

PANORAMA ACTUAL DE LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS ESPAÑOLAS

Ana Isabel González González
Santiago Álvarez González
Universidad de Oviedo

1. Introducción

La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (en adelante CA) aparece recogida en el texto constitucional y ha sido desarrollada a través de distintas normas, básicamente la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las CA (en adelante LOFCA), las leyes de cesión de tributos y las normas que aprobaban los distintos modelos de financiación autonómica. En todo momento, partiendo del reconocimiento de la autonomía financiera, el debate se ha centrado en su concreción y alcance, dado que la Constitución no diseña un modelo, sino que marca unas pautas o límites que han de ser respetados¹.

Desde un principio, la previsión constitucional, desarrollada por la LOFCA y avalada por el Tribunal Constitucional, de que las haciendas autonómicas pudieran disponer de impuestos propios, garantizaba a aquellas una autonomía financiera, no sólo en la vertiente del gasto sino también en la del ingreso².

Por lo que se refiere a la autonomía tributaria, y particularmente a la capacidad normativa de las CA en materia impositiva, como una manifestación de aquélla, la situación ha ido cambiado sustancialmente, tanto desde el punto de vista de las posibilidades que el sistema ofrece a las CA, cuanto desde la práctica que éstas han seguido. Aunque las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica han supuesto una clara descentralización del sistema impositivo, otorgando a las CA capacidad normativa sobre gran parte de los tributos cedidos³, permitiendo que puedan decidir no sólo el volumen sino también la composición de sus ingresos, éstas siguen prefiriendo en buena medida buscar tales ingresos mediante la creación de nuevas figuras impositivas que, de alguna manera, no conlleven un gran coste político al verse enmascaradas bien por su denominación, bien por su pretendida finalidad “ambiental”⁴.

Parece que la necesidad de buscar nuevas fuentes de ingresos, agravada por la actual crisis, ha puesto a las CA a la búsqueda de nuevos y originales hechos impositivos. Así, en los tres últimos años se han incrementado los impuestos sobre diferentes tipos de actividades, en la mayor parte de los casos bajo un pretexto ambiental y/o extrafiscal. Con la excusa de desincentivar ciertas actividades que se presentan como perjudiciales

¹ En Aparicio Pérez, A. y Álvarez García, S.: “La potestad financiera en el Estado español. Especial referencia a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, en *Impuestos*, n.º 4, 2005, pp. 11-33, se estudia esta cuestión en profundidad.

² Sobre las condiciones y los límites para el establecimiento de tributos propios por parte de las CA puede verse Adame Martínez, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, edit. Comares, Granada, 1996, y Álvarez García, S.; Aparicio Pérez, A. y González González, A. I.: “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”, *Documento de Trabajo* 20/04 del Instituto de Estudios Fiscales.

³ Un análisis de la potestad tributaria de las CA de régimen común en materia de tributos cedidos puede consultarse en Álvarez García, S.: “La cesión tributaria a las Comunidades Autónomas de régimen común tras la reforma del sistema de financiación”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 5/2010, pp. 3-9.

⁴ Sobre la política tributaria desarrollada por las CA de régimen común *vid.* Álvarez García, S. y Jorge García-Inés, M.: “Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”, en *Crónica Tributaria*, n.º 121, 2006, pp. 21-58.

al medio ambiente, en sus distintas vertientes, se procede a su gravamen para, si no acabar con su práctica, si que contribuya a financiar al menos una parte del coste que generan (bajo el principio “quien contamina paga”).

En este contexto, el presente trabajo pretende dar una visión del mapa actual de impuestos propios autonómicos, haciendo especial hincapié los que se han aprobado este último año.

2. La imposición propia autonómica en España

2.1. Los orígenes de la imposición propia de las CA

Los inicios de la imposición propia autonómica se centraron, si exceptuamos el caso de Canarias, en gravar el juego y, curiosamente, las tierras infrautilizadas. Este tributo fue establecido primero por las Comunidades de Andalucía (Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas⁵) y Extremadura⁶ (Impuesto sobre Tierras Calificadas como Regadíos Infrautilizados⁷ e Impuesto sobre las Dehesas Calificadas en Deficiente Aprovechamiento⁸, respectivamente) y posteriormente por el Principado de Asturias⁹. En estos impuestos, el hecho imponible está constituido por la infrautilización de las fincas rústicas.

Junto a estos impuestos, la otra vía impositiva explorada por diferentes CA consistió en gravar el juego, especialmente el Bingo. Adoptado inicialmente en Cataluña¹⁰ y Valencia¹¹, donde se establecieron impuestos sobre el Juego del Bingo, también Murcia¹² gravó los Premios del Juego del Bingo, extendiéndose posteriormente a varias CA. Es el caso de Baleares¹³, Cantabria¹⁴, Castilla-La Mancha¹⁵, Galicia¹⁶ y el Principado de Asturias¹⁷.

Entre estos impuestos cabe distinguir según su hecho imponible consista en el mero hecho de jugar, materializado en la compra de cartones de juego, como ocurre en los impuestos aplicados en Cataluña y Valencia, o en la obtención del premio, como sucede en los casos de Murcia y Baleares¹⁸. Un caso especial es el de Madrid, Comunidad que

⁵ Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de Andalucía.

⁶ En Extremadura también se estableció, en la Ley 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura, un Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos, cuyo hecho imponible lo constituye “el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado para terrenos radicados en el territorio de Extremadura” y cuya más que probable inconstitucionalidad inicial fue salvada gracias a la modificación de la Ley de Haciendas Locales por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷ Ley 3/1987, de 8 de abril, sobre Tierras de Regadío.

⁸ Ley 1/1986, de 7 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura.

⁹ Ley 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural.

¹⁰ Ley 21/1984, de 24 de octubre.

¹¹ Ley 14/1985, de 27 de diciembre.

¹² 12/1984, de 27 de diciembre.

¹³ Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre Tributación de los Juegos de Suerte, Envite o Azar de las Baleares.

¹⁴ Ley 3/1988, de 26 de octubre, de tributación de los juegos de suerte, envite o azar.

¹⁵ Ley 4/1989, de 14 de diciembre, de tributación de los juegos de suerte, envite o azar.

¹⁶ Ley 7/1991, de 19 de junio, de tributación sobre el juego.

¹⁷ Ley 2/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo.

¹⁸ Se trata, en principio, de dos formas distintas de gravamen sobre el juego, puesto que en el primer caso se somete a gravamen la participación en el juego, manifestada en la adquisición de los cartones, mientras en el segundo es el beneficio, manifestado en el premio, lo que se somete a tributación. Ambas modalidades presentan problemas de doble imposición. En el primer caso, porque, como señala Orón Moratal, atendiendo a la regulación que efectúan las leyes autonómicas, cabe pensar que el verdadero hecho imponible no es la participación en el juego, sino la propia adquisición de los cartones de bingo

aprobó una Ley sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar¹⁹. Este impuesto grava no la participación en el juego sino la obtención del premio. Pero junto con él, se establece un segundo impuesto que grava la participación en modalidades especiales del juego del bingo que sean aprobadas específicamente en la normativa de la CA que regula este juego²⁰. Posteriormente, en el año 2000 Madrid estableció²¹ un impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados, cuyo hecho imponible está constituido por la instalación en tales establecimientos de máquinas recreativas y recreativas con premio programado y el sujeto pasivo contribuyente será la empresa operadora cotitular de dicha autorización.

Baleares estableció también un impuesto sobre las Loterías²², cuyo hecho imponible consistía en “la participación en los sorteos de Lotería del Estado, mediante la adquisición de billetes o fracciones de la Lotería nacional o la realización de apuestas de la Lotería Primitiva o de la Bono-Loto, que se llevan a cabo en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares”. Este impuesto fue declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero, al invadir la CA el objeto propio de un monopolio fiscal de competencia estatal²³.

Posteriormente algunas Comunidades, al disponer de competencias normativas en las tasas sobre el juego, han optado por derogar estos impuestos, manteniéndose actualmente, el impuesto sobre el juego del bingo de Asturias y Galicia, sobre los premios del Bingo en Baleares y Murcia y sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados en Madrid.

Aparte de estos impuestos, un adelanto de lo que será la práctica posterior de las CA en materia de tributos propios lo constituye la Ley 5/1981, de 4 de junio, de evacuación y tratamiento de aguas residuales en Cataluña que crea el incremento de tarifa y el canon de saneamiento. Dejando de lado el incremento de tarifa por el suministro de agua que tiene una naturaleza diferente²⁴, la figura del canon de saneamiento tiene una especial

confeccionados para la práctica del juego. La entrega de estos cartones está gravada también por el Impuesto sobre el Valor Añadido, según señaló la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de febrero de 1997, en su Fundamento Jurídico 5.º, aunque es cierto que ni la definición del hecho imponible ni los sujetos pasivos de ambos impuestos coinciden, por lo que se trataría de una doble imposición económica (Vid. Orón Moratal, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, edit. Tecnos, Madrid, 1990, p. 185). En el segundo caso la doble imposición se origina porque la obtención de estos premios se grava también, posteriormente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dado que el impuesto se deduce de las cantidades a distribuir como premios, en realidad se trata de un impuesto sobre las ganancias del jugador, en opinión de Adame Martínez, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, op. cit., pp. 214.

¹⁹ Ley 12/1994, de 27 de diciembre, en la que se establece un impuesto sobre los premios del bingo.

²⁰ Posteriormente, la Ley 15/1996, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, modifica en este punto la Ley 12/1994, de 27 de diciembre, y especifica que este segundo impuesto recaerá sobre la modalidad especial del juego del bingo simultáneo, siendo los sujetos pasivos contribuyentes en este caso quienes adquieran los cartones para participar en esta modalidad de juego.

²¹ Ley 3/2000, de 8 de mayo

²² Ley 12/1990, de 28 de noviembre.

²³ Para un análisis de esta Sentencia, Vid. Alonso González, L.M.: *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, edit. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pp. 65-68. En este trabajo se estudian otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre tributos propios de las CA. Sobre la configuración del poder tributario y su ejercicio por parte de las CA, vid. González González, A.I.: “La potestad tributaria del Estado. Artículo 4.1 LGT/2003”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Edit. Aranzadi, Madrid, 2010, pp. 191 a 206.

²⁴ Igualmente queda fuera de este estudio la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua, que regula una tarifa del servicio de saneamiento definida como “las cantidades expresadas en pesetas y establecidas o autorizadas por la Administración, como contraprestación por la obtención de cada uno de los servicios incluidos en

relevancia puesto que constituye el primero de los impuestos aprobados por las CA que recaen sobre el saneamiento de aguas residuales y que se enmarca dentro de la general preocupación que existe en la actualidad por la preservación del medio ambiente. A esta circunstancia cabe añadir que el establecimiento de tributos con una marcada finalidad de protección medioambiental, en cierta forma unidos al principio "quien contamina, paga", parece querer implicar una política comprometida por parte de las CA que los establecen.

Efectivamente, los fines extrafiscales²⁵ abrieron un campo de actuación para el ejercicio del poder tributario autonómico y así, en su mayoría, desde hace varios años, los distintos impuestos autonómicos buscan su justificación, de una u otra manera, en distintas finalidades extrafiscales, quizás tratando de vencer la resistencia de sus ciudadanos a cualquier actuación del ente público que pueda suponer un incremento de la presión fiscal.

Sin duda, el establecimiento de tributos propios constituye una forma de buscar nuevas fuentes de recursos, especialmente en un momento como el actual en el que los presupuestos de las CA se han visto resentidos por el efecto de la crisis económica y la necesidad de contener el déficit. Que éstas opten por impuestos de carácter extrafiscal presenta ciertos atractivos, ya que con ellos pueden potenciar determinadas políticas del ente público de manera directa, o cuando menos obtener ingresos para llevarlas a cabo²⁶. Sin embargo, cuando la utilización de tributos extrafiscales pretende enmascarar verdaderos impuestos, con una única y legítima finalidad recaudatoria, pero sin que el ciudadano lo perciba como tal, su consideración es diferente. No resulta tan elogiable una actuación que lo único que demuestra es que la Comunidad no quiere asumir el coste político que el establecimiento de un impuesto conlleva²⁷.

Dejando de lado los ya referidos impuestos que gravan tierras infrautilizadas, que no han supuesto ninguna recaudación²⁸ y alguno de los cuales ya ha sido derogado²⁹, y el

el abastecimiento de agua y en el saneamiento del agua". Ahora bien, su naturaleza jurídica, dado que nos encontramos ante un servicio de la Administración que se refiere y beneficia a personas determinadas, es claramente la de una tasa y no un impuesto.

También Castilla-La Mancha ha establecido diversos cánones en su Ley 12/2002, de 27 de junio, reguladora del Ciclo Integral del Agua. Además de un canon de control de vertidos, supeditado a la aprobación del Plan Director de Depuración de Aguas Residuales Urbanas, se establecen y regulan dos cánones: un canon de aducción, cuyo hecho imponible es la prestación por parte de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha del servicio de abastecimiento en alta de agua, y un canon de depuración, cuyo hecho imponible es la prestación por parte de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha del servicio de depuración de aguas residuales. En ambos casos, la naturaleza jurídica de estos cánones, como se desprende de su hecho imponible, y además se reconoce expresamente por la Ley, es la de una tasa.

²⁵ Para profundizar en esta cuestión, *vid.* Alonso González, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, edit. Marcial Pons, Madrid, 1995.

²⁶ En este sentido, Aparicio Pérez y Herrero de la Escosura han destacado como la protección del medio ambiente ha pasado de ser un gasto a convertirse en una fuente de ingresos para las CA (*vid.* Aparicio Pérez, A. y Herrero de la Escosura, P.: "La protección del medio ambiente: de gasto a fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas", en *5.º Congreso de Economía Regional de Castilla y León*, 1996, vol. I, pp. 458 y ss.).

²⁷ Además, el uso de tributos extrafiscales plantea ciertos problemas derivados de su propia naturaleza, y en especial, su relación con el principio de capacidad económica. De hecho, una de las críticas más fuertes hacia el uso de este tipo de tributos es precisamente su relación con este principio. En este sentido, parte de la doctrina viene señalando la necesidad de que su respeto debe ser un límite a la utilización extrafiscal del tributo (*vid.*, en este sentido, Jiménez Hernández, J.: "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", en *Impuestos*, vol. I, 1996, pp. 89 y 90 y Lago Montero, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, edit. Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 120).

²⁸ Seguramente, como señala Monasterio Escudero, debido "a la dificultad de desarrollar un impuesto de este tipo, sobre la diferencia entre producción potencial y real", (*Vid.* Monasterio Escudero, C.: "La Hacienda del Principado de Asturias", en *Papeles de Economía Española*, n.º 59, 1994, pp. 271).

impuesto sobre combustibles canario, que tiene su causa en el régimen fiscal especial de esta Comunidad, podemos subrayar el hecho de que la mayoría de los impuestos autonómicos han buscado una cobertura extrafiscal, al menos nominalmente, para su establecimiento.

Más aún, demuestran una preferencia clara por fijar objetivos medioambientales, de diferentes maneras, para justificar la implantación de cada nuevo impuesto, aunque ello no siempre coincide con el fin real que el mismo tiene. Fuera de este grupo podemos dejar, de manera clara, todos los impuestos sobre el juego, que como hemos apuntado anteriormente, constituyó una de las líneas tributarias de actuación autonómica durante los primeros años. Por lo que respecta al resto, sus fines extrafiscales (medioambientales o no) no siempre resultan tan claros.

Es el caso de los denominados cánones de vertido y saneamiento de aguas residuales. Sin embargo, aún cuando han sido adoptados por diversas Comunidades³⁰, no todos participan de la misma naturaleza. Así, mientras unos pueden calificarse claramente como impuestos, otros poseen una naturaleza híbrida entre el impuesto y la tasa, e, incluso, entre la tasa y el precio público.

Por lo que respecta a los cánones de saneamiento o cánones de agua, en general, pretenden gravar la contaminación que el vertido de aguas produce, basándose para su imposición en el consumo de agua efectuado, como se deriva de la definición del hecho imponible que las distintas leyes autonómicas presentan. Su naturaleza jurídica suele ser la de un impuesto, aun cuando en la mayor parte de los casos existe una afectación de su recaudación a afrontar los gastos del tratamiento de aguas residuales, su establecimiento y mantenimiento.

La Ley catalana 19/1991, de 7 de noviembre, de Reforma de la Junta de Saneamiento de Cataluña, recoge dos exacciones, denominadas incremento de tarifa y canon de saneamiento³¹, cuyo hecho imponible está constituido por “cualquier consumo potencial o real del agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir” (artículo 21)³². Y también, en Cataluña se estableció un canon de infraestructuras hidráulicas (Ley 5/1990, de 9 de marzo), que pretende configurarse como un impuesto en lugar de como una contribución especial. Su hecho imponible está constituido por el consumo de agua, excepto para riego y los aprovechamientos destinados al suministro en alta a servicios públicos de distribución de agua potable que se declaran no sujetos.

La Ley balear 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas establece su aplicación a los vertidos de aguas residuales, tanto los efectuados a redes de alcantarillado públicas o privadas como los que se efectúen directamente. Su hecho imponible está constituido por el vertido de aguas residuales, manifestado a

²⁹ Es el caso de los impuestos extremeños. Esta Comunidad Autónoma también ha suprimido, con efectos 1 de enero de 2011, el Impuesto sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, creado por Ley 9/1998, de 26 de junio.

³⁰ En definitiva, prácticamente todas las Comunidades Autónomas, excepto Castilla y León, que no ha aprobado ningún impuesto propio, y Extremadura, han optado por gravar el agua de una u otra manera.

³¹ La aplicación del incremento de tarifa afecta a la utilización del agua suministrada por los ayuntamientos o por empresas de abastecimiento, y el canon de saneamiento a la utilización del agua procedente de aprovechamientos de aguas superficiales o subterráneas o de instalaciones de recogida de las aguas pluviales que efectúen directamente los mismos usuarios (artículo 17).

³² Se trata, en realidad, de dos modalidades distintas del mismo tributo como señala el artículo 2.1 del Decreto 320/1990, de 21 de diciembre. Así, cuando el agua proceda de una entidad suministradora nos encontraremos ante el incremento de tarifa, mientras que el canon de saneamiento se satisfará en el caso de que el agua proceda de instalaciones propias o concesionales del contribuyente.

través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas.

Estos impuestos se han generalizado y así, la Comunidad Valenciana estableció un canon de saneamiento de aguas residuales a través de la Ley 2/1992, de 26 de marzo, cuyo hecho imponible lo constituye la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo medio o estimado de aguas de cualquier procedencia. En Galicia se estableció un canon de saneamiento a través de la Ley 8/1993, de 23 de junio³³, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia, cuyo hecho imponible es la producción de vertidos de aguas y de productos residuales, realizados directa o indirectamente. A estos efectos, precisa la propia Ley que se entiende realizado el hecho imponible por el consumo o por la utilización potencial o real del agua de cualquier procedencia. Posteriormente, a través de la Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas, el Principado de Asturias, establece también un canon de saneamiento. El hecho imponible está aquí delimitado por el consumo, potencial o real, de agua, en razón de la contaminación que pueda producir su vertido bien directamente, bien a través de las redes de alcantarillado.

La Ley 7/1994, de 19 de julio, de la Comunidad Autónoma de La Rioja estableció un canon sobre el saneamiento de aguas. Este canon grava la realización de vertidos de aguas residuales al medio ambiente ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado de las Entidades Locales y, tal como aparece configurado, su naturaleza jurídica es la de un impuesto.

Aragón estableció un canon de saneamiento en su Ley 9/1997, de 7 de noviembre, de saneamiento y depuración de aguas residuales. El hecho imponible del mismo lo constituye la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas. Esta Ley es sustituida por la Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón, que da nueva redacción al canon de saneamiento.

Cataluña, comunidad pionera en el establecimiento de tributos sobre el agua, contando con distintas figuras, como ya hemos señalado, reordena las mismas a través de la Ley 6/1999, de 12 de julio de Ordenación, Gestión y Tributación del Agua. Esta Ley introduce diversos cambios en la gestión y tributación del agua. Concretamente, establece un nuevo canon del agua que viene a sustituir al canon de infraestructura hidráulica, al incremento de tarifa y al canon de saneamiento, y cuyo hecho imponible lo constituye el uso real o potencial del agua en los términos establecidos en la Ley y la contaminación que su vertido pueda producir, incluyendo los usos de tipo indirecto provenientes de aguas pluviales o escorrentías, asociados o no a un proceso productivo.

Murcia estableció también un canon de saneamiento en su Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia. El hecho imponible lo constituye la producción de aguas residuales generadas por el metabolismo humano, la actividad doméstica, pecuaria, comercial o industrial, que realicen su vertido final a una red municipal de saneamiento, o sistema general de colectores públicos, manifestada a través del consumo medido o estimado de agua de cualquier procedencia.

Cantabria ha establecido también un canon de saneamiento, a través de la Ley 2/2002, de 29 de abril. Su hecho imponible está constituido por el vertido de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia.

³³ Que ha sido desarrollado por el Decreto 27/1996, de 25 de enero, que fue sustituido por el actualmente vigente, aprobado por Decreto 8/1999, de 21 de enero.

Junto con los cánones de agua o saneamiento, hay que hacer referencia a los Cánones de Vertidos. Así Canarias estableció un canon de este tipo en la Ley 10/1987, de 5 de mayo, destinado a la protección y mejora del acuífero insular. Este tributo se reguló posteriormente en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de aguas. Dado que en realidad su hecho imponible está constituido por la realización de vertidos autorizados de agua residuales, entendemos que se trata de una tasa que grava los vertidos autorizados. Junto con este canon, en la misma Ley se establecen otros dos, uno por la ocupación o utilización de terrenos que requieran autorización o concesión de dominio público hidráulico³⁴ y otro que satisfarán los beneficiados de las obras de regulación de aguas realizadas con fondos públicos y destinado a atender los gastos de explotación y conservación de tales obras³⁵.

También la Comunidad Autónoma de Andalucía ha establecido una figura de este tipo. En efecto, la Ley 7/1994, de 18 de mayo, ha establecido un canon de vertidos configurado, según señala la Exposición de Motivos de dicha Ley, "con carácter progresivo y finalista, permitiendo, por un lado, la asignación equitativa de cargas en razón de la perturbación o el daño que en el agua del mar origina la recepción de los afluentes y, por otro, su aplicación al objetivo de corrección para el saneamiento y mejora de la calidad de las aguas del mar". Sin embargo, esta figura, que aparece "desarrollada" en el artículo 61 del citado texto legal, no deja de plantear ciertos problemas, ya que la Ley se limita a crear la figura de un canon por autorización de vertidos, señalando que su importe deberá tener en cuenta la carga contaminante aportada así como la capacidad de dilución y la clasificación del medio receptor, y que los recursos obtenidos se aplicarán a actuaciones de vigilancia del cumplimiento de los niveles de emisión autorizados así como a la financiación de actuaciones y obras de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas litorales³⁶.

La Comunidad Autónoma de Murcia, a través de la Ley 1/1995, de 8 de marzo, estableció tres cánones por contaminación ambiental³⁷. Su naturaleza jurídica, de la mínima regulación realizada, parece ser la de un impuesto ya que lo que se pretende gravar es la propia realización de vertidos contaminantes al mar.

2.2. Otros impuestos propios de justificación medioambiental o extrafiscal

Una vez abierta la vía ambiental, o al menos extrafiscal, las CA han hecho un ejercicio de imaginación, buscando nuevos objetos de imposición y, al mismo tiempo, justificando su gravamen en la necesidad de preservar el medio ambiente o colaborar en su restauración.

Tras tímidos ejemplos, alguno de los cuales no llegó a buen fin, siendo declarado inconstitucional, los más recientes supuestos de tributos autonómicos acuden al fin medioambiental, aunque sea de forma lejana, para justificar su establecimiento y

³⁴ Este, dada su configuración, actualmente debe ser considerado como una tasa, si bien en el momento en que se aprobó su hecho imponible determinaba la percepción de un precio público.

³⁵ Tal como se configura este canon, debemos considerar que se trata de una contribución especial.

³⁶ Sin embargo, la regulación efectiva de tal figura se encomienda a su desarrollo reglamentario. Pese a que el Decreto 283/1995, de 21 de noviembre, que desarrolla parcialmente la Ley 7/1994, de 18 de mayo, no hizo referencia alguna a este canon de vertidos, ya que la única referencia tributaria que contiene se refiere a la tasa local por recogida de residuos (artículo 7), el Decreto 14/1996, de 16 de enero, que aprueba el Reglamento de la calidad de las aguas litorales, finalmente regula esta figura, dentro de las escasas directrices señaladas en la Ley.

³⁷ De acuerdo con el artículo 45.2 de la citada Ley, éstos son:

- 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.

regulación. Así ocurre con el Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, establecido inicialmente en Baleares³⁸ y Extremadura³⁹ (el primero de los cuales fue declarado inconstitucional en Sentencia de 30 de noviembre de 2000, mientras que la STC 13 de junio de 2006 declaró inconstitucional el segundo⁴⁰).

Un impuesto de este tipo se ha establecido recientemente en Asturias, donde la Ley 13/2010, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 crea el Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. Su hecho imponible consiste en la realización, mediante determinadas instalaciones y elementos patrimoniales afectos, de actividades de transporte o distribución de energía eléctrica, así como de actividades de telefonía y telemática, efectuadas por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones, respectivamente. Existe, además, una afectación de sus ingresos a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental, entre otros, aquéllos que fomenten la eficiencia energética y los de protección y mejora del medio ambiente.

Este impuesto, que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de ciertas actividades, tiene como fin contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta por las mismas, y así, los ingresos procedentes de este impuesto están afectados a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental.

Otro impuesto con una finalidad de protección del medio ambiente es el Impuesto sobre la contaminación atmosférica, establecido inicialmente en Galicia por Ley 12/1995, de 29 de diciembre⁴¹. Este impuesto recae sobre las emisiones cuyos focos se hallen

³⁸ Ley 12/1991, de 20 de diciembre.

³⁹ Ley 7/1997, de 29 de mayo, modificado por Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

⁴⁰ Precisamente, una causa que justifica la decisión del Tribunal Constitucional sobre el impuesto balear era que en realidad no se trataba de un impuesto medioambiental. Aunque formalmente se declare como tal en la Exposición de Motivos, su regulación se aleja de tal finalidad, dejando de manifiesto su verdadero objetivo recaudatorio. Esto sucedía también en el impuesto extremeño, aún cuando se hubiesen afectado sus ingresos a fines medioambientales, pues no basta una simple afectación a un determinado fin para calificar un tributo como medioambiental. Dos comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el impuesto balear son los trabajos de Albiñana García-Quintana, C.: "Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000", *Impuestos*, n.º 5, 2001; y Herrera Molina, P., "Inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente", *El fisco*, n.º 50, 2001, pp. 28 y ss.

Realmente, para que un tributo pueda decirse que es medioambiental debe tener una estructura que atienda a ese objetivo, es decir que, de una u otra forma, bien colabore a lograr una actitud protectora del medio ambiente, bien obtenga ingresos de quien lesiona el medio, colaborando de esta forma en su recuperación. Y para ello no basta con afectar los ingresos de un tributo cualquiera, ni es suficiente con denominarlo medioambiental e incluso que ello se reconozca en la configuración del hecho imponible, si después su estructura se desvincula de ese objetivo. En este sentido se manifiestan Herrera Molina, P. y Carbajo Vasco, D.: "Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental", *Papeles de Trabajo sobre Medio ambiente y Derecho*, n.º 2, 2003, Fundación Biodiversidad, p. 10. Sin embargo, algunos autores mantienen la posición contraria, como Checa González, C.: "El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Defensa de su constitucionalidad", *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2003.

El impuesto extremeño fue modificado en los puntos controvertidos antes del pronunciamiento constitucional, con lo que su aplicación se mantuvo. La modificación del art. 6.3 de la LOFCA cambia, sin embargo, las perspectivas de este impuesto en cuanto a su posible inconstitucionalidad.

⁴¹ Un comentario sobre este impuesto se puede ver en Baena Aguilar, A.: "Nuevos impuestos ambientales", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 241, 1996, pp. 576 y ss.

ubicados dentro del ámbito territorial de la Comunidad. Concretamente, constituye el hecho imponible el hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre y dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno⁴². Además, el hecho imponible se presume realizado en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad y lo pongan en conocimiento de la Administración.

También Andalucía⁴³ y Aragón⁴⁴ han aprobado un impuesto de este tipo y ese mismo hecho imponible lo contempla el Impuesto de Castilla-La Mancha⁴⁵ sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, aunque también grava determinadas actividades de riesgo⁴⁶, en cierta forma al estilo del Gravamen de Protección Civil⁴⁷, de Cataluña, cuya finalidad es contribuir a la financiación de actividades en materia de protección civil. En este caso, se someten a gravamen las instalaciones industriales o almacenes que contengan o produzcan sustancias consideradas como peligrosas, las instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica y las instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica.

Se trata nuevamente de un impuesto afectado a un gasto, en este caso la protección civil, como si ese simple mecanismo transformase en “extrafiscal” un tributo. Sin embargo, este impuesto ha sido declarado constitucional por la sentencia de 6 de octubre de 2004. Considera el Tribunal que en este caso el objeto de gravamen no son las instalaciones en sí mismas sino el riesgo que determinadas instalaciones conllevan, y es este riesgo el que determina la cuantía del tributo cuya recaudación se afecta a la financiación de las actuaciones de protección civil. Se trata, en cierta forma, de repartir el gasto de un servicio entre los sujetos que ocasionan o pueden ocasionar su necesidad, lo que implica una configuración del impuesto totalmente diferente de la que había hecho Baleares.

Distinto nos parece sin embargo, el Impuesto sobre las grandes superficies comerciales, aunque también se presenta con un carácter extrafiscal e incluso medioambiental. En efecto, en gran medida se justifica su aplicación en el impacto que produce la implantación de este tipo de establecimiento, generando externalidades negativas tanto en el sector comercial como en la ordenación territorial y en el medioambiente. Así, con carácter general, este tipo de impuesto recae sobre los establecimientos individuales dedicados a la venta al por menor que dispongan de una superficie de, al menos 2.500 metros cuadrados. Sin embargo, en los primeros impuestos de este tipo que se han aprobado, se excluyó de su aplicación a las grandes superficies explotadas por varios

⁴² El objetivo de este impuesto no es tanto alcanzar un volumen de recursos como conseguir que las empresas afectadas adopten las medidas precisas para disminuir sus emisiones contaminantes, por lo que su carácter medioambiental parece evidente, ya que se grava una actividad contaminante, claramente perjudicial, y si se logra una menor contaminación, el resultado será una menor cuota de impuesto. Así lo ha reconocido el Tribunal Superior de Galicia en su sentencia de 3 de julio de 2001. Un comentario de la misma puede verse en García Novoa, C., “El Reglamento del Impuesto Gallego sobre Contaminación Atmosférica. Puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de 3 de julio de 2001”, *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 33, 2002.

⁴³ Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

⁴⁴ Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁴⁵ Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

⁴⁶ Concretamente, el almacenamiento de residuos radioactivos y la producción termonuclear de energía eléctrica.

⁴⁷ Aprobado por la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil.

comercios, ya que el otro objetivo de este impuesto es limitar los perjuicios que las grandes superficies pueden producir en el comercio urbano tradicional. Además, se encuentran exentas de tributación las grandes superficies individuales que se estima no afectan al consumo de masas, como las dedicadas a la venta de coches, materiales de construcción, maquinaria, suministros industriales y centros de jardinería.

Establecido en primer lugar por la Comunidad de Cataluña⁴⁸ ha sido copiado por Navarra⁴⁹ y Aragón⁵⁰, y también, teóricamente, por el Principado de Asturias⁵¹. Decimos teóricamente porque, si analizamos su regulación, existen diferencias sustanciales entre ambos impuestos. Así, el impuesto asturiano no grava solamente los establecimientos individuales sino que quedan sujetos “los establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público igual o superior a 2.500 m²”.

Entendemos que se produce una matización que diferencia claramente el impuesto asturiano del catalán. Mientras en éste se grava claramente la actividad que se desarrolla individualmente en una gran superficie, siendo ésta la base para determinar la cuota a pagar, el impuesto asturiano grava la titularidad del local que se integra en un gran establecimiento, es decir, en un centro comercial, en tanto vaya a ser explotado de alguna manera en el desarrollo de una actividad comercial. Y grava no sólo a quien posea un local de grandes dimensiones sino también al pequeño que se sitúa junto a aquel en el mismo centro. Además, la base se determina en función de la superficie de aparcamiento, la cual es común para todos los establecimientos que desarrollen su actividad en el mismo centro comercial. Todo ello nos hace pensar que aún queriendo gravar determinadas actividades comerciales, se acaba gravando la mera propiedad de unos determinados locales⁵².

Con independencia de estas diferencias, en cualquier caso el problema que estos impuestos planteaban era su posible colisión con la interpretación que del art. 6.3 LOFCA había efectuado el Tribunal Constitucional, por su incidencia en una materia reservada a las Corporaciones Locales, en la medida que parecen presentar una duplicidad con la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas⁵³. La modificación del artículo 6.3 LOFCA, realizada hace dos años en el marco de la última reforma del sistema de financiación autonómica, sustituyendo la referencia de materia imponible por hecho imponible, salva este escollo.

⁴⁸ Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.

⁴⁹ Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales.

⁵⁰ Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Ceditos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁵¹ Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁵² Más aún, el propio artículo 3 del reglamento, en su primer párrafo, señala que será sujeto pasivo, la persona propietaria del local o conjunto de locales que integran el gran establecimiento. Pero a continuación establece que cuando sean varios los propietarios de los locales que integren un establecimiento, éstos van a considerarse como una unidad económica, un ente del artículo 33 de la Ley General Tributaria. En definitiva, aparecerá como contribuyente la Comunidad de Propietarios de los locales, lo que nuevamente nos hace incidir en la idea de que se trata de un gravamen sobre la propiedad inmobiliaria.

⁵³ Sobre su posible inconstitucionalidad, *vid.*, por ejemplo, Falcón Tella, R.: “La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2001, pp. 5 y ss., y Pérez de Ayala Becerril, M.: “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Impuestos*, n.º 11, 2001, pp. 93 y ss.

Finalidad medioambiental tiene también el Impuesto sobre Depósitos de Residuos de las Comunidades de Madrid⁵⁴, Cataluña⁵⁵ y Andalucía⁵⁶, y cuyo hecho imponible abarca tanto la entrega de residuos en vertederos públicos o privados, como el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de la Comunidad de Madrid, o la entrega determinado tipo de residuos en el caso de la comunidad andaluza. Este tributo basa su carácter medioambiental en la aplicación del principio “quien contamina, paga”, con el objetivo de desincentivar conductas perjudiciales para el entorno y, al mismo tiempo, “fomentar e incentivar otras más acordes con la racional utilización de los recursos”. Tanto por la regulación de los supuestos de no sujeción como las exenciones establecidas, parece atenerse a ese carácter medioambiental que preconiza su Exposición de Motivos. Ello unido a que la materia imponible de este impuesto, los residuos, no ha sido objeto de imposición por parte del legislador estatal, lleva a Rodríguez Muñoz a considerar que no es previsible que suscite tensiones competenciales de importancia⁵⁷.

En esta misma línea ha legislado Cantabria⁵⁸ (impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos), al tiempo que en Cataluña⁵⁹ se han establecido varios cánones (sobre la deposición controlada de residuos municipales, sobre la disposición controlada de residuos de la construcción y sobre la incineración de residuos municipales).

En cuanto al impuesto sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable, constituye uno de los tres tributos que por daño medioambiental ha establecido la Comunidad Autónoma de Aragón a través de su Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos propios. Los otros dos gravan la emisión de contaminantes a la atmósfera y las grandes áreas de ventas, a los que ya hemos hecho referencia.

La CA pretende justificar los tres tributos en el daño medioambiental que causan las actividades gravadas, aunque quizás no se consiga por igual en los tres casos. Con este último la Comunidad pretende que las empresas que realizan actividades de transporte por cable asuman un coste por el daño al medio ambiente que causan. Ese daño se concreta, en primer lugar, en un elemento perturbador del paisaje y, posteriormente, por su incidencia negativa en la flora y fauna. A ello se añade cierto riesgo para la salud humana y un impacto negativo sobre un medio de especial tutela y atención. Y las actividades se gravan tanto si se destinan al transporte de personas como de mercancías.

El hecho imponible del impuesto se define por el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable, considerándose que las instalaciones en pistas de esquí alpino conllevan un impacto negativo añadido⁶⁰. Serán contribuyentes quienes exploten estas actividades y la base imponible se cuantifica por el número y longitud de las instalaciones de transporte por

⁵⁴ Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos.

⁵⁵ Ley 16/2003, de 13 de junio, de financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos y del canon sobre la disposición de residuos.

⁵⁶ Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

⁵⁷ *Vid.*, Rodríguez Muñoz, J. M., “A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 9, 2003, pp. 98.

⁵⁸ Ley 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.

⁵⁹ Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos.

⁶⁰ El daño medioambiental se entiende producido aún cuando las instalaciones y elementos de transporte se encuentren en desuso o no hayan entrado en funcionamiento.

cable. La cuota vendrá determinada por la aplicación de una cantidad por cada transporte⁶¹ y otra por cada metro de longitud del transporte, en el caso de transporte de personas en teleféricos y remonta-pendientes y de una cantidad por metro de longitud del transporte en el caso de los remotes de mercancías utilizados en el medio forestal. Además, en el caso de teleféricos y remonta-pendientes, la cuota se ponderará por aplicación de un coeficiente en función de la longitud total por estación expresada en kilómetros de las pistas de esquí alpino a las que se encuentran afectas las instalaciones.

Dado que se pretende diseñar un impuesto medioambiental acorde con el principio “quien contamina, paga”, se ha buscado como medida del daño, el número y la longitud de las instalaciones por cable, incrementado además en el caso de las actividades que se consideran más perturbadoras. Lo que no parece coherente es, sin embargo, atacar el daño medioambiental causado en unas actividades a las que primero se da autorización cuando dicho daño es implícito en la propia realización de la actividad. No es que un efecto añadido de la actividad consista en un daño medioambiental sino que el daño denunciado está implícito en la propia actividad. Si la actividad es el remonte de personas o mercancías por cable es inevitable la existencia de unos tendidos de cable y no existe alternativa que provoque un menor impacto. Esa misma incoherencia se puede apreciar en la Exposición de Motivos de este impuesto cuando se señala que el sujeto pasivo no es el consumidor o usuario, en el caso de las pista de esquí, sino el titular de la explotación y que no se pretende gravar ni la práctica de esquí ni la actividad que la propicia, sino el perjuicio en el medioambiente, para a continuación señalar que la capacidad económica gravada es el empleo de instalaciones que ponen de manifiesto una capacidad de intervención en el mercado.

Es decir, por una parte se justifica el impuesto en el daño medioambiental, básicamente de perturbación del paisaje, para a continuación señalar que se grava la capacidad de intervención en el mercado por el empleo de determinadas instalaciones, estableciendo su longitud como medida de la base imponible. Pero además, aunque no se pretende gravar la práctica del esquí, se critica su impacto por el uso turístico y deportivo de las pistas de esquí alpino, prácticas que se consideran que agravan el efecto degradante y contaminante. No se quiere gravar la práctica de este deporte, pero se considera que su realización implica una masificación del medio perturbadora para el mismo, lo que justifica un incremento más que considerable del impuesto respecto al remonte de mercancías.

Una de las últimas novedades en la tributación autonómica, también con justificación en la protección del medio ambiente, es el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso establecido en Andalucía⁶², con el objetivo precisamente de reducir su uso. El hecho imponible es el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial, si bien está exenta la entrega de las bolsas diseñadas para su reutilización o las biodegradables. El tipo impositivo para 2011 se fija en cinco céntimos de euro por bolsa suministrada, aunque ya está previsto que en 2012 y siguientes será de 10 céntimos de euro por bolsa. Se establece, además, la obligatoria repercusión del impuesto a los consumidores, que deberá constar en la factura o justificante correspondiente, con indicación separada del número de bolsas entregadas. Este impuesto parece justificado en la necesidad de reducir el uso de determinados materiales cuyo uso se considera peligros para el medioambiente. En este sentido resulta curioso que se plantee precisamente en un momento en que algunos establecimientos

⁶¹ Bien sea individual o colectivo.

⁶² Por Decreto Ley 4/2010, de 6 de julio.

comerciales están optando por eliminar la distribución gratuita de estas bolsas y cobrar por la entrega de las que precisamente esta Ley deja exentas (las reutilizables o las biodegradables). De todas formas, estas medidas comerciales parecen basarse también en criterios de reducción de costes.

La Comunidad de Cantabria cuenta también con este impuesto, aprobado por Ley 11/2010, de 23 de diciembre.

Novedosos también resultan dos impuestos gallegos en materia medioambiental. El primero de ellos, el canon eólico, aprobado por Ley 8/2009, de 22 de diciembre, cuyo hecho imponible es la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. La base imponible es la suma de unidades de aerogeneradores del parque eólico, prorrateándose por día en caso de que su número varíe a lo largo del período impositivo. Se prevé una bonificación en la cuota cuando, consecuencia de un proyecto de repotenciación se reduzcan las unidades aerogeneradores, aún cuando no suponga un cambio de tramo de base.

Este impuesto también ha sido aprobado en Castilla-La Mancha por su Ley 9/2011, de 21 de marzo. En ambos casos, su carácter medioambiental se justifica en la contaminación visual que las instalaciones necesarias para la producción de este tipo de energías provocan. Ahora bien, este argumento encaja mal con el hecho de que, por otro lado, se procure incentivar estas energías alternativas a las que, por otra parte, se les atribuyen beneficios medioambientales. Parece difícil de explicar que una actividad se incentive estableciendo un gravamen sobre los elementos indispensables para su funcionamiento⁶³.

También concebido como un instrumento de protección del medio ambiente, por Ley 15/2008, de 19 de diciembre, en Galicia se aprobó el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. En este caso, el impuesto somete a tributación los efectos medioambientales causados sobre la flora y la fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial, como consecuencia de la realización de determinadas actividades que emplean aguas embalsadas.

Concretamente, el hecho imponible está constituido por la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural. Esto se producirá en el caso de actividades industriales que utilicen aguas embalsadas mediante presas que reúnan ciertas condiciones, que tienen que ver con la medida de la base en función de la capacidad volumétrica del embalse. Como supuestos de no sujeción se establecen: el abastecimiento de poblaciones, actividades agrarias, acuicultura, actividades recreativas y navegación y transporte acuático.

⁶³ Así, en la Exposición de Motivos de la Ley 8/2009, se reconoce la bondad de la energía eólica, “en su consideración de renovable, es decir, en su condición de energía procedente de una fuente inagotable, y en atención a su carácter de limpia, al no producir efectos contaminantes a la atmósfera”, razón por la cual es un activo que debe ser impulsado desde los poderes públicos. Pero, a renglón seguido, se afirma que “la instalación de aerogeneradores supone servidumbres, cargas inevitables para el entorno, el medio natural, el paisaje y el hábitat en el que se localizan”. Aquí se encuentra la justificación para establecer el canon, como “instrumento destinado a internalizar los costes sociales y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover la incorporación de las nuevas tecnologías en los aerogeneradores, de tal modo que la mayor potencia unitaria de estas repotenciaciones dé lugar a la reducción de su número”.

Novedoso fue, también, en su momento, el impuesto balear sobre la circulación de vehículos de arrendamiento sin conductor⁶⁴, que tiene por objeto gravar la capacidad económica que se manifiesta al utilizar un vehículo de arrendamiento sin conductor para circular por Baleares. Entre los supuestos de no sujeción recogidos se encuentra la circulación de vehículos arrendados a una misma persona por más de tres meses dentro del plazo de 1 año, o los arrendamientos con opción de compra, lo que muestra que se pretende someter a tributación, básicamente, los contratos de arrendamiento de vehículos relacionados con la actividad turística y de ocio⁶⁵. Se trata de un impuesto indirecto, que grava un consumo concreto, relacionado mayormente con las actividades turísticas, lo que nos recuerda la denominada “ecotasa”, que recaía sobre las estancias en alojamientos turísticos y que finalmente fue derogada por el gobierno balear. En este caso, la actividad gravada es otra, pero igualmente relacionada con el sector turístico, principal actividad económica en el ámbito de esta Comunidad. De todas formas, no debemos olvidar que la actividad gravada, el servicio de arrendamiento de vehículos también aparece gravado por el IVA, aunque ciertamente, siguiendo escrupulosamente la doctrina del Tribunal Constitucional iniciada con su Sentencia 37/1987, se puede decir que no existe duplicidad estricta de hechos imposables, y el sujeto pasivo tampoco coincide (aunque sí exista una doble imposición económica). Este impuesto fue derogado por la disposición derogatoria única de la Ley 25/2006, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas, al igual que ocurrió, como se ha señalado anteriormente, con el impuesto que gravaba las estancias en empresas turísticas de alojamiento, cuyo hecho imponible estaba constituido por las estancias, contadas por días, que haya hecho el contribuyente en los establecimientos de las empresas turísticas de alojamiento. Este impuesto, aprobado por Ley 7/2001, de 23 de abril, del Impuesto sobre las Estancias Turísticas de Alojamiento, destinado a la dotación del Fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente, fue muy contestado y finalmente se derogó a través de la Ley 7/2003 de 22 de octubre.

Como podemos apreciar, son variados los objetos imposables utilizados por las distintas CA para buscar nuevas formas de imposición, pero tienen en común el hecho de que, en su mayoría, los contribuyentes son pocos y la ventaja de la escasa resistencia fiscal que provocan. En su mayoría, también, el resultado recaudatorio es limitado⁶⁶.

2.3. Otros impuestos

Otro impuesto que ha planteado ciertas dudas sobre su constitucionalidad es el Impuesto sobre depósitos bancarios de Extremadura, aprobado por Ley de 29 de noviembre de 2001, si bien el mismo deja claro ya en la Exposición de Motivos su carácter recaudatorio, aunque se pretende con él también una finalidad “extrafiscal”, cual es “atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Extremadura y que ha propiciado durante décadas un proceso de descapitalización y “exportación” del ahorro”.

Sin embargo, no parece que el establecimiento de un impuesto que grave la captación de depósitos bancarios, aunque se prohíba jurídicamente la repercusión del mismo, coadyuve precisamente a tal objetivo, porque la realidad nos indica que los bancos van a tratar de recuperar su coste de los clientes, con lo que el efecto puede ser precisamente el contrario.

⁶⁴ Ley 13/2005, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas.

⁶⁵ Que no tiene por qué afectar exclusivamente al turista que llega a las Islas Baleares, puesto que, por ejemplo, también se encuentra gravado el alquiler de quads.

⁶⁶ Cuestión destacada por Monasterio Escudero, C.: *El laberinto de la hacienda autonómica*, edit. Cívitas, Madrid, 2010, pp. 125.

Efectivamente, el objeto de gravamen de este impuesto es la obtención de fondos reembolsables por parte de Bancos, Cajas de Ahorro, y Cooperativas de Crédito que operan en Extremadura, aunque con el fin de tratar de dar respuesta a su “declarada” finalidad extrafiscal se establecen una serie de deducciones, en función de las sucursales en la Comunidad, que es considerablemente superior si la casa central se encuentra allí radicada, y en función de la obra benéfica social realizada en la región.

Si tenemos en cuenta que la Ley no grava operaciones de captación de fondos llevadas a cabo por otras entidades, como las aseguradoras, que también quedarían excluidas aquéllas que se realizan fuera propiamente del establecimiento comercial⁶⁷, así como el sistema de deducciones previsto, parece que este impuesto puede vulnerar el artículo 9 de la LOFCA⁶⁸.

Muy recientemente, a través de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, en Andalucía se ha establecido un Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito. El hecho imponible es la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución. Y también en este caso se prevén deducciones en función de las sucursales y más aún si el domicilio social se encuentra en la Comunidad Autónoma. Y como deducciones específicas se encuentran, entre otras, las cantidades invertidas en la Obra Social de las Cajas de Ahorro y el Fondo de Educación y Promoción de las Cooperativas de Crédito.

Junto a estos nuevos impuestos, se mantiene el Impuesto especial sobre los Combustibles Derivados del Petróleo de Canarias, creado por la Ley 5/1986, de 28 de julio y desarrollado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, que deriva de las especialidades de esta Comunidad Autónoma en cuanto a su financiación. Se trata de un impuesto que grava la entrega realizada por los vendedores mayoristas de gasolina, gasoil, fueloil, butanos y propanos, con contraprestación económica o sin ella, y con destino al consumo interior. Igualmente, acaba de aprobar un impuesto sobre las labores de tabaco, por Ley 1/2011, de 21 de enero. Este nuevo impuesto, cuyo ámbito de aplicación es el territorio de las Islas Canarias, grava en fase única la fabricación e importación de labores de tabaco.

Ahora bien, no debemos olvidar que la Comunidad de Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, cuya principal característica está constituida por su régimen de puerto franco, en cuyo marco se encuadra la aprobación de estos impuestos que, por tanto, no pueden generalizarse en el resto de CA.

3. Situación actual de la tributación propia de las CA

A modo de conclusión, en el siguiente cuadro se muestran los impuestos propios autonómicos que están actualmente en vigor⁶⁹. Cabe señalar que de todas las CA, en estos momentos, es Andalucía la que tiene en vigor mayor número de impuestos, seguida del Principado de Asturias, Galicia, Murcia y Cataluña. Por el contrario, la Comunidad de Castilla y León permanece aún como la única que no ha hecho uso de su poder tributario en este sentido y no ha establecido ningún impuesto propio autonómico.

⁶⁷ Como sería el caso de las operaciones a través de Internet que se atribuyen a la sede central, en la mayor parte de los casos, sobre todo si son entidades bancarias, fuera de esta Comunidad.

⁶⁸ Teniendo en cuenta tan sólo lo que respecta a la normativa autonómica, sin entrar en consideración a la posible vulneración de las exigencias derivadas de nuestra pertenencia a la Comunidad Europea, que también pueden verse afectadas.

⁶⁹ En cursiva aparecen los que han sido aprobados en el último año.

Cuadro 1

Situación actual de la tributación propia de las Comunidades Autónomas

CA	Impuestos
ANDALUCÍA	Impuesto sobre tierras infrautilizadas Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales <i>Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito (L. 11/2010, de 3 de diciembre)</i> <i>Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso (L. 11/2010, de 3 de diciembre)</i> <i>Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma (L. 9/2010 de 30 de julio)</i>
ARAGÓN	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta Canon de saneamiento
ASTURIAS	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas Impuesto sobre el juego del bingo Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales <i>Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medioambiente (L. 13/2010, de 28 de diciembre)</i> Canon de saneamiento
BALEARES	Impuesto sobre los premios del juego del bingo Canon de saneamiento
CANARIAS	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo <i>Impuesto sobre las labores del tabaco (Ley 1/2011, de 21 de enero)</i> Canon de aguas
CANTABRIA	<i>Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso (L. 11/2010 de 23 de diciembre)</i> Impuesto sobre depósitos de residuos en vertederos Canon de saneamiento
CASTILLA-LA MANCHA	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente <i>Canon eólico (L. 9/2011, de 21 de marzo)</i>

CATALUÑA	Canon del agua Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales Canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción Canon sobre la incineración de residuos municipales Gravamen de protección civil Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
EXTREMADURA	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente
GALICIA	Canon de saneamiento Impuesto sobre el juego del bingo Impuesto sobre la contaminación atmosférica Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada Canon eólico
MADRID	Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados Impuesto sobre depósitos de residuos
MURCIA	Canon de saneamiento Impuesto sobre los premios del juego del bingo Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
LA RIOJA	Canon de saneamiento
VALENCIA	Canon de saneamiento

Bibliografía

- Adame Martínez, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, edit. Comares, Granada, 1996.
- Albiñana García-Quintana, C.: “Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000”, *Impuestos*, n.º 5, 2001.
- Alonso González, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, edit. Marcial Pons, Madrid, 1995.
- *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, edit. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004.
- Álvarez García, S.: “La cesión tributaria a las Comunidades Autónomas de régimen común tras la reforma del sistema de financiación”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 5/2010, pp. 3-9.

- Álvarez García, S.; Aparicio Pérez, A. y González González, A. I.: “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”, *Documento de Trabajo* 20/04 del Instituto de Estudios Fiscales.
- Álvarez García, S. y Jorge García-Inés, M.: “Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”, *Crónica Tributaria*, n.º 121, 2006.
- Aparicio Pérez, A. y Álvarez García, S.: “La potestad financiera en el Estado español. Especial referencia a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, *Impuestos*, n.º 4, 2005.
- Aparicio Pérez, A. y Herrero de la Escosura, P.: “La protección del medio ambiente: de gasto a fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas”, en *5.º Congreso de Economía Regional de Castilla y León*, 1996, vol. I.
- Baena Aguilar, A.: “Nuevos impuestos ambientales”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 241, 1996.
- Checa González, C.: “El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Defensa de su constitucionalidad”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2003.
- Falcón Tella, R.: “La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2001
- García Novoa, C., “El Reglamento del Impuesto Gallego sobre Contaminación Atmosférica. Puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de 3 de julio de 2001”, *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 33, 2002.
- González González, A. I.: “La potestad tributaria del Estado. Artículo 4.1 LGT/2003”, en la obra colectiva: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, edit. Aranzadi, Madrid, 2010.
- Herrera Molina, P., “Inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, *El fisco*, n.º 50, 2001.
- Herrera Molina, P. y Carbajo Vasco, D.: “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *Papeles de Trabajo sobre Medio ambiente y Derecho*, n.º 2, 2003, Fundación Biodiversidad.
- Jiménez Hernández, J.: “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, *Impuestos*, vol. I, 1996.
- Lago Montero, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, edit. Aranzadi, Madrid, 2000.
- Monasterio Escudero, C.: “La Hacienda del Principado de Asturias”, *Papeles de Economía Española*, n.º 59, 1994.
- *El laberinto de la hacienda autonómica*, edit. Cívitas, Madrid, 2010.
- Orón Moratal, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, edit. Tecnos, Madrid, 1990.
- Pérez de Ayala Becerril, M.: “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Impuestos*, n.º 11, 2001.
- Rodríguez Muñoz, J. M., “A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 9, 2003.