

El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia

Profesor Titular de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona

Luis Manuel Alonso González

1. La protección del medio ambiente atmosférico

“El aire es un elemento indispensable para la vida y, por tanto, su utilización debe estar sujeta a unas normas que eviten el deterioro de su calidad por abuso o uso indebido del mismo, de tal modo que se preserve su pureza dentro de unos límites que no perturben el normal desarrollo de los seres vivos sobre la tierra ni atenten contra el patrimonio natural y artístico de la Humanidad, que esta generación tiene el deber de proteger para legar un mundo limpio y habitable a las generaciones futuras. El aire, por otra parte, es un bien común limitado y, por tanto, su utilización o disfrute deberá supeditarse a los superiores intereses de la comunidad frente a los intereses individuales.

La saturación de la atmósfera –es decir, el agotamiento de todas sus posibilidades de asimilación de nuevos contaminantes por haberse alcanzado los niveles de contaminación máximos le-

galmente admisibles-, producida por las emisiones de contaminantes provenientes de las actividades ubicadas en una zona determinada, deberá encontrar como justificación, en último extremo, un adecuado retorno a la comunidad en forma de un mayor bienestar para la mayoría de los individuos que la componen. Por consiguiente, la saturación del medio atmosférico por las emisiones de un foco contaminador perteneciente a una actividad que, aun cumpliendo las normas sobre niveles máximos de emisión, aporte a la comunidad unos beneficios que no compensen los perjuicios que produce a la salud pública, podrá ser declarada ilegal, y la actividad causante de esta perturbación podrá ser sometida, por la fuerza del Derecho, a normas de emisión e inmisión más estrictas con el fin de dejar paso a otras actividades que satisfagan mejor los intereses económicos, sociales y comunitarios. Es, pues, necesario considerar que las normas sobre las emisiones e inmisiones son índices que no deben ser considerados como valores absolutos, sino que, según las condiciones de cada caso particular, pueden ser ajustadas en orden a su integración en un sistema de optimización”.

El texto reproducido se corresponde con un fragmento de la Exposición de Motivos de una norma de especial importancia en la protección del aire, la Ley 38/1972, de Protección de la Contaminación Atmosférica. Y si se ha traído a colación no es, desde luego, por su actualidad: ha pasado casi un cuarto de siglo desde su promulgación y hasta el más lego en la materia podría adivinar que un lapso temporal de esas dimensiones hace mella en una norma destinada a la protección del medio ambiente, materia ésta siempre sujeta a cambios de enfoque y al avance constante que experimentan las técnicas de protección. No, se ha elegido este texto y no otro porque condensa un buen número de los problemas que, en términos generales, suscita la degradación del medio ambiente natural y las iniciativas para contrarrestarla.

En efecto, en los párrafos reproducidos hallamos claras referencias al carácter indispensable y a la vez limitado del medio natural. Se incide directamente, también, en la necesidad de que el uso del medio no degenera en un abuso habida cuenta del carácter limitado de su capacidad de autoregeneración. Igualmente, se alude a la solidaridad intergeneracional como uno de los fundamentos ideológicos básicos que impulsan la necesidad de conservar la naturaleza no ya para nosotros mismos sino para quienes nos han de suceder. En línea con esta idea se advierte de la subordinación de los intereses particulares a los intereses generales. Y, por terminar ya esta breve enumeración de ideas interesantes que podemos entresacar del texto transcrito, cabe señalar que aunque la norma anuncia el establecimiento de me-

¹ Es decir, se trata del primer impuesto sobre la contaminación atmosférica regulado de forma casi total (más tarde aludiremos al caso de la Comunidad de Murcia) vigente en España. En otros países pueden hallarse impuestos similares. Dejando aparte el caso francés al que se hará permanente alusión a lo largo de este trabajo, merece la pena destacar, sobre todo, el caso de Suecia. En este país se llevó a cabo en 1991 una auténtica reforma fiscal dirigida a conseguir "un sistema tributario más simple, neutral y menos desestimulante del esfuerzo personal", a decir de ROSEMBUJ ("Los tributos y la protección del medio ambiente", Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 111 a 113). Se instaurará, finalmente, una profunda y verdadera fiscalidad ambiental concentrada en el dominio energético materializada en una serie de impuestos ambientales de los que el Impuesto sobre el CO₂, el Impuesto sobre el SO₂ y el Impuesto sobre el NO_x son buena muestra, tratándose los dos últimos, al igual que el impuesto autonómico que es objeto de este trabajo, de impuestos sobre las emisiones contaminantes a la atmósfera.

En relación con la problemática de la protección del aire vid. el trabajo de Fernando LOPEZ RAMON "Régimen jurídico de la protección del aire", en "Derecho del medio ambiente y Administración local", obra colectiva dirigida por José ESTEVE PARDO. Diputació de Barcelona-Civitas. Madrid. 1996.

² Son palabras de Antonio VAQUERA GARCIA extraídas de su comunicación al Primer Congreso Internacional sobre "La protección fiscal del medio ambiente", realizado en Madrid en enero de 1996, que lleva por título "El reciente gravamen francés sobre la protección del ambiente atmosférico".

canismos de protección de tipo administrativo ("command and control"), concretamente las normas sobre emisiones e inmisiones, también, creemos advertir, en la llamada a compensar los perjuicios causados por el uso indebido del marco ambiental, una referencia a uno de los principios hoy básicos en la materia, el principio "quien contamina paga".

Son estos algunos de los temas recurrentes con los que vamos a ir topando en el examen del Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica que nos disponemos a iniciar. La Comunidad Autónoma de Galicia, como muchas otras Comunidades, se ha mostrado especialmente sensible con el entorno natural del que disfrutaban sus ciudadanos y ha puesto en marcha, desde hace tiempo ya, una serie de iniciativas encaminadas a controlar el deterioro del medio para situarlo en niveles admisibles, y, también, entre otras muchas medidas, se ha pronunciado por el uso del instrumento fiscal del que el mencionado impuesto es, hasta el momento, su más novedoso exponente¹.

Debe advertirse ya, desde este momento, que ni el impuesto sobre la contaminación atmosférica, ni las medidas de carácter administrativo que puedan incidir también de forma directa en la lucha contra la polución atmosférica, tienen como objetivo la erradicación absoluta de la polución del aire. Hoy en día no se discute que semejante pretensión resulta "imposible e irracional, puesto que incurriría en altos costes no sólo de eficiencia económica, sino también de bienestar, lo que ha llevado a aceptar el mantenimiento de un nivel de contaminación soportable que no tenga un carácter irreversible"². En consecuencia, se tiende a buscar un término medio que se alcanza manejando conjuntamente dos técnicas: primero, estableciendo normativamente unos límites máximos de emisión de las sustancias consideradas peligrosas, y, segundo, actuando a través de instrumentos indirectos que pueden suponer incentivos encaminados a lograr una disminución del nivel de efluentes.

El uso de instrumentos fiscales se incardina dentro de estos instrumentos indirectos dirigidos a moderar y disminuir la emisión de gases y sustancias contaminantes.

2. El tributo en la protección del medio ambiente atmosférico

En la actualidad no es extraño el uso del tributo con finalidades no fiscales. Es decir, si bien seguimos entendiendo que el tributo como prestación patrimonial de carácter público tiene como finalidad primordial servir al fin fiscal, esto es, recaudar sumas de

dinero con las que el Estado y demás entes públicos puedan cumplir los objetivos que les asigna el ordenamiento, no es menos cierto que cada vez con más frecuencia se recurre al tributo para lograr finalidades distintas de la señalada. Hablamos en tal caso de tributos extrafiscales. Y es en la defensa del medio ambiente donde posiblemente y de forma más nítida el tributo aparece como un instrumento polivalente y con caracteres marcadamente extrafiscales. En efecto, ese carácter intrínsecamente instrumental del tributo, al que se refirió Giannini hace casi medio siglo³, adquiere una configuración específica en el campo de la defensa del medio ambiente. El tributo, en este contexto, no aparece sólo como un medio de allegar recursos a las arcas públicas, aparece también como un instrumento de ordenación de las conductas, pensado para moderar aquellas que escapan a los estándares considerados por las normas administrativas como tolerables en cuanto a la contaminación asumible. El tributo sirve, entonces, no solo a políticas de ingresos sino también a las de gasto. Como ha escrito el profesor Casado Ollero, "junto a la función recaudatoria (recaudar para gastar), el tributo puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-Presupuesto-gasto) la realización de los fines del Ordenamiento constitucional"⁴.

Hay que entender que la aplicación del tributo persigue como efecto la modificación de la conducta del sujeto pasivo. Efectivamente, cualquier tributo, o mejor dicho impuesto, sobre la contaminación debe perseguir un cambio en la tendencia contaminante del sujeto que reúne la doble condición de deudor tributario y agente contaminador. En la medida en que aminore su conducta lesiva para el medio natural la reducción del perjuicio hará posible que también disminuya el nivel de gasto público necesario para su defensa o reparación. Las ventajas son obvias, dado que la disminución de ingresos que puede ocasionar el cambio de conducta del sujeto gravado al abandonar progresivamente la actividad gravada y dejar de pagar el impuesto, compensa sobradamente en la medida en que el gasto que los entes públicos no tienen que realizar en labores de descontaminación es mucho mayor que esas cantidades que se dejan de ingresar.

El tributo medio ambiental tiene también efectos redistributivos a la vez que indemnizatorios. A nuestro juicio, es importante conseguir que mediante el instrumento fiscal se haga realidad el principio "quien contamina paga" a modo de internalización por parte del agente contaminador de los costes que su actividad reprochable tiene para el medio natural. El pago

³ GIANNINI, A.D.: "Instituciones de Derecho tributario", Edersa, Madrid, 1957, p.4.

⁴ "Los fines no fiscales de los tributos", comentario al artículo 4º de la Ley General Tributaria, en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma", vol.I, IEF, Madrid, 1991, pag. 113.

del tributo resarce, indemniza, en relación al daño causado en el medio ambiente, y, además, debe obligar a que sea también la economía privada del sujeto contaminador la que asuma el coste de la adopción de tecnologías limpias, medidas que, en otro caso, tendrían que costear las administraciones públicas, aunque no fuera de modo directo sino, por ejemplo, a través de ayudas o subvenciones, mecanismos que actualmente están bastante desacreditados en la protección del medio ambiente.

Evidentemente, el instrumento fiscal puede también manifestarse mediante el establecimiento de exenciones, bonificaciones en la cuota, reducciones en la base, o, también por ejemplo, disponiendo condiciones de amortización atractivas para las inversiones realizadas en tecnologías limpias⁵. En esa línea se movió, por ejemplo, el Decreto 795/1975, de 20 de marzo, en materia de ayudas para la puesta en práctica de medidas correctoras de la contaminación atmosférica. Este Decreto desarrolla los beneficios de corte fiscal introducidos por la antes mencionada Ley 38/1972, y, efectivamente, recurre a reducciones impositivas en los tributos que gravan la adquisición de maquinaria destinada a la depuración y corrección de las emisiones contaminantes, y otorga libertad de amortización de inmuebles y bienes de equipo calificables como no contaminantes. Es esta una opción tan válida como la de establecer un tributo propiamente extrafiscal. Es más, posiblemente la lucha contra la contaminación atmosférica requiera combinar instrumentos fiscales de estas dos clases junto con mecanismos propios de otras parcelas del Derecho y la Economía. Y es que el tributo extrafiscal no puede ser considerado como una panacea para resolver todo el problema de la contaminación y el deterioro del medio ambiente. Es, solamente, una pieza más, un elemento más dentro de una constelación de medidas jurídicas y económicas que convergen de forma ordenada hacia ese objetivo esencial: salvaguardar el medio natural de su progresiva destrucción.

El establecimiento de tributos ambientales descansa sobre una filosofía de raíz económica que vamos a describir de forma muy sintética. La teoría económica ha considerado el coste social como posible fundamento de obligaciones tributarias. Es lo que se denomina "principio de imposición basado en la existencia de costes sociales de las actividades económicas"⁶ que parte de la existencia de efectos externos negativos de la actividad económica, efectos perjudiciales respecto de sujetos distintos a aquel que produce la actividad y que no son pagados por él mismo. Se dice, entonces, que el impuesto puede ser un instrumento idóneo para que el sujeto que causa unos costes o per-

⁵ Cfr. Ramón FALCON Y TELLÁ, "Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional", en la obra colectiva citada en la nota número 1.

⁶ Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis: "Introducción a una teoría económica del coste social como fundamento de responsabilidades jurídico-privadas y de obligaciones tributarias", RDFHP n.º 72, 1967, pag. 1029 y ss. Vid. también TOLEDO JAUDENES, Julio: "El principio quien contamina paga y el canon de vertidos", RAP n.º 121, 1987.

juicios a terceros, costes "externos", y que no los paga ni computa como tales costes en su propia economía, acabe, sin embargo, pagándolos. Es decir, el impuesto actúa como mecanismo de indemnización, de "internalización" de los perjuicios externos causados a otras economías, llevándolos de algún modo a la economía del sujeto que los originó con su actividad.

El legislador actual acepta este sencillo razonamiento para fundamentar el establecimiento de tributos ambientales. Veamos, a título de ejemplo, lo que se dice en la Exposición de Motivos de la Ley 12/1991, de diciembre, de la Ley balear reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incindan en el medio ambiente: "Esa es la filosofía que inspira la presente Ley, que establece un impuesto dirigido a compensar, mediante la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente en el territorio de la Comunidades Autónoma de las Islas Baleares, haciendo recaer el peso del gravamen sobre aquellos agentes económicos que, a través de instalaciones y actuaciones determinadas, alteran el equilibrio natural, en tanto que dichas actuaciones sólo a ellos benefician y, en cambio, repercuten en el conjunto del grupo social que se ve en la obligación de soportar sus efectos externos".

En realidad, cuando las leyes prevén esta clase de mecanismos lo que están haciendo es actualizar el mandato constitucional contenido en el art. 45 de la Carta Magna, artículo que, como es sabido, consagra el derecho a un medio ambiente adecuado así como el deber de protección del mismo que pesa sobre los poderes públicos y las consecuencias punitivas y resarcitorias que se acarrearán para los infractores. En su apartado tercero y último se puede leer: "Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado".

Sin embargo, también es posible pensar que en lugar de indemnizar el daño causado lo que se está haciendo mediante muchos de los tributos ambientales existentes es articular sistemas de peaje que permitan al infractor continuar contaminando a cambio del pago de un tributo. Ante este tipo de razonamientos se impone una actitud realista. Es un sueño pretender eliminar todas las actividades contaminantes, mayormente porque muchas de ellas están ligadas al progreso económico y social del que disfrutaban muchas sociedades y países en los albores del tercer milenio. Podrá imponerse una severa fiscalidad de tintes extrafiscales y ambientales a una empresa contaminadora, pero

sería un error que el peso de esa fiscalidad terminará por expulsarla del mercado por las consiguientes secuelas negativas que en el orden económico y social ello conllevaría. Si tan grave es su actividad contaminadora lo lógico es que la acción de las autoridades se encamine por la vía del control administrativo o, si fuera preciso, de la acción penal. Pero, si las emisiones de sustancias contaminantes escapan a esos supuestos extremos, existe un consenso generalizado en que hay que encarrilarse hacia un término medio. Como tuvimos ocasión de exponer en su momento, se trata de "un término medio que se halla entre la extrafiscalidad pura, más cercana a la punición y que pretende la desaparición de una serie de conductas a costa, desde luego, de perder recaudación, y la extrafiscalidad entendida como un mero peaje o carga económica que satisface el agente que causa los perjuicios para poder seguir causándolos". Este es el concepto de extrafiscalidad que hoy parece más extendido⁷. Esta es, a nuestro juicio, la concepción más aceptable de extrafiscalidad, a la cual hay que sumar la necesidad de que las normas reguladoras de los tributos extrafiscales dejen siempre una puerta abierta a la mejora, ofreciendo incentivos para la corrección de las conductas contaminadoras y articulando mecanismos de rebaja de la imposición cuando el efecto contaminante ha disminuido como resultado de ese cambio de actitud del sujeto pasivo.

3. Análisis del Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica

3.1. Las Comunidades Autónomas y la defensa del medio ambiente

La Constitución española retoma la materia medio ambiental en los artículos 148.1.19 y 149.1.23. La combinación de los mismos debería bastar para determinar el contenido y límite de la competencia del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de medio ambiente. Sin embargo, dicha distribución dista de ser clara en la Constitución.

En principio, de dichos preceptos se desprende que corresponde al Estado la competencia exclusiva sobre la "legislación básica sobre la protección del medio ambiente" y a las Comunidades Autónomas "la gestión en materia de protección del medio ambiente", así como las facultades de "establecer normas adicionales de protección". Como dice Escribano Collado, "una lectura rápida de estos preceptos puede dar la impresión equivocada de que el reparto competencial es, en esta materia, bas-

⁷ "Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal", Marcial Pons, Madrid, 1995, pag. 77.

tante simple, correspondiéndole al Estado la legislación básica y a las Comunidades Autónomas todo lo demás". Sin embargo, el mismo autor matiza esta primera impresión del siguiente modo: "lo que se deduce de lo dispuesto en el artículo 149.1.23 es, pues, que el medio ambiente no agota la consideración de los distintos sectores o actividades que lo constituyen, por lo que lógicamente pueden ejercerse en relación con los mismos, otros títulos competenciales no comprendidos en aquél", tales como aguas, flora, litoral, fauna, espacios naturales, materias sometidas a su propia regulación competencial⁸.

Por otro lado, debe interpretarse que la legislación básica sobre protección del medio ambiente que al Estado corresponde como competencia exclusiva se reduce a eso, a lo básico, "lo que supone su determinación a través, preferentemente, de categorías generales, estándares o directrices en relación con los distintos bienes o recursos ambientales, sin llegar a implicar reservas sobre los mismos que impidan prácticamente el desarrollo de las competencias autonómicas".

O sea, las Comunidades Autónomas desempeñan respecto al medio ambiente competencias de gestión en materia de protección (art. 148.1.19) y de desarrollo legislativo de la legislación básica estatal y de establecimiento de normas adicionales (art. 149.1.23), en cuyo ámbito es donde encuentran sede constitucional, desde el prisma de la competencia material, los tributos autonómicos ambientales.

Ocurre, sin embargo, que el Estado apenas hace uso de esa competencia para dictar la legislación básica y, por el contrario, los entes autonómicos, en términos generales, sí aprovechan el margen que en esta materia les otorga la Constitución, ensanchado, además, a causa de la descrita pasividad del legislador estatal.

Pues bien, el Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica encaja a la perfección en este contexto. Su ley reguladora, la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Parlamento de Galicia (publicada en el diario oficial de Galicia de 30 de diciembre), viene a ser una pieza más dentro de la política ambiental de esta Comunidad cuyo instrumento central es la Ley 1/1995, de 2 de enero, de protección del medio ambiente, aunque ya se contaba previamente con instrumentos de naturaleza fiscal como el canon de saneamiento aprobado en virtud de la Ley 8/1993, de 23 de junio, de Administración Hidráulica de Galicia. En realidad, ante una ley marcadamente programática como es la Ley 1/1995⁹, que articula sólo mecanismos de intervención típicamente administrativos, como son las au-

⁸ "La ordenación del territorio y el medio ambiente en la Constitución", en "Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor García de Enterría". Civitas. Madrid. 1991. pags. 3735 a 3737.

⁹ La Ley 1/1995 aparece al Ordenamiento como el cauce que da el Derecho positivo autonómico a la asunción que hace el Estatuto de Autonomía de Galicia (art.10) de "la competencia exclusiva para aprobar las normas adicionales sobre protección del medio ambiente y el paisaje, en los términos del artículo 149.1.23 de la Constitución, y le atribuye, en otros preceptos, competencias diversas en relación con diferentes ámbitos relacionados con el medio ambiente, como son la ordenación del territorio y la sanidad, o sectores del medio físico, como el suelo y el agua, y actividades como la pesca y los vertidos industriales contaminantes en las aguas territoriales del Estado correspondientes al litoral gallego", según reza su Exposición de Motivos.

En cuanto, a la Ley 8/1993 está inspirada específicamente por las competencias en materia de aguas y obras hidráulicas antes que en directivas medio ambientales según se desprende también de su extensa Exposición de Motivos.

¹⁰ Y así lo reconoce la Exposición de Motivos de la Ley 12/1995.

¹¹ "A los efectos de la presente Ley, se considera que son elementos que tienen que protegerse: el medio natural constituido por la población, la fauna, la flora, la diversidad genética, el suelo, el subsuelo, el agua, el aire, el clima y el paisaje, así como la interrelación entre los elementos antes mencionados, los recursos naturales y culturales, incluido el patrimonio arquitectónico y arqueológico, en cuanto

puedan ser objeto de contaminación y deterioro por causas ambientales”.

¹² Dista mucho de ser capricho del autor remontarse continuamente a las Exposiciones de Motivos de las leyes citadas pero es que al margen de lo ilustrativas que puedan ser acerca del contenido dispositivo de las normas que encabezan, lo cierto es que el Tribunal Constitucional ha reconocido, además, su valor hermeneútico (Cfr. Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, F.J. 6.b).

¹³ La Ley 1/1995 de la Comunidad Autónoma de Murcia, de 8 de marzo, sobre normas reguladoras de protección ambiental, crea, sin embargo, una serie de cánones por contaminación. En efecto, su art. 45 dispone lo siguiente:

“1. Sin perjuicio de lo que se establezca en la legislación básica del Estado, todas las formas de contaminación ambiental devengarán el correspondiente canon en favor de la Administración regional, independientemente de los demás tributos que sean exigibles para dichas actividades por otros conceptos.

2. De conformidad con lo establecido en el párrafo anterior, se crean los siguientes cánones por contaminación ambiental:

a) Canon por la producción y vertidos de residuos sólidos industriales.

b) Canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.

c) Canon por vertidos al mar.

3. Los cánones percibidos por la Administración regional serán destinados a actuaciones de saneamiento y mejora de calidad ambiental de los medios receptores de contaminación.

4. Estarán obligados al pago de los cánones los titulares de las industrias y actividades contaminantes, estén o no sometidas

torizaciones, clasificación de actividades y registros e inspecciones, era preciso dar un paso más y proveer ese complemento adicional¹⁰ pero fundamental que constituyen, en el terreno fiscal, los tributos mencionados. De hecho, ambos son tributos sobre las emisiones contaminantes si bien el destino y naturaleza de cada una de ellas es evidentemente distinto, en un caso el aire y en el otro el agua, elementos de necesaria protección por parte de la política ambiental de la comunidad gallega tal y como se proclama en el art. 4. de la Ley 1/1995¹¹.

3.2. Análisis del impuesto

3.2.1. Introducción. Su carácter extrafiscal

Vamos a referirnos de nuevo a la Exposición de Motivos de la Ley 12/1995¹² para conocer qué razones impulsaron al legislador gallego a establecer el impuesto sobre la contaminación atmosférica, pionero en su género en España¹³. Pues bien, asistimos a la siguiente valoración:

“La política medioambiental operó tradicionalmente estableciendo límites legales a la emisión de sustancias contaminantes y, en general, a la utilización de los recursos naturales, acompañados de sanciones en caso de que tales límites fuesen sobrepasados. Esta presentación de la política medioambiental se ha visto complementada durante los últimos años con la introducción de instrumentos fiscales –exacciones– que han permitido graduar las políticas. Así, frente a la discontinuidad que conlleva el esquema prohibición-sanción, un gravamen sobre las emisiones permite actuar continuamente a lo largo de todo el recorrido, es decir, desde el inicio de las emisiones contaminantes, y puede hacerse, además, de forma progresiva, con lo que, en un primer tramo, el gravamen operará como instrumento de recuperación de costes que conlleva la política medioambiental y los correspondientes controles y, más adelante, se convierte en un auténtico instrumento regulador que favorecerá la limitación de las emisiones, como sucede con una sanción. En suma, el objetivo principal de este tributo no es alcanzar un volumen determinado de recursos monetarios. El fin que se procura es conseguir que las empresas afectadas adopten, en un plazo corto, las medidas anticontaminantes precisas para disminuir sustancialmente las emisiones señaladas”.

Varias son las cuestiones que suscita la lectura de este párrafo. Primeramente, vemos como la transición de un modelo de actuación basado exclusivamente en mecanismos administrativos de control respaldados por la imposición de sanciones administrativas parece estimarse insuficiente para llevar a buen término los postulados esenciales de la política medio ambiental

gallega. Entran en juego, en esta tesitura, los instrumentos fiscales. La aplicación continuada de un tributo, de liquidación periódica por más señas, permite, desde luego, que el sujeto contaminador tenga presente, de forma constante, las consecuencias que, en el orden fiscal, acarrea su actuación contaminante. Es en este sentido, en el de la persistencia del gravamen mientras dure la actividad contaminante, en el que, creemos, deben interpretarse las virtudes que parece hallar el legislador gallego en el instrumento fiscal por contraposición a la "discontinuidad" del esquema prohibición-sanción propio del sistema administrativo de control. En otras palabras, es básico alejar cualquier tentación de asimilar la exigencia del pago de un tributo con la aplicación constante de una sanción.

Que el tributo extrafiscal no es una sanción es algo que hemos manifestado con anterioridad y que debe volver a reafirmarse, fundamentalmente porque el tributo surge para gravar una determinada capacidad económica, que también se da en supuestos un tanto atípicos como el que tratamos ahora, y también porque el legislador no ha considerado que la actividad dañina del agente contaminador sea de suficiente envergadura como para tipificarla e imponerle una sanción, administrativa o penal, bastando con hacerle contribuir a las arcas públicas a través del pago de un tributo con el que contribuya a resarcir a la sociedad por el daño que ha causado.

Para terminar con el comentario del párrafo seleccionado de la Exposición de Motivos de la Ley 12/1995, debemos añadir que ya se anuncia y justifica la curiosa configuración de la tarifa impositiva del impuesto. Pero como de esto será preciso hablar más adelante reservamos para ese momento nuestros comentarios.

Queda todavía una cuestión por resolver antes de pasar al análisis de los diversos componentes del impuesto. ¿Pudo haberse adoptado alguna otra fórmula impositiva distinta? Efectivamente, los tributos sobre emisiones contaminantes al medio ambiente pueden adoptar, como mínimo, dos esquemas: gravar el volumen de emisiones o gravar las materias primas y productos cuya utilización o fabricación genera el perjuicio.

"La primera posibilidad –opina Vaquera Garcia– permite una mayor aproximación a los objetivos que se fijan por medio de la reglamentación directa, adaptando el tipo de gravamen en función de la mayor o menor cantidad de efluentes originados; a su vez favorecen la innovación tecnológica puesto que incide sobre la fase final del proceso productivo y podría dulcificarse la cuota a pagar si se limita la emisión durante el mismo, gra-

al régimen de calificación o declaración ambiental establecido en esta Ley.

5. El importe de estas exacciones será el resultado de multiplicar la carga contaminante de los residuos, emisiones y vertidos, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se asigne a cada unidad.

Se entiende por unidad de contaminación un patrón convencional de medida, que se fijará reglamentariamente, referido a la generación de residuos, emisiones a la atmósfera y vertidos al mar, equivalente a los producidos por un núcleo de población de mil habitantes y al período de un año.

Asimismo, por vía reglamentaria se establecerán los baremos de equivalencia para la generación de residuos, emisiones a la atmósfera y vertidos al mar respecto de la unidad de contaminación definida en el párrafo anterior".

En realidad, el precepto producido actúa antes como norma programática que como configuradora de un gravamen con un régimen jurídico completo y, por tanto, susceptible de aplicación inmediata. Por consiguiente, si bien debe reconocerse que la iniciativa murciana surge con carácter previo a la gallega también hay que decir que está mucho más necesitada de un amplio desarrollo reglamentario que detalle los elementos básicos del régimen jurídico de estos tributos.

¹⁴ Op. cit.

cias a los avances científicos correspondientes"¹⁴. Este es el esquema que sigue el impuesto gallego y también un gravamen existente en Francia con igual objetivo y al que volveremos a hacer referencia.

La segunda vía que se puede seguir es actuar con carácter previo al fenómeno contaminante, "así, aunque promueve en menor medida el incentivo tecnológico anteriormente reseñado, ya que una vez satisfecho el pago por la adquisición del producto o materia prima existe poca motivación para polucionar en menor cantidad, desestimula a utilizar dichos bienes, por su alto valor de adquisición, ayudando igualmente al objetivo ecológico"¹⁵. Esta es la vía que parece contar con una mejor acogida, y, en buena medida, en ella se inscribe el proyectado gravamen conocido como "ecotasa".

Sin embargo, en nuestra opinión, deben quedar excluidos de esta categoría las accisas, impuestos sobre consumos específicos o impuestos especiales, llámeseles como quiera, que gravan el consumo de productos petrolíferos, de combustibles, cuyo empleo inevitablemente arroja más polución a la atmósfera.

Pensamos que debe apartarse de la consideración de impuestos ecológicos o medio ambientales a los Impuestos Especiales tal y como se encuentran hoy en día configurados en España dado que de su concreta regulación se desprende su incapacidad para actuar como instrumento al servicio de políticas medio ambientales, justamente lo contrario de lo que se manifiesta, con cierta pomposidad, en las Exposiciones de Motivos de las dos últimas normas legales que los han regulado (Cfr. Leyes 45/1985 y 38/1992). Únicamente merece la pena señalar en la dirección que siguen los tributos ecológicos, el establecimiento de una cierta diferenciación impositiva en relación a determinados productos. Así, la gasolina sin plomo resulta ligeramente menos gravada que la que incorpora plomo, y el gasóleo o el GLP (gas licuado del petróleo), por ejemplo, dan lugar a una cuota tributaria inferior a otro tipo de carburantes (Cfr. art. 50 de la Ley 38/1992). Pero, en el fondo, esta leve promoción de unos productos frente a otros similares atiende antes a consideraciones sociales y económicas (gasoleo para la industria o la agricultura, GLP para vehículos de uso público, por ejemplo) que ambientales¹⁶. A modo de excepción que confirma la regla, hay que reconocer que la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, introduce sendos beneficios fiscales en materia del Impuesto sobre Hidrocarburos dirigidos directamente a promover objetivos ambientales. En concreto, el art. 51, apartados 6 y 7, de la Ley 38/1992, promociona ahora el uso de carburantes no contami-

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Nos ocupamos monográficamente de este género de cuestiones en "Los Impuestos Especiales como tributos medioambientales", aportación que hicimos a la obra citada en la nota nº 1.

nantes (alcohol etílico y metílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal, aceite vegetal) y la utilización como combustible de aceites usados.

En cambio, el gravamen comúnmente denominado "ecotasa" sí que se inscribe dentro de la tributación ambiental y, además, adapta buena parte de sus elementos configuradores a las características diferenciales de los Impuestos Especiales. Detengámonos un momento en los elementos esenciales de esta exacción en función de su estructuración mediante la Propuesta de Directiva del Consejo de las Comunidades por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre el consumo de energía, presentada por la Comisión el día 2 de junio de 1992. Documento COM (92) 226 final (DOCE C-196 de 3 de agosto de 1992).

El objetivo de la Directiva, según se anota en el art. 1 de la Propuesta, es la instauración en los Estados miembros, de manera armonizada, de un impuesto específico sobre el dióxido de carbono y la energía¹⁷. En concreto, se articula un impuesto (no una tasa) cuyo hecho generador, según el art.4, es la extracción, fabricación o importación de una serie de productos relacionados en el art. 3¹⁸, con el efecto, se entiende, de generar energía y a la vez emisiones de CO² y dióxido de carbono, dualidad de aspectos que no tiene reflejo, como se ve, en el dibujo del hecho imponible pero sí, en cambio, al señalarse la base imponible¹⁹. En cualquier caso, es un impuesto pensado para adaptarse como un guante a los procedimientos de exacción de los Impuestos especiales o accisas a nivel comunitario. De ahí, por ejemplo, sus hechos imponibles, que el impuesto sea repercutible (art.7.2), o que el devengo se fije en el momento de la "puesta a consumo" de los productos (art.5) y de ahí también, al objeto de salvar la distancia temporal que va entre el momento de la fabricación y el de la salida de fábrica o puesta a consumo, que se prevea un régimen suspensivo que debe ser análogo al de los Impuestos Especiales (cfr. art.5)²⁰. Se sacrifica con estas iniciativas la deseable coherencia que debe imperar entre hecho imponible, devengo y base imponible en aras de una más fácil adaptación del nuevo impuesto a los esquemas aplicativos de los Impuestos Especiales²¹, suponemos que propulsando, de esta manera, una puesta en práctica más sencilla y llevadera para los Estados miembros. No parece, sin embargo, que de momento la Propuesta vaya a hacerse realidad, al menos en nuestro país²².

¹⁷ Vid. por todos "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)", de Pedro Manuel HERRERA MOLINA y Fernando SERRANO ANTON, REDF n° 83, 1994, y "La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea", de José Andrés ROZAS VALDES, en *Noticias de la Unión Europea*, n° 122, marzo 1995.

¹⁸ Carbón, gas natural, hidrocarburos, energía eléctrica, alcoholes etílicos y metílicos, siempre que se presenten según las previsiones que hace la proyectada norma.

¹⁹ En efecto, el art. 8 de la Propuesta divide la base en "la parte del impuesto correspondiente a la energía" y "la parte correspondiente a las emisiones de CO²".

²⁰ Nos ocupamos de estos aspectos de los Impuestos Especiales en "Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales", REDF n° 89, 1996.

²¹ Opinión compartida por Gaetano CASERTANO en "Fiscalidad y medio ambiente", *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, n° 16, 1993, pags. 54 y 55.

²² En su ponencia "Nuevos impuestos ambientales" al Primer Congreso Internacional sobre "La protección fiscal del medio ambiente", celebrado en Madrid, en enero de 1996, el profesor Angel BAENA AGUILAR manifiesta lo siguiente: "Lo que parece claro, de momento, es la inexistencia de voluntad política en España para incorporar, siquiera a medio plazo, la propuesta de Directiva del Consejo de 30 de junio de 1992 acerca del impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía, que goza de carácter potestativo tras la reforma de 10 de mayo de

3.2.2. Naturaleza del tributo

Antes de efectuar un examen puntual, artículo por artículo, de la regulación legal del impuesto estimamos preferible abordar su conocimiento examinando los elementos básicos de todo tributo: naturaleza, objeto, hecho imponible, sujetos, base imponible y tipo de gravamen, y, finalmente, gestión.

3.2.2.1. Impuesto

Siguiendo el orden marcado nos toca ahora tratar de la naturaleza del impuesto sobre la contaminación atmosférica. Aunque parezca una perogrullada hay que empezar por remachar que se trata de un impuesto. En el campo de los tributos extrafiscales es, desafortunadamente, demasiado corriente que las denominaciones que se otorga a los tributos de esta clase no se correspondan con su auténtica naturaleza o bien que se camufle ésta con términos poco claros. Del primer caso tenemos un ejemplo evidente en la llamada ecotasa. De lo dicho más arriba se desprende que no hay tasa alguna en los perfiles definitorios de esa exacción, antes bien, como se ha señalado, el impuesto proyectado participa en buena medida de las características propias de los impuestos sobre consumos específicos. De lo segundo encontramos reflejo en los numerosos cánones de agua que pueblan ya los ordenamientos autonómicos del Estado español. Sin excepción, estas exacciones sobre el agua, siendo buena parte de ellos tributos ambientales, son denominados cánones. No encontraremos entre las categorías de tributos hoy recogidas en el art. 26 de la Ley General Tributaria ninguna que atienda por el nombre de canon. Actualmente, al hablar de tributos o exacciones sólo cabe referirse a impuestos, tasas y contribuciones especiales. Nada más. En consecuencia, los cánones de aguas deben encontrar cobijo dentro de alguna de estas clases de tributos. Simón Acosta se ha referido a esta equívoca tendencia a utilizar la palabra canon cuando se quiere camuflar el establecimiento de un nuevo gravamen, y llega a la siguiente conclusión: "Se trata de tributos, a veces de dudosa naturaleza, con los que se pretende fundamentalmente que el sujeto pasivo restituya a la Administración pública o a un ente público el beneficio recibido por la acción del mismo"²³. Lo cierto es que cuando no se llama a un tributo por su nombre, impuesto, tasa o contribución especial, se cae en un estado de inseguridad jurídica que va a resultar perjudicial principalmente para el sujeto pasivo²⁴.

Pues bien, el legislador gallego se desmarca claramente en esta ocasión de este vicio adquirido para afirmar que de un impuesto se trata este gravamen sobre la contaminación atmosférica²⁵.

1995. Máxime cuando dada la oposición de Francia y, sobre todo, del Reino Unido a la nueva propuesta en la reunión del ECOFIN de 22 de mayo de 1995, parece que el Consejo ha renunciado a sus objetivos de reducción de emisiones de CO² para el año 2000 y está empezando a discutir posibles objetivos para los años 2005 y 2010".

²³ "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", REDF n.º 132. 1981. pag. 603 y ss.

²⁴ En el caso de los cánones de agua hay, sin embargo, un cierto consenso doctrinal en que se trata de impuestos sobre el consumo. Cfr. la opinión de Joan PAGES I GALTES en "Fiscalidad de las aguas", Marcial Pons, Madrid, 1995, de Tulio ROSEMBUJ en "Los tributos y la protección del medio ambiente", Marcial Pons, Madrid, 1995, y la nuestra propia expresada en "Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal", op. cit. pag. 112.

²⁵ La Ley 38/1972, sí definió lo que consideraba "contaminación atmosférica" en su art. 1.2. en el cual se decía: "Se entiende por contaminación atmosférica, a los efectos de esta ley, la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza".

Dos cuestiones más deben analizarse en relación con la naturaleza de este impuesto. Una es su carácter de impuesto propio de las Comunidades Autónomas. Otra su afectación.

2.2.3.2. *Autonómico*

Respecto a la primera cuestión, baste recordar el efecto devastador que el art. 6.2 de la LOFCA ha tenido para los poderes tributarios de las Comunidades Autónomas. Cuando en dicho precepto se prohíbe que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado se condena a aquellas a hacer auténticos ejercicios de imaginación para hallar hechos imposables no gravados por el Estado dado que éste acapara todos aquellos de especial significación, los que se fundan sobre la percepción de rentas, posesión de un patrimonio, tráfico de bienes y consumo o gasto. Sin embargo, el Estado no estableció tributos medio ambientales, posiblemente a causa del tradicional abandono que nuestras instituciones han mostrado respecto de la causa medio ambiental, lo cual significaba que existían hechos imposables susceptibles de ser "ocupados" por los tributos autonómicos. Este dato explica sobradamente que la imposición ecológica en España se encuentre, íntegramente, en manos de las Comunidades Autónomas²⁶.

El carácter autonómico del impuesto, por lo demás, se manifiesta en las fuentes del mismo (art. 2) y en su ámbito de aplicación (art. 3).

De las fuentes aplicables se dice que lo serán "las disposiciones de la presente Ley", a las que hay que agregar su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Decreto 4/1996, de 12 de enero, y la Orden de 26 de enero del mismo año con la que se aprueban los modelos de gestión y liquidación del impuesto. También se hace una remisión genérica a "las normas tributarias que sean de aplicación". Esta expresión tan amplia puede interpretarse como una cierta remisión a las normas generales dictadas a nivel del Estado para la aplicación y gestión de los tributos. De hecho, el art. 17 de esta Ley remite a la Ley General Tributaria la calificación y sanción de las infracciones tributarias que se pudieran cometer contra este impuesto.

En cuanto al ámbito territorial de aplicación del tributo, lógicamente, se circunscribe a la Comunidad Autónoma, siguiendo así el principio de territorialidad asentado en el art. 21 de la LGT: se someten a gravamen las emisiones –que son el hecho imponible del impuesto– que provengan de focos de emisión "ubicados dentro del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma"²⁷.

²⁶ No nos olvidamos de los cánones de agua recogidos en la Ley de Aguas, Ley 29/1985, de 2 de agosto, sin embargo, no es fácil encontrar elementos típicos del impuesto ambiental en dichos cánones, por lo cual nos resistimos a conceptualizarlos como gravámenes ambientales.

²⁷ Por lo demás, esta previsión resulta concorde con las limitaciones que el art. 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, impone a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas.

2.2.3.3. *Afectado*

No hay duda de que se trata de un tributo afectado. El art. 4 de la Ley 12/1995 bifurca esta afectación del siguiente modo:

a) Afectación destinada "a financiar las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales de Galicia"²⁸. Se trata de una afectación genérica en cuanto al objetivo sin que, en realidad, el hecho de que éste sea extrafiscal tenga forzosamente que derivar en tal afectación. El carácter finalista de los impuestos ambientales debe situarse en la estrecha vinculación que hay entre el establecimiento del impuesto y el fin que impulsa dicho establecimiento, vinculación entre producto de la recaudación y finalidad protegida²⁹, que, a buen seguro, permite una mejor aceptación por parte de los contribuyentes que tienen que satisfacer la exacción. En teoría, puede decirse que la transparencia que conlleva la afectación de un tributo permite al ciudadano comprobar cuál es el destino del dinero que paga a título de tributo estimulando su espíritu de ciudadanía, a modo de una nueva ilusión financiera de raíz social.

La afectación de los tributos ambientales es uno de los argumentos que se sostiene cuando, a menudo, se acusa a este sector de la fiscalidad de alinearse antes en la parafiscalidad que en el propio ordenamiento tributario. Se subraya con este tipo de afirmaciones que los tributos ambientales forman un núcleo aparte del sistema fiscal funcionando de forma paralela a éste. Aún estando de acuerdo con el espíritu de esta crítica pensamos que dicha acusación debe ser revisada en cada caso y en el que nos ocupa sería ciertamente injustificada, pues, si bien es verdad que la afectación se da no es menos cierto que la regulación del impuesto se hace a través de un ley, que tal ley es formal y técnicamente más correcta que la mayoría de normas de similar cometido que dictan otras Comunidades Autónomas, y, por último, que su gestión no aparece en la ley encargada a órganos distintos de los que de ordinario se ocupan de la gestión tributaria³⁰, lo cual sí sucede, por ejemplo, dentro de esta misma Comunidad con el canon de saneamiento cuya gestión se encomienda al organismo autónomo Aguas de Galicia (Cfr. art. 41 de la Ley 8/1993).

También es digno de mención que se prevea la deducción de los costes de gestión antes de asignar los ingresos recaudados al fin al cual se encuentran legalmente afectados. Esta previsión tiene una clara explicación: la gestión de este tipo de tributos, en la medida en que exige un amplio dispositivo humano y material dirigido directamente a la comprobación e inspección de los aspectos materiales del hecho imponible, esto es, a la verifi-

²⁸ Del destino de los recursos será informado el Consejo Gallego de Medio Ambiente (art. 4.3), organismo consultivo creado por la Ley 1/1995 para articular un medio de participación de la sociedad gallega y la comunidad científica en las cuestiones ambientales.

²⁹ Podrían citarse numerosos ejemplos de afectación de la recaudación de la tributación ecológica, pero nos ceñiremos sólo a dos. A nivel internacional, y según Domingo CARBAJO VASCO ("Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea", *Noticias CEE* n° 71. 1990. pag. 45), hay que hacer notar que en Holanda se estudió el establecimiento de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono: "una de las ambiciones de este impuesto sería hacer disminuir las emisiones, pero el factor principal sería obtener 150 m. de florines (78 millones de dólares). Ésto se podría gastar en la conservación de energía, transporte público y limpiezas". Véase otro ejemplo, ahora a nivel autonómico, en el canon de saneamiento de la Ley 8/1993, en cuyo artículo 33.2 se ordena que "su rendimiento se destinará íntegramente a la financiación de gastos de inversión y de explotación de infraestructuras de evacuación en alta y de tratamiento de aguas residuales, de acuerdo con la programación aprobada por el Consello de la Xunta de Galicia".

³⁰ Así el art. 5.1 de la Ley dispone que "la gestión, inspección y recaudación del impuesto sobre la contaminación atmosférica corresponde a la Consellería de Economía y Hacienda".

cación del volumen de las emisiones gravadas, es una gestión cara. Por consiguiente, deben cubrirse primero los gastos que originan tales actividades, y, después, deducidos los costes de gestión, las cantidades restantes serán las que se sujetarán a la afectación señalada.

b) Junto a la afectación genérica hay una afectación específica consistente en dotar un fondo de reserva "para atender a daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales", con un tope máximo: mil millones de pesetas³¹. Esta cantidad "será repuesta a medida que sea utilizada mediante nuevas dotaciones anuales". La Ley prevé que para dotar este fondo se destine un 5% de los ingresos obtenidos en cada ejercicio, entendemos que, siempre tras deducirse los costos de gestión, y siempre también, antes de asignar el sobrante a la afectación genérica mencionada en la letra anterior³².

3.2.3. Objeto y hecho imponible

El profesor Ferreiro Lapatza defiende una dualidad de conceptos en relación al objeto del tributo. Partiendo del hecho de que el objeto del tributo se vincula a la riqueza o capacidad económica a cuyo gravamen se destina un tributo determinado, habla de objeto-material, por un lado, y de objeto-fin por otro. El objeto-material se identifica con la riqueza efectivamente gravada por el tributo y debe ser la descrita en el hecho imponible. El objeto-fin del tributo es la riqueza que se quiere gravar y, a veces, en diversos impuestos indirectos, por ejemplo los Impuestos Especiales (Ley 38/1992), no coincide con la riqueza efectivamente gravada³³.

Intentaremos trasladar este orden de conceptos al Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica para señalar cuales son su objeto-material y su objeto-fin. Pero, como cuestión previa, directamente conexas con el apartado anterior de este trabajo, urge determinar si estamos ante un tributo directo o indirecto.

Podemos adelantar que consideramos que se trata de un impuesto indirecto y ello en base a diversos argumentos que surgen a raíz del examen de su hecho imponible. Este consiste en la emisión a la atmósfera de determinadas sustancias contaminantes (art. 6.2). Es obvio que una previsión de ese tenor hace tambalear, a primera vista, uno de los fundamentos básicos de todo impuesto, que es la exigencia de que el impuesto recaiga sobre un hecho que sea reflejo de una determinada capacidad económica. Es esta una exigencia inapelable que dimana del art. 31.1 de la Constitución³⁴ y ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987 en relación a los tribu-

³¹ Este fondo no estaba previsto originalmente en el Proyecto de Ley que data de 31 de octubre de 1995.

³² El gravamen francés sobre la protección del ambiente atmosférico participa también de la nota de afectación. En este caso, y de conformidad con el art. 6 del Decreto de 1995, se distribuye en cinco puntos el destino del producto obtenido, afectándolo en primer lugar y, en una cantidad mínima del 60 por 100 del montante bruto de los ingresos, a las ayudas en favor de la puesta en práctica de equipos de prevención o reducción de polución; en segundo término para ayudas al desarrollo de técnicas industriales y tecnologías nuevas; en tercer y cuarto orden, para financiar la vigilancia de la calidad del aire y los trabajos de carácter técnico y económico relativos a las sustancias polucionantes y, finalmente, en un 6 por 100 de sus ingresos netos, para cubrir los gastos de gestión técnica y financiera del tributo (VAQUERA GARCIA, *op. cit.* nota 18).

tos extrafiscales. El tributo extrafiscal es, antes que nada, un tributo, y como tal debe responder también a las exigencias constitucionales que sujetan a los tributos en general. Por esta razón deberá respetar el principio de capacidad económica. Como ha escrito Casado Ollero, "si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites impondibles, ya que será arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes"³⁵.

A la vista de todo esto, ¿supone una manifestación de capacidad económica contaminar el ambiente? En sí mismo no, podríamos contestar³⁶. Sin embargo, se impone prolongar nuestra investigación para conocer más datos acerca del contexto material sobre el que recae el impuesto antes de dar una respuesta definitiva. Y lo primero que hay que hacer es profundizar en el conocimiento del hecho imponible del impuesto objeto de discusión.

Veamos el artículo sexto de la Ley. En él se señala que el hecho imponible lo constituye "la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre; y b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno".

³⁵ "Los fines no fiscales de los tributos", *op. cit.* pag. 141.

³⁶ Esa es una opinión sostenida por algunos sectores de la doctrina, en base a la cual niegan que pueda haber un impuesto cuyo hecho imponible esté constituido por emisiones contaminantes (Cf. José Miguel GONZALEZ DE LA FUENTE, "Tributos ambientales en Alemania", en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 122, 1995, pag. 77, siguiendo a KÖCK en la doctrina germánica). Como veremos en seguida, opiniones de este tenor sólo se sostienen a partir de un análisis superficial de la cuestión. Con mayor moderación BAENA AGUILAR ha escrito: "Ahora bien, si el principio de capacidad económica no puede estar totalmente ausente de ningún tributo, mucho menos si se trata de un impuesto. Esta afirmación obliga a excluir del ámbito de incidencia del mismo (por la vía de la no sujeción o de la exención) aquellas actividades antiecológicas que no supongan siquiera capacidad económica abstracta o en la generalidad de los casos. Por ejemplo, el empleo de una estufa de leña genera emisiones de dióxido de carbono (CO²), además de la tala de árboles; pero parece evidente que en los umbrales del siglo XXI quien se calienta con leña en España pone de manifiesto, en la generalidad de los casos, ausencia de capacidad económica". Merece la pena puntualizar que incluso una actividad tan simple como la apuntada, o el mero consumo de agua, no por azar gravada por el IVA además de por los cánones automáticos, por poner otro caso, si ponen de relieve una capacidad económica por mínima que sea. Compete al legislador, valorar ese carácter casi insignificante de la riqueza mostrada para, en su caso, articular los mecanismos que permitan liberarla de gravámenes, verbigracia supuestos de no sujeción o beneficios fiscales totales o parciales, permitiendo adaptar el principio de capacidad económica al caso concreto, e incluso insuflarle ciertas dosis de progresividad si es preciso.

Encontramos otro supuesto de fondo de finalidad ambiental nutrido, parcialmente, con los ingresos de la imposición ecológica en el Fondo de Protección del Medio Ambiente creado por la Ley 1/1995, de la Comunidad Autónoma de Murcia, de 8 de marzo, de Normas reguladoras de la protección ambiental. En el art. 48 de dicha Ley se crea ese fondo al objeto de "contribuir a financiar actuaciones de gestión ambiental, siendo una de sus vías de financiación "las asignaciones que correspondan a la Comunidad Autónoma procedentes de la imposición por la misma o por el Estado de gravámenes sobre residuos y vertidos contaminantes al aire, al suelo y las aguas marinas".

³³ En "Curso de Derecho Financiero Español", Marcial Pons, Madrid, 1995, 17ª ed. pags. 358 a 363.

³⁴ "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Detengámonos sólo un momento a conocer en qué consisten esas sustancias y en qué circunstancias se generan y se lanzan a la atmósfera.

Los impuestos sobre emisiones contaminantes a la atmósfera se establecen con la finalidad de aminorar la emisión de las sustancias contaminantes al aire. Es en sí el uso de las fuentes de energía por la industria y los particulares la causa u origen de la polución atmosférica, y, según cual sea la composición química de las emanaciones los efectos sobre el medio ambiente serán de una u otra naturaleza. Así, por ejemplo el CO² es causante del llamado "efecto invernadero" y así se explica el interés de las autoridades comunitarias en tomar medidas para reducir consistentemente los niveles de emisión.

Las emisiones de dióxido de azufre, o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre, y del dióxido de nitrógeno, o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno, constituyen el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica.

El dióxido de azufre (SO²) consiste en emisiones que proceden de combustibles sulfurados fósiles como el petróleo y el carbón, destacando entre los focos contaminantes que lo emiten las centrales térmicas, las refinerías de petróleo y los hornos y las calderas. Está considerado uno de los contaminantes de la atmósfera más peligrosos³⁷. En opinión de la Comisión de las Comunidades Europeas, estas emisiones pueden reducirse o evitarse introduciendo equipos apropiados o recurriendo a procesos más limpios³⁸. De ahí la conveniencia de introducir instrumentos fiscales como son los tributos sobre las emisiones, entre los cuales cabe situar el impuesto que comentamos, al objeto de moderarlo.

El dióxido de nitrógeno (NO²) es el principal contaminante atmosférico derivado del nitrógeno y deriva, cuando no se genera sin intervención del hombre, de la combustión y transformaciones del nitrógeno.

Dos cosas quedan claras tras esta breve reseña acerca de las características más destacables de las emisiones gravadas por el impuesto: primero, que se trata de sustancias altamente contaminantes, lo cual justifica sobradamente la existencia de un gravamen sobre la emisión de las mismas, y, segundo, que, en general, las emisiones de estas sustancias son el resultado del uso de la energía en procesos industriales. Dicho de un modo extremadamente elemental, las emisiones son el resultado de fabricar o producir determinados productos sin tomar las cautelas debidas para eliminar las emisiones.

³⁷ ANDRES BENITO, Ana, y ROGER LOPPACHER, Olga: *Diccionario del Medio Ambiente*, Eina, Barcelona, 1994, pag. 29. Vid. también el artículo de Dionisio SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE GATTA, Normativa ambiental relativa al sector energético, Noticias CEE n° 101, 1993.

³⁸ Cfr. Informe del Grupo de Trabajo de expertos de los Estados miembros sobre el empleo de instrumentos económicos y fiscales en la política ambiental de la CEE, de 5 de septiembre de 1990.

³⁹ El ligamen entre la actividad productiva y las emisiones contaminantes se hace más visible en el apartado segundo del art. 6. En el mismo se dice: "Se presumirá realizado el hecho imponible en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad y tal circunstancia sea puesta en conocimiento de la Administración".

⁴⁰ La Ley prevé, asimismo, que la Administración llevará un registro de los focos emisores "así como de sus características e incidencias". Este registro, aclara el Reglamento, tendrá "sede en las delegaciones territoriales de la Consellería de Economía y Hacienda respecto de los situados en el ámbito de su demarcación territorial". El art. 8º del Reglamento añade que "procederá la inscripción en el citado registro de los focos emisores que superen las 100 toneladas anuales de emisión de las sustancias contaminantes gravadas". Los titulares de los focos, ordena el artículo siguiente, "están obligados a presentar una declaración de alta", según el modelo aprobado por la Orden de 26 de enero de 1996 (arts. 3 y 4). El Reglamento dispone también que esta declaración obliga tanto a quienes establezcan y pongan en marcha un nuevo foco emisor, en cuyo caso la declaración reflejará una estimación de las sustancias gravadas que se prevén emitir en el año, como a los titulares de aquellos focos que ya están en funcionamiento al entrar en vigor la Ley 12/1995. En este último supuesto se consignarán en la declaración los datos relativos a 1995. En cualquier caso nunca procede inscribirse en el citado registro si la contaminación efectiva anual no supera las 100 toneladas, mas, si se supera ese límite renace la obligación de darse de alta. Asimismo, la modificación de cualquiera de los extremos que deben hacerse constar en la declaración de alta origina la obligación de ponerlo en comunicación de la delegación territorial correspondiente mediante el modelo recogido en el art. 5º de la Orden de 26 de enero.

⁴¹ En relación a la traslación o no de la cuota en este tipo de tributos *vid.* "La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales", de José Luis PEREZ DE AYALA. Noticias de la Unión Europea, nº 122. 1995.

En consecuencia, si el hecho imponible dibujado por el legislador es contaminar, ¿significa ello que no se grava capacidad económica alguna? En absoluto. Como se acaba de exponer, la contaminación es resultado del proceso de producción. O sea, la fabricación se hace con un coste ambiental determinado que se concreta en las emisiones contaminantes³⁹.

Hay que tener en cuenta, además, que las emisiones proceden de lo que la Ley denomina "foco emisor". El foco emisor constituye a los efectos de esta Ley, según reza el artículo noveno, "el conjunto de instalaciones de cualquier naturaleza que emitan a la atmósfera sustancias contaminantes gravadas". La Exposición de Motivos, por contraste, se muestra más locuaz al señalar que, normalmente el foco emisor consistirá en "una instalación industrial emisora de las sustancias contaminantes gravadas"⁴⁰.

Por tanto, el hecho imponible legal en realidad se describe en función del resultado contaminante del proceso productivo o fabril, ignorado en la Ley toda vez que no le interesa para nada al legislador ni para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, ni para señalar los sujetos pasivos, ni siquiera a efectos de cuantificación. La capacidad económica debe hallarse en esos procedimientos de producción que ocasionan la polución atmosférica, en esas actividades económicas que, como se diría en términos económicos, no computan entre los gastos que conlleva la obtención de beneficios el deterioro ambiental.

El descubrimiento de cuál es la capacidad económica gravada nos llevará a poder determinar con certeza por qué se trata de un impuesto indirecto. Dado que no grava la percepción de renta ni la propiedad de unos bienes, sino más bien circunstancias concomitantes al proceso de producción de bienes, circunstancias que contablemente se reflejarán en cada establecimiento industrial como consumos (gasto en combustible y en otros productos también generadores de estas sustancias), no cabe duda de que se trata de un impuesto indirecto. Se está gravando el consumo de energía, en los procesos fabriles e industriales especialmente, consumo legalmente identificado por el resultado del mismo, la contaminación.

La falta de previsión de repercusión no obsta, a nuestro juicio, para mantener la calificación del impuesto como indirecto, ya que no todos los impuestos indirectos gozan del mecanismo traslativo (v.gr. el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, determinados gravámenes aduaneros)⁴¹. Podría decirse que el legislador, al configurar al agente contaminador como sujeto definitivamente incidido por el tributo, se asegura de que el gravamen constituya una verdadera

carga económica para dicho sujeto y, de este modo, se vea estimulado a reconsiderar su conducta cuanto antes. Aun así sería muy ingenuo pretender que el silencio acerca de una repercusión jurídica de la cuota impidiera, asimismo, una repercusión económica del importe pagado vía tributo hacia el consumidor de los productos fabricados por la industria contaminante⁴². Tendrán que ser entonces los mecanismos de mercado, la flexibilidad de la demanda y la libre competencia los que presionen para evitar esos incrementos de precios de origen exclusivamente fiscal.

En fin, la operación realizada para establecer el gravamen es sustancialmente idéntica a la realizada en el canon de saneamiento de aguas de Galicia de la Ley 8/1993. En ese canon el hecho imponible es la producción de vertidos de aguas y de productos residuales (art. 34)⁴³, la cual sólo puede proceder, en un sentido físico y material, del consumo previo del agua. Lo que sucede es que el legislador tiene interés en subrayar que el motivo último del establecimiento del gravamen reside en las consecuencias perjudiciales para el medio ambiente que dimanan del consumo y por ello opta por aislar como hecho imponible el vertido en el caso de los cánones de aguas, o las emisiones en el caso del impuesto sobre la contaminación del aire⁴⁴.

Pues bien, siendo el verdadero hecho gravado el consumo de productos energéticos que provocan la emisión de determinadas sustancias contaminantes a la atmósfera, será este el objeto-material del que habla Ferreiro. Y será el objeto-fin aquella riqueza que se quiere gravar, es decir, el gasto en la adquisición de productos cuya combustión genera contaminación, hablando siempre en términos de capacidad económica que terminan por oscurecer las consideraciones medio ambientales.

3.2.4. Sujeto pasivo

El artículo séptimo de la Ley señala como sujetos pasivos, en calidad de contribuyente, a "las personas o entidades que sean titulares de las instalaciones o actividades que emitan las sus-

⁴² "Pensemos por ejemplo en un tributo que gravase ciertas emisiones de las centrales térmicas que generan electricidad; el incremento de coste derivado del establecimiento del tributo terminaría por repercutirse sobre los usuarios a través de los correspondientes recibos" (Francisco David ADAME MARTÍNEZ, "Tributos autonómicos y protección de la atmósfera", comunicación presentada al Primer Congreso Internacional sobre "La protección fiscal del medio ambiente", celebrado en Madrid en enero de 1996).

⁴³ E, igualmente, en los cánones de aguas de Navarra (art. 10 de la ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre), Baleares (art. 2 de la Ley 9/1991, de 27 de noviembre) y Valencia (art. 20.2 de la Ley 2/1992, de 26 de marzo). En su momento postulamos esta fórmula como la más apropiada para los cánones de aguas (vid. "Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal", capítulo noveno).

⁴⁴ Vid. en este sentido Jorge JIMENEZ HERNÁNDEZ, "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", *Impuestos*, n.º 1/1996, pág. 38. El autor, al tratar de la conveniencia de que la capacidad económica gravada por los tributos ecológicos resulte perceptible en el diseño del hecho imponible postula también que el impuesto grave no el consumo sino las emisiones derivadas de tal consumo. Y señala: "El ejemplo vendría a ser más claro si lo que el tributo gravara fueran las emisiones no ya de un sistema de calefacción, sino aquellas derivadas de un proceso de producción industrial, lo cual no sólo indicaría capacidad económica por el previo consumo de las materias transformadas: indicaría además una capacidad económica potencial, toda vez que tales emisiones son resultado de un proceso que vendrá en producción y muy probablemente en utilidades".

⁴⁵ En el art. 20 de la Ley gallega de protección del medio ambiente ya se prevé la redacción por parte de la Administración de catálogos, registros e inventarios, entre los cuales cabe entender incluido el mencionado en el texto.

⁴⁶ En el gravamen francés sobre la protección del medio ambiente atmosférico se ha elegido la tonelada métrica.

⁴⁷ Cfr. VAQUERA GARCÍA, *op. cit.*

48 "Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza", en la obra colectiva citada en la nota nº 1, pág. 742; y también ADAME MARTÍNEZ, *op. cit.*

49 Una postura ecléctica, sostenida por BAUMOL y OATES entre otros, es el uso conjunto de estándares y tributos para la protección del medio ambiente. De acuerdo con Luis FRANCO SALA (*Política económica del medio ambiente*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 94), esta opción se configura del siguiente modo:

1º) Seleccionar un conjunto de estándares arbitrariamente seleccionados para lograr "una razonable calidad de vida" (decidir, por ejemplo, que el dióxido de azufre contenido en la atmósfera de la ciudad no exceda de x microgramos por m³).

2º) Establecer un conjunto de tributos que vienen a constituir los precios para el uso privado de recursos ambientales sociales (como es el aire). Los tributos son seleccionados para alcanzar los estándares especificados de aceptabilidad. Constituyen, evidentemente, un incentivo para reducir la cantidad de emisiones y mejorar la calidad de las mismas.

3º) Para ver si el tributo seleccionado es el adecuado únicamente se requiere información sobre los niveles de inmisión (grado de calidad del medio físico receptor). Si el tributo no es suficiente, se incrementa el tipo o gravamen por unidad de vertido o emisión. Si el nivel de calidad obtenido es muy superior al establecido, es factible mantener el gravamen por unidad o reducirlo en el supuesto que represente un coste excesivo para los agentes contaminadores. Se trata de un procedimiento iterativo.

tancias contaminantes gravadas". Debe ponerse en conexión este precepto con el noveno cuando indica qué es un foco emisor: "el conjunto de instalaciones de cualquier naturaleza que emitan a la atmósfera sustancias contaminantes gravadas". Por tanto, el sujeto pasivo es el titular del foco emisor, el cual, en el punto III de la Exposición de Motivos ha sido calificado como una "instalación industrial". En resumen, parece claro que el contribuyente del impuesto será el titular de la industria contaminante.

También hay que tener presente la previsión de un registro obligatorio de los focos emisores, sus características y sus incidencias, a cargo de la administración autonómica (art.9.2)⁴⁵. Se intuye, pues, que la inclusión en dicho registro actúa a modo de autorización, de forma que se venga a establecer un verdadero censo de contribuyentes que facilite su identificación y control (Cfr. arts. 8, 9 y 10 del Reglamento, y 3, 4 y 5 de la Orden de 26 de enero de 1996).

3.2.5. *Cuantificación del impuesto: base imponible y tarifa impositiva*

El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica es un tributo variable y, en consecuencia, su cuota se hallará manejando los elementos esenciales del procedimiento de cuantificación de esta clase de tributos, la base imponible y el tipo impositivo.

La base imponible de este impuesto se expresa en unidades no monetarias, concretamente, por la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor, de acuerdo con el artículo 8.1 de la Ley.

La magnitud elegida para la medición de la base es, de acuerdo con el art. 12 regulador de la tarifa, la tonelada/año 46, dato que como mínimo revela una correcta sintonía entre hecho imponible y base imponible.

El problema se planteará, entonces, en relación con la capacidad de medición de tales cantidades. La doctrina pone de relieve como esta forma de tributación conlleva unos altos costes de control y gestión, que son la causa por la que se afecta un porcentaje de la recaudación a cubrirlos⁴⁷, como ya se ha indicado. Incluso la OCDE ha destacado las dificultades de alcanzar un sistema de medición y observación completo. Sin embargo, tal y como puntualiza Rosemblij⁴⁸, tal dificultad también se encontraría si las medidas a adoptar fueran de reglamentación directa⁴⁹. En definitiva, este es un tema que queda a expensas del

desarrollo tecnológico de los sistemas de medición y control, de forma que cuanto más se avance en ese campo menos posibilidades habrá de dejar de medir emisiones contaminantes⁵⁰.

La Ley 12/1995 se muestra receptiva ante este tipo de dificultades y por ello junto a la estimación directa de la base imponible prevé también su estimación objetiva.

La estimación directa procederá de los datos declarados por el sujeto pasivo y verificados por la Administración⁵¹, "en los casos en que las instalaciones incorporen sistemas de medida de la cantidad de sustancias contaminantes emitidas". Para estos supuestos, que se quiere sean los generales, el Reglamento ha dispuesto en los arts. 16, 17 y 18, las particularidades del sistema de declaración liquidación. La obligación de declarar y liquidar se establece con carácter periódico, mensual, recogiendo la base imponible acumulada en el año hasta el final del mes inmediatamente anterior, "ingresándose la diferencia que resulte entre la cuota correspondiente a dicha base y la ingresada en los meses anteriores referida al ejercicio objeto de liquidación. En el mes de enero se presentará la declaración liquidación correspondiente a diciembre. Además, en los tres primeros meses de cada año, y en el modelo que a tal efecto se apruebe, se presentará un resumen anual".

La Administración gallega se ha inclinado por un sistema de declaración liquidación que no deja de recordar al de pagos fraccionados establecido para el IRPF (art. 62 del Reglamento, según redacción del R.D. 2414/1994, de 16 de diciembre) y el Impuesto sobre Sociedades (art. 38.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre), impuestos directos con los que, en principio, ningún rasgo en común cabía esperar por parte del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. El sistema previsto apura las posibilidades no sólo de control sino de medición directa de la capacidad económica. Más sencillo hubiera sido, en este sentido, articular un sistema de gestión más cercano a aquel del que se sirve el IAE: un censo de contribuyentes, del que se dispone según se ha visto, y la emisión periódica de los recibos o liquidaciones en función de los datos que operan en poder de la Administración. Sin embargo, el carácter progresivo de la tarifa y, en consecuencia, la necesidad de conocer con exactitud el importe de la base deben haber sido determinantes para adoptar una decisión al respecto.

Cuando se carece de medios técnicos de mensura entra en juego el sistema de estimación objetiva "deduciendo la cantidad de contaminantes emitida de indicadores objetivos vinculados a la actividad o proceso de producción de que se trate"⁵².

⁵⁰ La constatación de las actuales deficiencias técnicas en el control de las emisiones mantiene abierto el debate en torno a la conveniencia o no de optar por impuestos sobre los inputs antes que sobre las unidades de contaminación. "La condición necesaria -advierte ROSEMBUJ ("Medidas tributarias...", *op. cit.* págs. 743-744)- es que la relación entre el uso de un producto y la contaminación, el vehículo, sea conocido y no diverja entre los diversos agentes económicos. La presencia de un indicador de las emisiones que derivan del uso de un producto permite obtener ventajas en términos de medición y control. En otras palabras, se pueden gravar factores de la producción, con los mismos resultados de asignación que se obtienen mediante los impuestos sobre vertidos, cuando el control de los mismos resulte difícil o tecnológicamente complicado". El mismo autor señala las ventajas del impuesto sobre los factores de producción: "Primero, este sistema no exige la medición directa de la emisión. Segundo, la base imponible de un impuesto que grave los factores productivos es ordinariamente cuantificable y su determinación no ofrece complicaciones. Tercero, el número de contribuyentes o grupo de agentes contaminadores no debe ser, por fuerza, numeroso, lo cual simplificaría la gestión fiscal y administrativa. Y, por último, es un sector en el cual los mecanismos de traslación son conocidos y predecibles. La OCDE en la fiscalidad ambiental dice que las medidas de fiscalidad sobre el consumo presentan la ventaja potencial de utilizar o emplear el aparato administrativo en funciones. Ofrecen por tanto la posibilidad de economizar costes administrativos".

⁵¹ Con el fin de limar las di-

ficultades de control sobre las emisiones, sobre la base del impuesto en definitiva, se ha sugerido a modo de alternativa, que los agentes contaminadores realicen declaraciones periódicas susceptibles de posterior inspección, limitándose la Administración responsable a controlar y vigilar que se consigan los niveles de calidad ambiental previamente fijados (al objeto de variar la base y el tipo si ello fuera necesario), así como a realizar inspecciones periódicas de las declaraciones presentadas (FRANCO SALA, *op. cit.* pág. 102).

⁵² No es inusual recurrir a este modo de determinación de la base en tributos contra la contaminación. *Vid.* por ejemplo la correspondiente previsión que en el art. 39.2 de la Ley 8/1993 se hace para el canon de saneamiento de aguas para dos supuestos: a) cuando se trate de captaciones superficiales o subterráneas de agua no medidas por contador; y b) cuando la base imponible consista en la carga contaminante del vertido y esta no pueda ser medida.

⁵³ Cfr. FERREIRO LAPATZA, *op. cit.* pág. 410.

⁵⁴ Cfr. FRANCISCO POVEDA BLANCO en "El tipo de gravamen", REDF n° 58. 1988. pág. 210.

⁵⁵ Algo similar sucede en el gravamen francés: "los concretos tipos se elevan a 180 francos por Tonelada métrica emitida en todas las sustancias, salvo en las partículas de polvo a las que les corresponde un tipo cero; este último gravamen se justifica a nuestro entender por el interés de la Administración de conocer las cantidades de esa última materia que se expulsan a la atmósfera, pero es consciente de su escasa peligrosidad y de ahí su nula tributación" (VAQUERA GARCÍA, *op. cit.*).

El segundo punto del artículo décimo advierte que será un decreto de la Xunta donde se determinen los supuestos en que sea de aplicación el régimen de estimación objetiva, los índices o módulos a utilizar en cada caso, así como su valoración". Sin duda, es esta una tarea en la que los técnicos tienen mucho, que decir.

La Ley también prevé un modo más de determinación de la base imponible, una suerte de estimación indirecta, regulada en la Ley General Tributaria en los artículos 50 y 51. La similitud con ese régimen proviene del hecho de que es la propia Administración la que procede a la determinación de la base a causa de la falta de colaboración del sujeto pasivo. Concretamente, en el art. 11 de la Ley 12/1995, que lleva por título "Determinación de oficio", se señala lo siguiente: "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".

El artículo 12 establece la tarifa impositiva aplicable a la base y lo hace distinguiendo tres tramos de base asignando a cada uno de ellos un tipo de gravamen determinado:

1º) De 0 a 1000 t. anuales	0 ptas/t
2º) De 1001 a 50000 t. anuales	5000 ptas/t
3º) De 50001 t anuales en adelante	5500 ptas/t

Lo primero que hay que señalar es que, de acuerdo con las calificaciones tradicionales, se trata de una tarifa en la que a cada conjunto de unidades de la base, expresada en una magnitud de carácter no monetario, se aplica un tipo de gravamen distinto, de carácter no porcentual⁵³.

Llama poderosamente la atención el hecho de que al primer tramo de la base corresponda un tipo cero, de forma que su aplicación a la base dará lugar a una cuota también cero. En realidad, lo que la Ley prevé de este modo es una exención⁵⁴ aplicable a aquellos sujeto que contaminan dentro de unos baremos que se estiman soportables. Así se reconoce en la propia Exposición de Motivos (punto III) cuando se manifiesta que "el primer tramo opera con un tipo cero, dejando de esta forma al margen del gravamen todos los focos que no sean grandes emisores"⁵⁵.

Sin embargo, el Reglamento determina que aquellos sujetos pasivos cuyo foco emisor haya superado las 800 toneladas emitidas de sustancias gravadas en año inmediatamente anterior pero sin llegar a las 1000, a partir de las cuales el impuesto se hace materialmente exigible, están obligados a presentar las oportu-

nas declaraciones liquidaciones mensuales (art. 17). Es una forma de mantener bajo control a aquellos focos que se encuentran en unos índices de contaminación muy cercanos al segundo tramo de la base y, por consiguiente, pueden llegar a convertirse en contribuyentes efectivos en breve.

Función distinta es la que compete desarrollar a los tramos segundo y tercero: "El segundo y tercero –prosigue diciendo la Exposición de Motivos– tienen una pretensión básicamente de carácter compensatorio y por ello se ha establecido a un nivel moderado en términos comparados"⁵⁶. En efecto, resalta especialmente la escasa progresividad que se imprime a estos dos tramos, y que sólo encuentra explicación si se persigue que el gravamen sirva para obtener sumas dinerarias con las cuales compensar el daño causado por la polución atmosférica. La función de desincentivar la contaminación atmosférica se hace descansar, por tanto, única y exclusivamente en el cuarto tramo, el cual "se deja en suspenso hasta el año 2000 con el propósito de alcanzar una implantación gradual y sin traumas del gravamen"⁵⁷.

El legislador ha optado por una actitud prudente consistente en articular, primeramente, un mecanismo fiscal de finalidad meramente resarcitoria, para, tras haber consolidado su aplicación, dentro de cinco años acentuar su carácter progresivo de modo que sea percibido por los grandes contaminadores como un mecanismo de presión que les impulse a dejar de contaminar o poner los medios para aminorar la polución atmosférica de la que son causantes. Como se señala por la doctrina, el agente contaminador debe percibir el impacto del tributo de forma suficiente como para alterar su conducta contaminante: puede optar entre aplicar las medidas necesarias y degradar menos o pagar el gravamen o la tasa y continuar polucionando, en base a su análisis coste-beneficio⁵⁸.

Esta previsión, por lo demás, deja en suspenso la necesaria correlación que ha de establecerse entre la capacidad contaminante y el importe del tributo. Como dice Rosembuj, "inclusive, tiene que existir proporcionalidad entre dicha capacidad y el pago a efectuar. La eficacia de quien contamina paga se aprecia, entonces, en base a dos elementos: la parte del pleno coste que se soporta y la proporcionalidad entre la capacidad contaminante y el pago"⁵⁹.

Para terminar con las cuestiones relativas a la cuantificación del impuesto, hay que señalar que el legislador no ha previsto dentro del procedimiento de cuantificación ningún medio específico (reducciones en la base, bonificaciones o deducciones en la cuota) para tener en cuenta las medidas contra la contamina-

⁵⁶ En el Proyecto de Ley del Impuesto, de 31 de octubre de 1995, únicamente se preveía un segundo tramo.

⁵⁷ Según señala la Exposición de Motivos y corroboran el art. 12.2 y la Disposición Adicional de la Ley.

⁵⁸ Cfr. SALA FRANCO, *op. cit.* pág. 97.

⁵⁹ "Medidas...", *op. cit.* pág. 741.

ción que los sujetos pasivos van adoptando para situarse o bien en los umbrales de la no sujeción o bien dentro del primer tramo de base imponible gravado con el tipo cero. Se atiende, de este modo, única y exclusivamente, al resultado al que ha de conducir el cambio de orientación en la conducta contaminante del sujeto pasivo. En definitiva, a nuestro modo de ver, se echa de menos un mayor cuidado en promocionar la adopción de tecnologías limpias. Por ejemplo, en el gravamen francés de similares características al que nos hemos referido en varias ocasiones, se permite una deducción a favor de los sujetos pasivos que sean miembros de una asociación de gestión de redes de medición de la polución atmosférica, por el valor de las contribuciones abonadas a las mismas en el año precedente, si las instalaciones se hallan situadas en la zona de vigilancia de la red correspondiente⁶⁰. “Esta previsión –valora Vaquera García– persigue crear un incentivo que contribuya a mejorar los mecanismos de cuantificación de los niveles contaminantes y permita un avance en la obtención de una información más exacta y fiable”⁶¹.

Nos queda por hacer una referencia al aspecto temporal del impuesto. Tratándose de un impuesto sobre las emisiones es coherente que el devengo se ubique en el momento de la emisión de las sustancias contaminantes gravadas, tal y como hace el art. 13 de la Ley, coherencia que se extiende también a la relación que pueda darse con los elementos de cuantificación que ya conocemos. También los tributos más típicos sobre el consumo (el IVA, los impuestos especiales) optan por situar el devengo al efectuarse cada operación gravada. Sin embargo, desde el punto de vista de la gestión de los tributos este proceder no es asumible. No es imaginable que al producirse cada emisión deba declararse el hecho imponible realizado y pagar la cuota correspondiente (sobre todo si, previamente, el momento de la emisión fuera fácilmente aislable en el tiempo). En consecuencia, tal y como sucede en los impuestos sobre el consumo en general⁶², se procede a periodificar el tributo mediante el expediente técnico de los períodos liquidatorios, frecuentemente de carácter trimestral. En el art. 8.2 de la ley se estipula que “la cuantificación de la base imponible se referirá al año natural”, aunque su período de liquidación, según se ha visto, es mensual.

3.2.6. Gestión

El capítulo III de la Ley (arts. 14 a 17), sienta las bases de la gestión y el Reglamento las desarrolla y detalla con la ayuda de la Orden de 26 de enero de 1996, en la forma en que se ha ido aludiendo al hilo de la explicación precedente. Únicamente ca-

⁶⁰ Aun así debe destacarse que en el modelo de alta/modificación en el Registro de Focos Emisores, en las casillas correspondientes insertadas al efecto, debe hacerse constar qué tecnologías de reducción de emisiones se utilizan y el porcentaje de reducción de contaminación a que dan lugar. Lo correcto sería partir de estos datos para otorgar un trato fiscal más benigno a quienes recurren a estos mecanismos frente a quienes los ignoran.

⁶¹ *Op. cit.*

⁶² Y aquí habría que añadir a los dos citados muchos cánones de agua, por ejemplo.

be hacer mención a que la Ley destaca, aunque sea innecesario, que el tributo es reclamable en vía económico-administrativa (art. 16), y también, y aquí sí que está plenamente justificada la previsión, que el régimen de infracciones y sanciones será el previsto en la LGT.

3.2.7. Conclusiones

Desde finales de los años sesenta, y a causa de la evidente gravedad del problema de la contaminación del agua, se propugnó el establecimiento de cánones por contaminación que permitían allegar a los poderes públicos medios suficientes para financiar los procesos de tratamiento del agua contaminada. El mecanismo pronto adquirió una doble finalidad: conseguir medios para financiar dichos procesos pero, también, forzar a los sujetos contaminantes a atenuar su actuación o a adoptar tecnologías más limpias. Los resultados han sido dispares. En los Países Bajos, donde los niveles de estas figuras impositivas fueron muy elevados, se consiguió que muchos contaminadores adoptaran medidas de purificación para evitar su pago. En Alemania, el éxito de estas medidas obedecieron más bien al "efecto anuncio", consistente en un dilatado período de preparación y en una estudiada programación del aumento de los tipos, y a la concesión de desgravaciones cuando los niveles de depuración superan a los exigidos por las normas⁶³.

En términos generales, estos tributos sobre las emisiones contaminantes a las aguas arrojan un balance positivo al menos parcialmente dado que si los tributos siguen exigiéndose es porque la actividad contaminante, sobre la cual reposa su exigencia, sigue produciéndose.

El desarrollo e incidencias de la aplicación de los cánones de agua debe ser el espejo en el que se han de mirar los impuestos sobre las emisiones contaminantes a la atmósfera. Es preciso, en un plazo corto de tiempo, pasar de ser un medio de obtener financiación para luchar contra la polución a constituir un auténtico instrumento de presión sobre los grandes contaminadores para yugular las consecuencias perjudiciales de sus actividades económicas. En este sentido, el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica debe articular a partir del año 2000 un cuarto tramo en su tarifa suficientemente efectivo como para no convertir tan brillante instrumento fiscal en un simple medio de financiación sectorial de la política ambiental de la Xunta. La labor no va a ser fácil dado que, seguramente, un buen número de los sujetos pasivos son también poderosas empresas cuya influencia sería necio desconocer. Los sujetos pasivos del impuesto,

⁶³ Vid. MATEU ISTURIZ, José Francisco: "La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y los nuevos tributos. El impuesto sobre aguas residuales", en *Organización Territorial del Estado*, IEF, Madrid, 1984.

por otro lado, deben ver recompensados los esfuerzos que realicen en acercarse a las tecnologías limpias mediante deducciones o bonificaciones en la cuota dado que a muchos de ellos difícilmente se les llegará nunca a aplicar el tipo cero correspondiente al primer tramo de la base. También en relación a la medición de la base hay que hacer un llamamiento en el sentido de que este sea el más fidedigno y exacto posible.

En fin, la valoración que cabe hacer sobre este impuesto es netamente positiva, siendo de destacar, por último, su carácter pionero a nivel español y, por tanto, excelente exponente de lo que ha de ser un poder tributario autonómico en los momentos actuales y mientras el Ordenamiento no aumente los márgenes de maniobra de nuestras Comunidades Autónomas en relación a los tributos. 