción da dita competencia.

3ª) Á vista da competencia asumida por Galicia e chegado o momento de inclinarse pola categoría tributaria máis idónea, parece acertada a decisión do lexislador autonómico de optar polo imposto en detrimento da taxa ou o prezo público. As razóns que aconsellan a elección da figura impositiva descansan en que o imposto é a categoría tributaria que mellor reflicte o custo social derivado da deterioración medioambiental, sempre e cando posúa claras connotacións extrafiscais.

4ª) O carácter extrafiscal dos tributos, é dicir, o predominio das súas finalidades económico-sociais por riba das simplemente recadoras, é algo que se acha admitido non só a nivel de lexislación ordinaria (art. 4 da LXT) senón tamén pola propia doutrina do Tribunal Constitucional, quen o encontra latente nos principios rectores da política social e económica (STC 37/1987, do 26 de marzo).

5ª) O Imposto sobre a Contaminación Atmosférica posúe perfís que, con independencia do seu potencial recador, permiten cualificalo de imposto extrafiscal e incluso ecolóxico. Esta apreciación fundaméntase en dous feitos certos: a) o custo que representa a degradación ambiental faise recaer sobre os grandes axentes contaminantes, a quen o tributo deberá estimular para adoptar medidas correctoras capaces de reducir –na medida do posible– as emisións de substancias nocivas para o medio ambiente, e b) a análise dos tramos da tarifa impositiva permite afirmar que a medida que se cumpren os fins de política ambiental diminúe a capacidade recadora do imposto. A partir destas formulacións de *lege data*, falta por averiguar se o tributo vai ser na práctica tan eficaz como o lexislador prevé, é dicir, se en verdade será capaz de cumprir-los obxectivos descritos para os que, polo menos en teoría, foi creado.

6ª) A finalidade extrafiscal do imposto galego non está reñida co principio de capacidade económica, xa que, se esta se manifesta *v. gr.*, en forma de posesión dun patrimonio, no caso do tributo estudiado resulta patente a titularidade polo suxeito pasivo dunhas complexas instalacións industriais dotadas de clara “capacidade contaminante”. Por outro lado, a solidariedade colectiva implicitamente amparada polo principio constitucional de capacidade económica entronca claramente co sentido da máxima “quen contamina paga”, segundo a cal é necesario internaliza-los custos sociais derivados do prexuízo ambiental.

7ª) O carácter "afectado" do Imposto sobre a Contaminación Atmosférica implica o cumprimento de dúas esixencias de índole presupostaria: a) as cantidades destinadas pola Comunidade Autónoma de Galicia a políticas de conservación e preservación do medio ambiente serán, como mínimo, iguais ó importe do recadado polo citado tributo e, b) os remanentes de créditos presupostarios derivados da súa recadación non deberán ser anulados ó final de cada exercicio económico e, pola contra, deberán integrarse nos estados de gastos do período presupostario seguinte.

8ª) Por último, e atendendo ás súas características xurídico-tributarias, o Imposto sobre a Contaminación Atmosférica pode ser cualificado de imposto real, obxectivo, directo e periódico. **CE**

Bibliografía citada

- ADAME MARTÍNEZ, F. D., "El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares", *Civitas-REDF* n° 79/1993.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española* n° 71/1981.
- ALONSO GARCÍA, C., *El régimen jurídico de la contaminación atmosférica y acústica*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- BALL, BELL, *Environmental Law*, Blackstone, London, 1994.
- CARBAJO VASCO, D., "La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas", *Impuestos* n° 21/1993.
- "Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea", *Noticias-CEE* n° 71/1990.
- CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homemaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- CHECA GONZÁLEZ, C., "El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza", *Impuestos* n° 6/1987.
- "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Civitas-REDF* n° 40/1983.
- DELGADO, A., "La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas", *Civitas-REDF* n° 61/1989.

- FERNÁNDEZ RAMOS, "Aproximación al sistema comunitario de etiquetado ecológico", *Revista de Derecho Ambiental* n° 13.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 17ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995.
- GARCÍA FRÍAS, A., "Los fines extrafiscales en las tasas", en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991.
- GIAMPIETRO, F., "Bilancio ambientale ed eco-audit: le prospettive nel diritto comunitario ed italiano", *Rivista giuridica dell'ambiente* n° 1/1995.
- HERRERA MOLINA e SERRANO ANTÓN, "La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución", *Noticias-CEE* n° 117/1994.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", *Impuestos* n° 1/1996.
- LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.
- LOPERENA ROTA, D., "Tratamiento jurídico de la protección de la atmósfera", *Civitas-REDA* n° 81/1994.
- MARTÍN MATEO, R.: "El derecho a la atmósfera", *RAP* n° 121/1990.
El hombre, una especie en peligro, Campomanes libros, 1993.
Nuevos instrumentos para la tutela ambiental, Trivium, Madrid, 1994.
- MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 1995.
- OCDE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, París, 1989.
L'étiquetage écologique des produits dans les pays de l'OCDE, París, 1991.
- RAMALLO MASSANET, J., "La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Constitucional* n° 39/1993.
- RAMOS MORENO, A., *Los gastos con financiación afectada*, Banco de Crédito Local, Madrid, 1990.
- ROSEMBUIJ, T., *El tributo ambiental*, PPU, Barcelona, 1994.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- SERRANO MORENO, *Ecología y Derecho*, ed. Comares, Granada, 1992.
- STOBER, R., *Derecho administrativo económico*, MAP, Madrid, 1992.
- VV.AA., *Le droit à l'information en matière d'environnement*, *Stary Scientia*, Bruxelles, 1991.