



Revista Galega de Administración Pública, EGAP
Núm. 67_enero-junio 2024 | pp. 293-310
Santiago de Compostela, 2024
<https://doi.org/10.36402/regapv67i1.5137>
© José Manuel González Dona
ISSN-e: 1132-8371 | ISSN: 1132-8371
Recibido: 15/11/2023 | Aceptado: 03/12/2024

Editado bajo licencia Creative Commons Attribution 4.0 International License

O imposto compensatorio ambiental mineiro como tributo propio de Galicia: exame conforme o ordenamento xurídico da Unión Europea

El impuesto compensatorio ambiental minero como tributo propio de Galicia: examen conforme al ordenamiento jurídico de la Unión Europea

The mining environmental compensatory tax as a Galician specific tribute: examination in accordance with the legal system of the European Union

67 Regap

Regap



COMENTARIOS

JOSÉ MANUEL GONZÁLEZ DONA
Doctorando en Derecho de la USC

josemanuel.gonzalez.dona@rai.usc.es

Resumo: As facultades normativas das rexións pertencentes aos Estados membros atópanse limitadas polas disposicións comunitarias. Por este motivo, mediante este artigo realízase un estudo conforme as disposicións do dereito da Unión Europea dun tributo propio do sistema fiscal galego con finalidade de protección á natureza como é o imposto compensatorio ambiental mineiro. Con este fin, efectúase nun primeiro momento unha exposición dos diferentes elementos do tributo, tanto de carácter obxectivo como subxectivo para, posteriormente, levar a cabo unha análise deste consonte o dereito europeo da competencia e as diferentes liberdades de circulación interior proclamadas polos tratados.

Resumen: Las facultades normativas de las regiones pertenecientes a los Estados miembros se encuentran limitadas por las disposiciones comunitarias. Por este motivo, mediante este artículo se realiza un estudio conforme a las disposiciones del derecho de la Unión Europea de un tributo propio del sistema fiscal gallego con finalidad de protección a la naturaleza como es el impuesto compensatorio ambiental

minero. Con este fin, se efectúa en un primer momento una exposición de los diferentes elementos del tributo, tanto de carácter objetivo como subjetivo para, posteriormente, llevar a cabo un análisis del mismo con arreglo al derecho europeo de la competencia y a las diferentes libertades de circulación interior proclamadas por los tratados.

Palabras clave: protección medioambiental, tributo propio, libre mercado, ayuda de Estado, libre circulación de mercancías, libertad de establecimiento.

Abstract: The regulatory powers of the regions belonging to the Member States are limited by Community provisions. That is why this article carries out a study in accordance with the provisions of European Union Law of a tax of the Galician tax system with the purpose of protecting nature, such as the Mining Environmental Compensatory Tax. To this end, the various elements of the tax, both objective and subjective, are first set out and then an analysis of the tax is carried out in accordance with European competition law and the various freedoms of internal movement proclaimed by the Treaties.

Keywords: environmental protection, own taxation, free market, state aid, free movement of goods, freedom of establishment.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Examen general del impuesto compensatorio ambiental minero. 3. Examen de la norma a la luz del derecho europeo de la competencia. 4. Examen de la norma a la luz de las libertades de circulación comunitarias. 4.1 Libre circulación de mercancías. 4.2 Libertad de establecimiento. 5. Conclusiones. 6. Bibliografía empleada.

1. Introducción

Mediante esta segunda parte del presente trabajo se va a proceder a llevar a cabo un análisis de la normativa fiscal dictada por la Comunidad Autónoma de Galicia al regular un tributo propio a la luz del derecho de la Unión Europea.

La figura impositiva elegida a tal fin es un tributo considerado como ambiental, que es el impuesto compensatorio ambiental minero (ICAM), el cual se halla regulado en los arts. 9 a 25 de la Ley autonómica 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas¹, preceptos que integran el capítulo III del título I de este instrumento normativo.

El presente análisis va a ser dividido en tres partes: la primera de ellas tiene por objeto realizar una sucinta exposición de los rasgos esenciales y la normativa dictada sobre el tributo, en donde se destacará la disposición que se considera controvertida; en un segundo momento, se analizará esta disposición de acuerdo con el derecho de la Unión Europea en lo concerniente a la posible vulneración del derecho comunitario de la competencia. Finalmente, se realizará un examen de la normativa que se considera controvertida teniendo en cuenta las libertades de circulación proclamadas por el derecho de la Unión Europea, en particular la libre circulación de mercancías y la libertad de establecimiento.

¹ DOG núm. 249, de 30 de diciembre de 2014. BOE núm. 60, de 11 de marzo de 2015.

2 Examen general del impuesto compensatorio ambiental minero

Ya desde el siglo pasado, y de manera más acuciante durante el desarrollo de los momentos actuales, la población mundial se encuentra enfrentada a diversos retos que amenazan la estabilidad del planeta, como son la producción alimentaria, la gestión correcta del agua, la lucha contra el cambio climático, la reducción de la dependencia de nuestros recursos energéticos de las fuentes de energías fósiles y el mantenimiento de nuestra biodiversidad, paisaje y cultura evitando el despoblamiento rural².

En aras a poder llevar a cabo estas funciones, el derecho fiscal contribuye mediante la creación e imposición a los contribuyentes de tributos ambientales, que pretenden mermar los efectos adversos que la actuación humana lleva a cabo sobre el medio y los recursos naturales, tal y como es el caso del impuesto compensatorio ambiental minero.

Para poder tomar conciencia sobre la necesidad de la creación del ICAM en nuestra comunidad autónoma, se debe tener en cuenta que la situación ambiental de Galicia, si bien no se encuentra tan atacada como la de otros lugares del planeta, dista también mucho de ser positiva puesto que al grave deterioro paisajístico que está sufriendo el territorio en los últimos decenios por la acción humana se suma la acentuación de problemas ambientales comunes al mundo desarrollado, con la creciente contaminación del aire, aguas, flora, fauna y tierra, motivo por el cual con este tipo de tributos se incide para intentar corregir este detrimento del medio natural³.

Por lo que a sus caracteres se refiere, conforme determina el art. 9.1 de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, consiste el ICAM en un impuesto propio de la comunidad autónoma, directo, real, objetivo y orientado a una finalidad extrafiscal.

Sobre esta finalidad que va más allá de la mera recaudación de ingresos públicos debe notarse lo previsto en el apartado 3 del mismo precepto normativo, que señala que el tributo constituye un instrumento fiscal de carácter medioambiental, compatible con las obligaciones de recuperación ambiental de los terrenos afectados por el desarrollo de las labores mineras. En línea con esto, el art. 10 establece que los ingresos derivados de la recaudación de esta figura, una vez hayan sido deducidos los costes de gestión irrogados, se destinarán en su totalidad a actuaciones de compensación y reequilibrio ambiental y territorial, paisajísticas y de desarrollo tecnológico minero. Tal misión se efectuará mediante el Fondo Minero Ambiental y Paisajístico, que se crea por la ley, regulado en los arts. 23 a 25 de la misma⁴.

² Cfr. PÉREZ, D., "Hacia un sector agrario sostenible", en *Ambienta: La revista del Ministerio de Medio Ambiente*, núm. 66, 2007, p. 86.

³ Cfr. GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., "La imposición ambiental gallega", en *Revista Galega de Economía*, volumen 11, número 2, 2002, pp. 1-2.

⁴ Sobre este Fondo es interesante destacar, de modo sucinto, que se financia con los ingresos obtenidos del ICAM, deducidos los costes de gestión, sin perjuicio de otros recursos que a él se le puedan integrar. Entre los destinos concretos de los fondos recaudados por el tributo se encuentran las actuaciones orientadas a la recuperación del medio natural y del paisaje y la mejora de las condiciones socioeconómicas y del desarrollo sostenible; la promoción de la investigación, desarrollo e innovación de las técnicas mineras y de sus propiedades, aplicaciones y mejoras de los productos mineros producidos en Galicia; y el refuerzo y dotación de medios de seguridad, control y vigilancia de las explotaciones e instalaciones gravadas por el tributo.

Una vez examinados estos primeros rasgos y el fundamento del tributo, procede a continuación analizar los distintos ámbitos de aplicación de la figura impositiva, tanto objetivos como subjetivos. Dentro de los primeros serán examinados los ámbitos material, temporal y espacial del ICAM, mientras que en los segundos se estudiarán quiénes son determinados *ex lege* como obligados tributarios.

Comenzando, pues, con el ámbito de aplicación material, se debe señalar que, conforme al art. 12, constituye el hecho imponible la alteración de la superficie o suelo como consecuencia de la extracción de las concesiones de explotación en los términos de la ley de minas referidas a minerales metálicos industriales y metales preciosos. Estas actividades las presume realizadas el apartado 2 del precepto durante la vigencia temporal de la concesión, aunque la misma se encuentre en suspensión temporal.

Por su parte, también constituye hecho imponible el depósito o almacenamiento en vertederos públicos o privados sitios en la Comunidad Autónoma de Galicia de residuos mineros procedentes de la extracción o derivados del proceso de beneficio de los minerales metálicos industriales y metales preciosos. Al igual que en el supuesto anterior, estas actividades se presumen, por el apartado 2 del precepto, realizadas mientras no sea clausurado el depósito o almacén de residuos, aun cuando la actividad hubiese cesado.

En otro orden de ideas, prevé el art. 14 del instrumento normativo una serie de supuestos de no sujeción al tributo, como es el caso de la alteración de superficie o suelo por la extracción y el depósito o almacenamiento de residuos vinculados a la extracción de, entre otros, minerales no metálicos como los orgánicos naturales e hidrocarburos líquidos y gaseosos; minerales para la agricultura y fertilizantes, para la industria química y para la elaboración de pigmentos y pinturas; minerales para la industria del vidrio y cerámica; arcillas especiales; aguas minerales, termales, de manantial y de establecimientos balnearios; extracción de granito, pizarra y piedras ornamentales; extracción y depósito de recursos geotérmicos y formaciones geológicas superficiales o subterráneas; al igual que la extracción y depósito de recursos minerales de escasa importancia siempre que sea llevado a cabo por el propietario de un terreno para su uso exclusivo y no exija la aplicación de técnicas mineras.

Por su parte, en cuanto al ámbito de aplicación temporal, se debe señalar *prima facie* que la norma jurídica ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015, conforme a su disposición final quinta, señalando el apartado 2 de tal disposición que el ICAM se exigirá respecto de las alteraciones de superficie y suelo y a los depósitos o almacenamientos que tengan lugar o se constituyan desde el momento de la entrada en vigor de la ley, a cuyos efectos los sujetos pasivos deberán declarar la superficie total afectada por las explotaciones o instalaciones y el peso o volumen de los residuos almacenados.

El art. 13 del instrumento normativo, por su parte, prevé que el periodo impositivo coincidirá con el año natural. El devengo del impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año, salvo en el último año de actividad, que se producirá cuando cese la labor minera en el caso de que el hecho gravado sea la extracción o cuando la autoridad competente clausure el almacén o depósito de residuos cuando el hecho

imponible sea tal depósito o almacenamiento. En el último año el periodo impositivo se entiende comprendido entre el primer día del año natural y la fecha de devengo.

Por lo que al ámbito de aplicación espacial respecta, con arreglo al art. 9.2 de la ley, el tributo es aplicable en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia, al tratarse de una figura impositiva propia de la comunidad autónoma, respetando en este punto lo anteriormente examinado del art. 157.2 de la norma constitucional referente a que las autonomías no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes ubicados fuera de su territorio.

Centrándonos a continuación en el ámbito de aplicación subjetivo del ICAM, señala el art. 15.1 de la Ley 12/2014 que son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las personas físicas, jurídicas o entes del art. 35.4 LGT que realicen bajo cualquier título las actividades constitutivas del hecho imponible del tributo, aunque no sean titulares de las concesiones mineras. Se presume *iuris tantum* que estas actividades son realizadas por la persona o entidad que figure como titular de la concesión o autorización administrativa del depósito o almacén.

Por su parte, el apartado 2 del precepto señala que también son sujetos pasivos los que realicen estas actividades alterando superficies o depositando o almacenando residuos aunque carezcan de autorización administrativa, en cuyo caso se exige el impuesto independientemente de la incoación del procedimiento sancionador.

Finalmente, el apartado 3 señala como responsables solidarios a las personas físicas, jurídicas o entes del art. 35.4 LGT que sean titulares de las concesiones mineras otorgadas para los recursos mineros cuando no coincidan con los que realicen las actividades constitutivas del hecho imponible, los titulares de autorización para depósito o almacén de los residuos cuando no coincidan con los que realicen las actividades constitutivas del hecho imponible, los titulares de instalaciones o terrenos en que se almacenen los residuos cuando no coincidan con los que realicen las actividades descritas en el hecho imponible y los que transporten los residuos mineros cuando no sea posible identificar la procedencia de los residuos.

Entrando a examinar los parámetros legales existentes para la cuantificación de la deuda tributaria, tenemos que estudiar en primer lugar la formación de la base imponible. Al efecto, el art. 16 de la ley señala que la base, en régimen de estimación directa⁵, se constituye por:

- a) En la alteración de superficie o suelo por extracción: por la superficie total afectada por las explotaciones e instalaciones, expresada en unidades de superficie (que serán las hectáreas o fracciones de superficie alteradas y no restauradas en la fecha de devengo).

⁵ Método que prevé el apartado 2 del precepto como sistema para determinar la base imponible del ICAM como regla general. Ello no excluye, no obstante, que el contribuyente pueda determinar la base imponible mediante estimación objetiva, aplicando métodos e indicadores objetivos vinculados a la actividad o por referencia a índices, módulos u otros parámetros. Ahora bien, si ello lo hace así el sujeto pasivo, el método empleado tendrá que ser aplicado a todo el período impositivo.

- b) En el almacenamiento de residuos, por las toneladas depositadas o almacenadas de residuos sólidos y/o por los metros cúbicos de volumen depositados o almacenados de residuos no sólidos a lo largo del periodo impositivo.

Por su parte, el art. 17 del instrumento normativo señala que la cuota tributaria será, en el caso de la alteración de la superficie o del suelo como consecuencia de la extracción, de 12.500 euros por hectárea o fracción de superficie alterada no restaurada.

Para el caso del almacenamiento de residuos, se prevén cuotas diferentes que, con el ánimo de llevar a cabo un estudio de manera más simplificada, se detallan en la siguiente tabla:

Hecho gravado	Cuota
Por cada tonelada o metro cúbico de residuo peligroso depositado o almacenado	0,125 euros
Por cada tonelada o metro cúbico de residuo no peligroso no inerte depositado o almacenado	0,0125 euros
Por cada tonelada o metro cúbico de residuo no peligroso inerte depositado o almacenado	0,00625 euros
A los residuos generados en el proceso de beneficio del mineral	Se les aplica un coeficiente de incremento del 1,2
A los residuos procedentes de fuera de Galicia	Se les aplica un coeficiente de incremento del 1,5

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del art. 17.1, epígrafe b), de la Ley 12/2014.

Resulta interesante apreciar cómo establece la norma un coeficiente de incremento superior en la cuantificación de la deuda para el caso de que los residuos procedan de fuera de Galicia, medida que podría afectar, a mi juicio, a la libre competencia dentro del mercado interior tutelada por el derecho de la Unión Europea y a diversas libertades de circulación proclamadas por los tratados. Será precisamente sobre este incremento respecto al resto de situaciones sobre el que centraremos el análisis posterior de los siguientes epígrafes.

No obstante, antes de proceder a ello, considero que resulta interesante destacar que para la aplicación del tributo son competentes los órganos o unidades administrativas de la Administración Tributaria de la Consellería de Hacienda de la Comunidad Autónoma, que cooperarán con los órganos administrativos competentes en las materias de minas, medio ambiente e industria, según detalla el art. 18. En otro orden de ideas, en lo referente a las obligaciones formales del ICAM, con arreglo al art. 19 de la Ley 12/2014, los sujetos pasivos se encuentran obligados a presentar en la forma y tiempo determinados reglamentariamente una declaración inicial de su actividad y autoliquidación del tributo por cada una de las concesiones e instalaciones que exploten, determinando en ella la deuda tributaria y procediendo a ingresar su importe.

3 Examen de la norma a la luz del derecho europeo de la competencia

Una vez realizada una sucinta exposición general del impuesto compensatorio ambiental minero, resulta pertinente entrar a valorar de lleno la posible contradicción manifestada en el apartado anterior del art. 17.1, epígrafe b), de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, con el derecho de la Unión Europea en lo que respecta a la tutela de la libre competencia dentro del mercado interior.

Con el presente análisis, de enfoque crítico, se pretende valorar si este incremento del coeficiente aplicable para determinar la deuda tributaria por el almacenamiento de residuos mineros procedentes de fuera de Galicia puede contradecir las normas europeas sobre ejercicio de la libre competencia o si, por el contrario, pueden llegar a resultar lícito conforme a estas disposiciones del ordenamiento jurídico comunitario.

Para ello debemos recordar con carácter previo que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si bien la fiscalidad directa (tal y como es la materia a tratar, al haber señalado anteriormente que el ICAM es un impuesto directo *ex art. 9.1 de la ley*) es competencia de los Estados miembros (y, atendiendo a la autonomía regional y a la libertad de organización interna prevista por el derecho originario), todos estos entes habrán de ejercerla respetando el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. Pueden apreciarse, a tal efecto, las recientes Sentencias del juzgador luxemburgués de 7 de septiembre de 2022, *Cilevics*, asunto C-391/20⁶, o de 11 de mayo de 2023, *Manitou*, asuntos acumulados C-407/22 y C-408/22⁷.

Adicionalmente, recurriendo a jurisprudencia interna española, debemos recordar en este punto que, según ha manifestado la Sentencia del Tribunal Constitucional 28/1991, de 14 de febrero⁸, a partir de la fecha de adhesión, España y sus entes administrativos se encuentran vinculados al respeto y cumplimiento del ordenamiento jurídico de las Comunidades Europeas, tanto en lo que respecta al derecho originario como en lo referente al derecho derivado, lo cual implica también velar por el cumplimiento de las disposiciones que dicten las Instituciones de esta organización internacional en lo que al ámbito fiscal se refiere.

En el seno de la Unión Europea se han dictado una serie de normas referentes a las ayudas que son otorgadas por las Administraciones públicas de los Estados miembros a los particulares, en desarrollo de su competencia para regular el mercado interior, ya que la incidencia de tales ayudas públicas puede resultar incompatible con el correcto desarrollo del mismo al afectar a la libre competencia. *De facto*, tal control de las ayudas estatales es considerado por la doctrina como una de las vertientes fundamentales de la política europea de defensa de la libre competencia⁹. Tenemos que tener en cuenta, además, que el derecho comunitario parte de un modelo basado

⁶ Identificador ECLI:EU:C:2022:638.

⁷ Identificador ECLI:EU:C:2023:392.

⁸ BOE núm. 64, de 15 de marzo de 1991.

⁹ *Cfr. CRUCELEGUI GÁRATE, J.L., "El control de las ayudas públicas en la Unión Europea", en Ekonomiaz: Revista vasca de economía, núm. 61, 2006, pp. 136-137.*

en la economía de mercado, que se asienta sobre el principio de la libertad de concurrencia de oferentes con la finalidad de alcanzar la óptima localización de los recursos económicos, de tal forma que los factores de producción se ubiquen en el lugar en que reporten el máximo beneficio¹⁰.

En este punto, se debe recordar que las ayudas públicas (si bien no todas) dadas por las administraciones, tanto del Estado como de los entes subestatales, se integran en la denominada actividad administrativa de fomento, concebida en la doctrina como todas aquellas actividades o medidas de los poderes públicos que tienen por finalidad estimular, promover, incentivar o sostener determinadas actividades o iniciativas privadas, por entender que en ello concurre un interés público¹¹.

Por lo que a las normas europeas sobre ayudas otorgadas por los Estados respecta, se debe acudir especialmente a lo previsto en el art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El primer apartado de este precepto señala que, salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante sus fondos¹², bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha llevado a cabo una labor interpretativa de este precepto en diversas ocasiones (más allá de lo ya examinado), señalando que las medidas tributarias pueden ser consideradas susceptibles de generar una ayuda, aunque no impliquen necesariamente un trasvase directo de fondos estatales. Al efecto, pueden consultarse resoluciones tales como la Sentencia de 19 de septiembre de 2018, *A-Brauerei*, asunto C-374/17¹³; o la de 13 de mayo de 2020, *Volotea/Comisión*, asunto T-607/17¹⁴.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo expuesto hasta ahora, parece que el coeficiente superior establecido para el almacenamiento de residuos procedentes de fuera de Galicia puede hallarse conculcando lo dispuesto en el art. 107.1 TFUE, dado que, si bien es cierto que también resulta aplicable el incremento a residuos procedentes de otros lugares de España, la medida fiscal también está afectando a los intercambios comerciales entre Estados miembros (piénsese especialmente en la República de Portugal, en donde se pueden encontrar yacimientos mineros limítrofes o de relativa proximidad con las provincias de Orense y Pontevedra, y puede afectar al depósito en lugares de almacenamiento de nuestra comunidad autónoma derivada

¹⁰ Cfr. DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *El Derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2014, p. 39.

¹¹ Cfr. SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo. Parte general*, 14ª edición, editorial Tecnos, Madrid, 2018, p. 816.

¹² Resulta interesante tener en cuenta que hasta la Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptum*, asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, se tomaban en consideración de manera alternativa las ayudas concedidas por el Estado o por medio de sus recursos, mas a partir de esa fecha el factor fundamental que determina si hay elementos de ayuda es el origen público del recurso atribuido. Además, el juzgador europeo ha determinado en resoluciones tales como la Sentencia de 30 de enero de 1985, *Comisión/Francia*, asunto C-290/83, que el órgano concedente puede ser una Administración pública o entes públicos o privados que gestionen fondos públicos.

¹³ Identificador ECLI:EU:C:2018:741.

¹⁴ Identificador ECLI:EU:T:2020:180.

de este incremento en la determinación de la cuota tributaria, bien porque la misma empresa explotadora de los recursos mineros no está dispuesta a pagar el incremento para depositar en Galicia los residuos¹⁵ o bien porque la empresa gallega dedicada al almacenaje de los recursos repele contratar la gestión de estos residuos con empresas de otros Estados miembros para no tener que sufragar una mayor carga fiscal derivada de esta norma autonómica).

Esta medida de ayuda pública derivada de un mayor incremento de la deuda fiscal y una menor carga tributaria para los residuos generados en Galicia parece además falsear la competencia al favorecer la gestión de estos recursos con yacimientos mineros asentados en la comunidad autónoma, conculcándose, por tanto, el art. 107.1 TFUE también en este aspecto.

Por su parte, si examinamos los apartados 2 y 3 del art. 107 del Tratado de Funcionamiento, observamos que no nos hallamos ante ningún tipo de ayudas que resulten compatibles con el mercado interior y, consecuentemente, lícitas desde esta perspectiva del derecho comunitario, puesto que ni se trata de una ayuda de carácter social concedida a consumidores individuales, ni se trata de una ayuda destinada a reparar los perjuicios causados por desastres naturales u otros acontecimientos de carácter excepcional, ni son ayudas para favorecer el desarrollo económico de las regiones ni a promover el desarrollo de ciertas actividades económicas, ni para promover la cultura y conservación del patrimonio.

No obstante todo esto, antes de realizar una conclusión precipitada sobre la compatibilidad o no de la medida fiscal analizada con el derecho europeo de la competencia tenemos que señalar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (pudiéndose destacar, entre otras, la Sentencia de 7 de noviembre de 2014, *Autogrill España/Comisión*, asunto T-219/10¹⁶) determina que los requisitos que han de darse para que la ayuda sea considerada como incompatible con el derecho de la competencia europeo son la financiación de tal medida por el Estado o mediante recursos estatales, la existencia de una ventaja para una empresa, la selectividad de dicha medida y la repercusión de la misma sobre dos cosas como son los intercambios comerciales entre Estados miembros y la distorsión de la competencia resultante de ella.

De todos ellos interesa en este punto destacar el requisito de selectividad de la medida (esto es, el favorecimiento a determinadas empresas o producciones a la que se refiere el art. 107.1 TFUE), pues los restantes ya hemos podido apreciar, en líneas generales, que se podrían desarrollar en el presente caso, haciendo la medida fiscal incompatible con el derecho de la Unión Europea.

Por lo que al presupuesto de la selectividad de la medida para hacerla incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario respecta, se tiene que hacer alusión de forma obligatoria a la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea desde su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, asunto

¹⁵ Aunque ello, como veremos, tendrá una relación más estrecha con la posible vulneración de las libertades de circulación.

¹⁶ Identificador ECLI:EU:T:2014:939.

C-88/03¹⁷, que sienta la denominada (mismo ya celeberrima) “*doctrina Azores*”, dado que sus pronunciamientos versaban sobre beneficios fiscales del régimen fiscal especial del archipiélago de las Azores.

En esta resolución, el TJUE determinó diferentes escenarios que podrían existir en la organización política y jurídica de los Estados miembros para apreciar la compatibilidad de la medida fiscal, al igual que señaló que la clave del asunto se encuentra en el efectivo grado de autonomía de que gocen los entes infraestatales en cuestión. Así, si la medida fiscal más favorable ha sido insertada en cualquier modo por el Estado, estamos ante un caso de medida selectiva contraria al derecho de la Unión, mas, si la medida escapa de la competencia estatal en su adopción y consecuencias, no podrá considerarse selectiva.

De esta manera, el órgano jurisdiccional europeo señala que la medida no será selectiva si es adoptada por una entidad infraestatal que cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma (institucional¹⁸, económica y procedimentalmente) del Gobierno central en la determinación del régimen jurídico aplicable a las empresas. Si ello se cumple, entonces el ámbito territorial en el que debe medirse la selectividad de la norma no será el territorio nacional, sino el territorio del ente infraestatal (en este caso, la autonomía gallega).

Atendiendo a la autonomía institucional, Galicia, está dotada por su Estatuto de autonomía de independencia política y administrativa respecto al Gobierno estatal y, estando facultada tanto por la disposición adicional primera de ese Estatuto, ya examinada, como por la Constitución y la LOFCA a establecer la normativa fiscal analizada, como tributo propio que es y fuente, consecuentemente, de su financiación.

En lo referente a la autonomía económica, las consecuencias del establecimiento de la cuota superior fijada por el art. 17.1, epígrafe b), de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, no recaen sobre el Gobierno central español al tratarse de un tributo propio de la comunidad autónoma, sino que, como ya hemos podido apreciar al estudiar en líneas generales de la figura impositiva, se destinan al Fondo Minero Ambiental y Paisajístico, una vez deducidos los costes de gestión y recaudación sufragados por la Consellería de Hacienda de la autonomía.

Por su parte, en lo referente al requisito de ostentar la región autonomía procedimental, ello se manifiesta al ser adoptada la norma fiscal mediante una ley autonómica por tener competencia para ello, cedida en base a la norma constitucional y al Estatuto de autonomía, que faculta al poder legislativo gallego al dictado de tales disposiciones jurídicas, al igual que al Ejecutivo autonómico a desarrollar por normas reglamentarias los preceptos legales expuestos.

En consecuencia, los requisitos establecidos por la doctrina Azores para superar el triple test de autonomía parecen manifestarse en el caso gallego, encontrándonos en España en el tercer escenario previsto en la Sentencia *Portugal/Comisión*, motivo

¹⁷ Identificador ECLI:EU:C:2006:511.

¹⁸ Según ha señalado con respecto a esta cuestión GARCÍA NOVOA, la autonomía no tiene por qué ser la propia de un Estado federal, sino que basta cualquier autonomía institucional que permita definir normativa tributaria propia. *Cfr.* GARCÍA NOVOA, C., “La Sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España”, en *Derecho*, *Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*, volumen 15, número 1, 2006, pp. 232-233.

por el que escapa del ámbito de regulación del Estado miembro y por lo que no puede ser considerada como selectiva ni, por tanto, contraria al derecho de la Unión Europea encargado de tutelar la libre competencia en el mercado interior al faltar ese requisito establecido.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la medida no puede ser selectiva para el territorio autonómico, aplicándose por igual a todos los operadores establecidos en la región. Tal es el caso de la cuota examinada, que solo discrimina si vienen los residuos mineros de fuera de la Comunidad, se pongan donde se pongan, mientras que la medida de cuota más favorable es para todas las minerías de Galicia, no solo para las de una región o área concreta de la autonomía.

En conclusión, aplicando la jurisprudencia vista, si bien en un primer momento puede parecer que el incremento estimado para el almacenaje de residuos previsto en la regulación del ICAM resulta contrario al derecho de la Unión Europea, en realidad no lo es al no tratarse de una medida selectiva. Sea como fuere, en verdad también nos hallaríamos ante una medida irrisoria en términos económicos, puesto que la desviación no deja de ser de 0,3 respecto a la cuota aplicable a los operadores que traigan los residuos derivados de la actividad minera del territorio de la comunidad autónoma gallega.

4 Examen de la norma a la luz de las libertades de circulación comunitarias

Una vez que ha sido examinada la plausible compatibilidad de este incremento fijado por el art. 17.1, epígrafe b), de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, con el derecho de la Unión Europea en lo referente a las ayudas públicas que pueden perturbar la libre competencia y, consecuentemente, también el correcto funcionamiento del mercado interior, procede a continuación examinar si este incremento se encuentra conculcando o no algunas de las libertades proclamadas y desarrolladas por el ordenamiento jurídico comunitario.

El análisis en este punto se va a centrar en dos de esas libertades que podrían verse, en un primer momento, afectadas. Esas libertades son, por una parte, la de circulación de mercancías y, por otra parte, la de establecimiento.

4.1 Libre circulación de mercancías

Por lo que a la libertad de circulación de mercancías se refiere, tan intrínsecamente vinculada con el mercado interior como hemos examinado en las cuestiones preliminares planteadas, y aún a pesar de la ya referida gran dificultad que tienen las comunidades autónomas de establecer fronteras fiscales interiores, podríamos hallarnos en este supuesto, según el punto de vista de algún interesado en la supresión del coeficiente de incremento establecido, con una norma fiscal regional que la vulnera, al hacer menos atractiva la idea de desplazar los residuos derivados de la actividad minera a depósitos o almacenes ubicados en la autonomía gallega.

Regap



COMENTARIOS

Si tomamos en este punto de nuevo en consideración las tres grandes figuras con las que se puede conculcar, desde la perspectiva del derecho fiscal, esta libertad de circulación, tenemos que destacar los siguientes aspectos:

- 1) Con respecto a si nos encontramos con una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana proscrita por el Tratado de Funcionamiento, la respuesta debe ser negativa, dado que no se cumple en este caso la definición dada reiteradamente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Al efecto, recordando el concepto expuesto en su momento en las cuestiones preliminares planteadas, si bien es cierto que nos encontramos con una carga pecuniaria, unilateralmente impuesta por la comunidad autónoma, bajo el carácter de un tributo con finalidad extrafiscal, que se recauda en beneficio del fondo autonómico creado *ex novo* por la ley, también es cierto que el coeficiente de incremento del 1,5 se prevé por el depósito o almacenaje de los residuos en el territorio de la comunidad autónoma y no por el mero pase por los límites territoriales de su ámbito de aplicación (esto es, podría darse la situación de que el material fuese transportado entrando y saliendo de Galicia en dirección a otra provincia limítrofe, a Portugal o para ser cargado en un buque mercante o aeronave, sin ser por ello gravado por el ICAM, ya que el hecho imponible de esta figura tributaria es el almacenaje y depósito).
- 2) Con respecto a si nos hallamos ante un tributo interno discriminatorio, si atendemos a la dicción del art. 110 TFUE, podemos observar que en el presente caso no nos encontramos con el hecho de que el coeficiente sea superior al que se aplicaría a otro español (puesto que el residuo puede proceder de otra comunidad autónoma, *verbi gratia*, Castilla y León, y ser gravado con el mismo coeficiente que si procede de otro Estado miembro). Además, si atendemos al objeto de la operación gravada, podremos apreciar que los residuos generados por el proceso de extracción de la industria minera no pueden ser calificados como *producto* en los términos en que es definido por el Tratado, máxime en el sentido en que es definido por la jurisprudencia, ya que, el TJUE ha señalado que la similitud entre productos discriminados fiscalmente se da cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores¹⁹, lo que evidentemente no se puede apreciar cuando los residuos mineros, descritos en el art. 3.7, apartados c), d) y e), del Real decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de las industrias extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras²⁰, sean destinados a consumidor alguno, puesto que nos encontramos con materiales sólidos, acuosos o en pasta que se generan tras la investigación y aprovechamiento de los recursos geológicos. No obstante, esta última fundamentación puede cambiar si tenemos en cuenta que ciertos residuos podrían llegar a ser

¹⁹ *Vid.* Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de marzo de 1986, *Comisión/Dinamarca*, asunto C-106/84 (identificador ECLI:EU:C:1986:99).

²⁰ BOE núm. 143, de 13 de junio de 2009.

aprovechados para la elaboración de ciertos productos (reguladores de acidez, elaboración de cal viva...).

Por todo ello, pues, la norma fiscal analizada no parece suponer tampoco, en términos generales, un supuesto de tributo interno discriminatorio que conculque la libertad de circulación de mercaderías.

- 3) Finalmente, respecto a si la norma establecida supone una medida de efecto equivalente a una restricción a la importación proscrita por el art. 34 TFUE, la respuesta ha de ser, de nuevo, negativa, puesto que, si bien la medida puede obstaculizar la traída de los residuos a la comunidad autónoma al establecerse un coeficiente de incremento superior que genera una mayor presión fiscal, también es cierto que no nos encontramos en verdad ante un supuesto en donde la norma fije unas condiciones más onerosas o dificultosas para que se produzca el almacenaje, como son las descritas en la jurisprudencia comunitaria anteriormente citada, que pueden consistir en la determinación de formas, dimensiones, continentes especiales, mayores dificultades de selección, mayor cantidad de controles, etc., que pueden redundar en el establecimiento de unas condiciones de comercialización más onerosas.

No se debe dejar sin señalar, además, que, aunque no sea en su raíz una restricción cuantitativa a la importación, para el caso de que pudiese argumentarse que sí se da en el incremento de la cuota tributaria establecida por la norma que nos encontramos analizando tal prohibición del art. 34 TFUE, el art. 36 del mismo instrumento normativo prevé que tal prohibición general no es obstáculo para una restricción a la importación justificada por razones de protección de salud y vida de las personas y animales y preservación de los vegetales. En este punto resulta interesante aludir a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de junio de 2008, *Andibel*, asunto C-219/07²¹, que señala como medida basada en criterios objetivos y no discriminatorios, completamente proporcionada, el establecimiento de restricciones a la importación cuyo fin es la preservación del bienestar animal.

De esta manera, no parece existir, desde mi punto de vista, una vulneración de la libertad de circulación de mercaderías al establecerse este coeficiente de incremento superior.

4.2 Libertad de establecimiento

Mención aparte merece el análisis de la medida fiscal establecida por el art. 17.1, epígrafe b), de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, a la luz de las disposiciones que proclaman y garantizan la libertad de establecimiento de los nacionales comunitarios en el territorio de los distintos Estados miembros.

²¹ Identificador ECLI:EU:C:2008:353.

Con carácter previo se debe señalar que tal libertad se proclama en el art. 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, precepto que determina la prohibición de restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Tal prohibición se extiende a las restricciones que se puedan imponer relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales en el territorio de otro Estado miembro.

En todo caso, la libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y sociedades.

De esta manera, en función del sujeto activo de esta libertad, podemos discriminar entre la libertad de establecimiento de las personas físicas y la libertad de establecimiento de las personas jurídicas, pudiendo quedar conculcadas ambas clases por el precepto regulador del ICAM que nos hallamos analizando.

Así pues, en lo referente a la libertad de establecimiento de las personas físicas, si atendemos a la jurisprudencia del TJUE, podemos apreciar que en resoluciones tales como la Sentencia de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, C-270/83²², el juzgador ha señalado que son titulares de esta libertad proclamada, en líneas generales, los autónomos y trabajadores por cuenta propia, así como los empresarios emprendedores.

Por su parte, son titulares de la libertad de establecimiento de las personas jurídicas las empresas y sociedades, sean de derecho civil o mercantil (o mismo cooperativas o demás personas jurídicas de Derecho público o privado, exceptuándose las que no persigan un fin lucrativo, conforme al art. 54 TFUE), y con domicilio estatutario o administración central o centro de actividad principal en el interior de la Comunidad Europea. Estas entidades suelen ejercer, según manifiesta el TJUE, la libertad en cuestión mediante la creación de sucursales o filiales, tal y como se refleja en los términos del Tratado (puede consultarse, respecto a este punto, la reciente Sentencia de 21 de septiembre de 2023, *Romaqua Group SA*, asunto C-510/22²³).

Uno de los mandatos claros que da el precepto al proclamar la libertad de establecimiento, tanto de personas físicas como de personas jurídicas, tal y como ha detallado el juzgador europeo en copiosa jurisprudencia (pueden apreciarse la STJUE de 20 de septiembre de 2020, *Calí Apartments*, asunto C-724/18²⁴; o la Sentencia de 20 de abril de 2023, *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato*, asunto C-348/22²⁵); es que, si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad (esto es, la interdicción de establecimiento de restricciones fiscales de salida o *exit taxes*).

Si se realiza una interpretación sobre la jurisprudencia dada, se pueden apreciar, con respecto a este supuesto, una serie de cuestiones. En primer lugar, respecto al

²² Identificador ECLI:EU:C:1986:37.

²³ Identificador ECLI:EU:C:2023:694.

²⁴ Identificador ECLI:EU:C:2020:743.

²⁵ Identificador ECLI:EU:C:2023:301.

aseguramiento del disfrute del trato nacional en el lugar de acogida, si bien es cierto que no se está produciendo una discriminación por razón de la nacionalidad (ya que, como hemos señalado, se aplica el coeficiente superior también a los españoles por los residuos procedentes de fuera de Galicia, por lo que no se vulnera el mandamiento del art. 18 TFUE de no llevar a cabo discriminaciones por razón de la nacionalidad), sí es cierto que se está produciendo un incremento de la deuda tributaria por el mero hecho de establecer la fuente de extracción de los residuos mineros en otro punto de la geografía nacional (o en otro Estado miembro) fuera de la autonomía gallega. Así, ello generaría, de forma tentadora, que las explotaciones mineras se asentasen en yacimientos de Galicia y no en otros puntos geográficos que podrían haber previsto inicialmente, apreciándose, en este sentido, una idéntica *ratio legis* que la fijada en las restricciones de salida para personas físicas y jurídicas mediante las *exit taxes*. El problema que ello acarrearía sería, aparte de esa influencia en la voluntad empresarial²⁶, que se pudiesen perder otro tipo de beneficios fiscales previstos en la legislación del otro territorio en donde se quería ubicar la mina.

Por su parte, si atendemos a los obstáculos que la medida fiscal puede suponer sobre el establecimiento de las explotaciones ya constituidas, también se ejercería un interesante estímulo para trasladar la mina a territorio gallego perdiendo beneficios fiscales o económicos de otra índole del lugar en donde se encuentra ubicada o, por el contrario, para dejar de ejercer las actividades de almacenaje en el territorio de nuestra comunidad autónoma, articulando una logística en lo referente a la gestión de residuos que sea distinta al ubicar los espacios de depósito en otros lugares o al contratar la gestión de tal servicio con empresas de otros puntos de la geografía española o mismo de otros Estados miembros.

Una vez reconocida esta posible vía para conculcar la libertad de establecimiento por parte de la norma autonómica (si bien es cierto que por su escasa diferencia en el coeficiente de incremento o por la peculiaridad de los casos vistos puede tener poca relevancia en la *praxis*), tenemos que recordar en este punto que las libertades comunitarias que pretenden garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, como es el caso de esta libertad de establecimiento, exigen que las normas tributarias respeten el principio de neutralidad, de modo que se eviten cualesquiera distorsiones en las decisiones de los agentes económicos que deriven de los sistemas tributarios, salvo que resulten justificadas y proporcionadas²⁷.

Sobre esa justificación y proporcionalidad de las medidas fiscales que pueden atacar a las libertades de circulación se debe tener presente, para el caso de la concreta que nos hallamos tratando, que el art. 52 TFUE señala que las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para

²⁶ Si bien en este sentido no resulta tan ilícita tal influencia, dado que el empresario, al considerar el lugar de constitución de la explotación o empresa, debe valorar el entorno tanto genérico como específico, entrando en ello los costes fiscales que su actividad va a generar en un futuro. Cfr. ALFARO GIMÉNEZ, J., GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, C. y PINA MASSACHS, M., *Economía de la Empresa*, editorial Mc Graw Hill, Aravaca (Madrid), 2009, p. 13.

²⁷ Cfr. NIETO MONTERO, J. J., "Límites derivados del reparto de la potestad tributaria entre el Estado central y los entes subcentrales en la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en CABALTA NABAIS, J., TAVARES DA SILVA, S. (coords.) y AAVV., *Controlo de estabilidade orçamental e limites territoriais ao poder tributário segundo a jurisprudência da UE*, Imprenta de la Universidad de Coímbra, Coímbra (Portugal), 2017, p. 192.

los extranjeros y que estén justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas pueden contrariar la libertad de establecimiento proclamada. Ello se complementa además con la jurisprudencia dada por el TJUE, que ha señalado en reiteradas ocasiones que, además de tener que existir un objetivo legítimo que responda a razones imperiosas de interés general, la justificación de una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el derecho originario supone que la medida de que se trate pueda garantizar el alcance del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo. Además, una norma nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática (*vid, verbi gratia*, la Sentencia de 10 de marzo de 2009, *Hartlauer*, asunto C-169/07²⁸).

Tomando en consideración que en el referido art. 52 TFUE no se prevé, como sí se hace expresamente con otras libertades, la protección del medio ambiente y la salud y la vida de la flora y la fauna como motivo para establecer normas nacionales que puedan restringir la libertad de establecimiento, al igual que las causas que han sido reconocidas como objetivos legítimos de interés general por la jurisprudencia del Tribunal luxemburgués (como es el caso de la necesidad de salvaguardar la eficacia de los controles fiscales y evitar la evasión fiscal, el mantenimiento del equilibrio en el reparto de la potestad tributaria y la coherencia del sistema fiscal nacional) no permitirían establecer este tipo de normas conculcando, de manera legítima, la libertad de establecimiento, se debe señalar que, *a priori*, no parece haber motivo que justifique la adopción de esta medida fiscal.

No obstante esto último, podría ser interesante, realizando una interpretación más extensiva del precepto (si bien ello resulta peligroso o mismo reprochable desde un cierto grado de pulcritud técnico-jurídica, puesto que la interpretación de las normas excepcionales se ha de llevar a cabo siempre de modo restrictivo) realizar una relación, si se intentase declarar la validez de la norma respecto al ordenamiento jurídico comunitario, entre los motivos de protección de salud y seguridad públicas con la protección del medio ambiente y la prevención de la contaminación entre territorios, puesto que en trayectos de transporte, por lo general más dilatados (aunque ello no tenga por qué ser necesariamente así siempre), como son los que existen entre comunidades autónomas o desde otro Estado miembro a Galicia, siempre habrá un riesgo de contaminación superior que en trayectos cortos, puesto que, a mayor distancia, se incrementan las posibilidades de accidentes de circulación, emisión de vertidos al medio natural o de gases a la atmósfera, etc. No obstante, esta plausible aplicación en la práctica del precepto podría verse, por los motivos vistos, afectada y consecuentemente desestimada la pretensión que en base a ella se pretendiere articular.

²⁸ Identificador ECLI:EU:C:2009:141.

5 Conclusiones

A lo largo del presente trabajo hemos podido ir apreciando la relevancia que tienen los entes políticos y administrativos infraestatales de los distintos países miembros de la Unión Europea en relación con su ordenamiento jurídico, puesto que ellos, al igual que los Estados, pueden vulnerar el derecho comunitario, impidiendo u obstaculizando, *de facto et de iure*, la consecución de los objetivos planteados por esta organización internacional de integración en relación con el desarrollo económico y el libre mercado interior.

Así pues, si bien es cierto que la Unión no tiene competencia específica en el ámbito de la imposición directa, en el que se incluye el tributo objeto de estudio, las instituciones comunitarias sí tienen un fuerte peso en cuanto a la valoración del establecimiento de este tipo de normas fiscales, en el sentido de que las mismas pueden incidir perjudicando el mercado interior mediante la vulneración del principio de no discriminación fiscal derivado del art. 18 TFUE, las diferentes libertades de circulación y la libre competencia dentro del mercado interior mediante la adopción de ayudas públicas incompatibles con los objetivos de los tratados.

Por estos motivos, la Comisión en el ejercicio de su función de salvaguardar el derecho de la Unión y el Tribunal de Justicia con idéntica misión, tanto al resolver recursos interpuestos por el Ejecutivo europeo como por otras instituciones o Estados miembros como al responder a cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales para tutelar los intereses de los ciudadanos, velan para que estas normas no supongan un incumplimiento por los entes subestatales del ordenamiento comunitario.

Así, es plausible que, al no tener en cuenta el ordenamiento jurídico comunitario en el dictado de las normas fiscales regionales, bien sea por su desconocimiento, por su temeridad o por manifiestas intenciones en provecho propio (incluso llegando al egoísmo) de la autonomía, se cumpla lo aseverado por HABERMAS referente a que existe una grotesca desproporción entre la influencia profunda que la política europea tiene sobre nuestras vidas y la escasa atención que se le presta en cada país.

Por todo ello, tomando en consideración lo analizado en este trabajo, con mayor o menor acierto, especialmente en lo que se refiere a las fricciones detectadas, sólo cabe concluir que nuestros poderes públicos deben velar por el correcto cumplimiento del ordenamiento jurídico de la Unión Europea y las obligaciones contraídas internacionalmente por España, en este caso con respecto a las fricciones y potenciales vulneraciones detectadas en el impuesto compensatorio ambiental minero, ya que el olvido de las mismas o los negligentes descuidos en el dictado de las normas pueden provocar la insatisfacción de numerosas pretensiones de los ciudadanos, tanto en su detrimento propio como en el perjuicio colectivo, dado que un sistema financiero que funcione en armonía con la seguridad jurídica que debe proporcionar es lo que permitirá destinar los recursos al buen funcionamiento del Estado social y democrático de derecho, a un nivel de vida elevado para la ciudadanía y, en última instancia, a una mejora significativa de la paz social.

Regap



COMENTARIOS

6 Bibliografía empleada

- ALFARO GIMÉNEZ, J., GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, C. e PINA MASSACHS, M., *Economía de la Empresa*, editorial Mc Graw Hill, Aravaca (Madrid), 2009.
- CRUCELEGUI GÁRATE, J.L., “El control de las ayudas públicas en la Unión Europea”, en *Ekonomiaz: Revista Vasca de Economía*, núm. 61, 2006.
- DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *El Derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Universidade Nacional de Educación a Distancia, 2014.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X., “La imposición ambiental gallega”, en *Revista Galega de Economía*, volume 11, número 2, 2002.
- GARCÍA NOVOA, C., “La Sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España”, en *Dereito, Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*, volume 15, número 1, 2006.
- NIETO MONTERO, J.J., “Límites derivados del reparto de la potestad tributaria entre el Estado central y los entes subcentrales en la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en CABALTA NABAIS, J., TAVARES DA SILVA, S. (coords.) e AAVV., *Controlo de estabilidade orçamental e limites territoriais ao poder tributário segundo a jurisprudência da UE*, Imprensa da Universidade de Coímbra, Coímbra (Portugal), 2017.
- PÉREZ, D., “Hacia un sector agrario sostenible”, en *Ambienta: La revista del Ministerio de Medio Ambiente*, núm. 66, 2007.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo. Parte general*, 14.^a edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2018.