

La tributación medioambiental en las comunidades autónomas y en el Derecho comparado

José Manuel Tejerizo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario,
UNED*

Gerardo Menéndez

*Profesor Titular EU de Derecho Financiero y Tributario,
UNED*

Antonio Vaquera

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario,
Universidad de León*

1. Presentación

El artículo 45 de la Constitución española exhorta a los poderes públicos a velar por la *utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva*. La preocupación por la protección y mejora del medio ambiente reflejada en ese precepto se ha dejado sentir en los últimos años con intensidad creciente en nuestro Derecho tributario, sobre todo en la aprobación de tributos relacionados con estos fines, y en la introducción, en la estructura de tributos no medioambientales, de elementos que incentivan conductas respetuosas con el entorno (por ejemplo, desgravaciones para conductas de este tipo, o elevación de los gravámenes para las actividades consideradas más dañinas).

La relevancia del primero de estos fenómenos, esto es, el establecimiento de tributos destinados a la protección del medio ambiente, especialmente de tributos con naturaleza impositiva, ha tenido una acogida desigual en los diversos niveles territoriales. Casi ninguna en la Hacienda estatal, pues no es posible atribuir tal carácter a ninguno de los impuestos que conforman su sistema tributario; y casi ninguna (por decir algo) en la Hacienda local. Por el contrario, la ausencia de impuestos estatales y locales con tal objeto, unido a las limitaciones derivadas de los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, ha servido de acicate para la aprobación por las comunidades autónomas, en el ámbito de sus competencias, de numerosos y variados impuestos con finalidad medioambiental o pretendidamente medioambiental. Estos impuestos propios autonómicos serán el objeto de estudio del apartado 2 del presente trabajo.

También resulta de interés confrontar la experiencia de las comunidades autónomas con la de los países de nuestro entorno. Por este motivo realizamos en el apartado 3 un breve repaso a algunas de las propuestas y medidas sobre tributación medioambiental adoptadas en ordenamientos comparados que nos son cercanos.

2. Impuestos propios de las comunidades autónomas relacionados con la protección del medio ambiente

2.1. Introducción

En la amplia expresión utilizada en la rúbrica de este apartado (impuestos *relacionados con la pro-*

tección del medio ambiente) hay que incluir, claro está, los impuestos medioambientales en sentido estricto, esto es, aquellos que persiguen fines de solidaridad medioambiental a través de la promoción de las conductas que se consideran más idóneas para la conservación del medio ambiente (impuestos preventivos o incentivadores). Pero con esa expresión queremos aludir también a los impuestos que persiguen la cobertura de los costes ambientales a través de su redistribución (internalización) entre los agentes responsables de la contaminación, señaladamente cuando los daños son irreversibles e inevitables, o cuando resultan difícilmente evitables (impuestos redistributivos o restauradores).

La preocupación por la preservación del medio ambiente se encuentra detrás del establecimiento de figuras que, de acuerdo con la experiencia internacional en el ámbito de la denominada tributación verde, se pueden calificar como impuestos medioambientales típicos (cánones de saneamiento de agua, impuestos sobre residuos sólidos e impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera).

Es posible encontrar la misma preocupación detrás de la exigencia de otros impuestos que, sin recaer directamente sobre daños específicos causados al medio ambiente, guardan alguna relación con su protección, como son los que gravan instalaciones o actividades en la medida en que éstas provocan o pueden provocar diversos daños al medio ambiente. En esta categoría pueden tener cabida, por ejemplo, los impuestos sobre actividades o instalaciones que incidan en el medio ambiente establecidos por diversas comunidades autónomas, y el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable.

Hemos optado por incluir también en el objeto de nuestro análisis el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil, toda vez que las situaciones de riesgo que son tenidas en cuenta por este tributo afectan no sólo a las personas y bienes, sino también al medio ambiente.

Finalmente, serán objeto de estudio los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, pese a que la relación de la mayor parte de ellos con la protección del medio ambiente aparece desdibujada por la notable presencia de otras finalidades extrafiscales.

Aunque pueda resultar un poco atrevido hacer consideraciones generales sobre la materia antes de haber pasado revista a la tributación medio-

ambiental de las comunidades autónomas, como se podrá observar mucho mejor después del rápido examen que vamos a realizar, la visión de conjunto no puede ser complaciente. Es cierto que detrás de casi todas estas figuras tributarias existe una preocupación por el medio ambiente y un interés por remediar su deterioro, pero muchas veces afloran también, sin demasiado disimulo, otros fines no tan altruistas, como puede ser el de dar contenido a una potestad tributaria que, a pesar de estar reconocida en la Constitución y las leyes, en la práctica ha tenido poco campo de aplicación. El resultado final es un conjunto de impuestos muy deslavazado y con escasa incidencia en el montante de los ingresos de las comunidades autónomas. Esto sin contar con el componente de emulación a que responde el establecimiento de no pocos de los impuestos que vamos a mencionar. En conjunto, podemos decir que se echan en falta estudios generales previos que expliquen y justifiquen el establecimiento de estos tributos, o la elección de un modelo determinado en los casos en que se podría elegir entre varios de ellos, dejando de lado, claro está, lo que en muchos casos resulta obvio (por ejemplo, sólo tiene sentido un impuesto sobre los residuos radioactivos si existen instalaciones de este tipo en una comunidad autónoma).

2.2. Cánones de saneamiento y otros impuestos en materia de aguas (1)

La mayor parte de las comunidades autónomas ha hecho uso de la posibilidad de establecer tributos propios en materia de aguas, lo que se refleja en el cuadro 1 que recoge las normas con rango de ley que los regulan (y las leyes posteriores que han introducido modificaciones en esas leyes reguladoras, cuando estas modificaciones afectan al régimen de tales impuestos), así como, en su caso, la identificación de las entidades que tienen atribuida su gestión.

2.2.1. Impuestos sobre vertidos a aguas litorales

En las comunidades autónomas andaluza y murciana se han establecido sendos impuestos sobre vertidos a las aguas litorales.

Estos impuestos tienen como *objeto* gravar determinados vertidos (en Murcia, vertidos autorizados) en función de su incidencia contaminante, con la finalidad de evitarlos o reducirlos y de promover así el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales.

CUADRO 1

Comunidad autónoma	Prestación patrimonial	Entidad gestora	Fuentes normativas
Andalucía	Impuesto sobre vertidos a aguas litorales		Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, modificada por la Ley 3/2004, de 28 de diciembre
Aragón	Canon de saneamiento	Instituto Aragonés del Agua	Ley 6/2001, de 17 de mayo, de ordenación y participación en la gestión del agua en Aragón, modificada por las Leyes 26/2001, de 28 de diciembre, 26/2003, de 30 de diciembre, 12/2004, de 29 de diciembre, y 13/2005, de 30 de diciembre
Asturias	Canon de saneamiento	Junta de Saneamiento	Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas, modificada por las Leyes 18/1999, de 31 de diciembre, 4/2000, de 30 de diciembre, 14/2001, de 28 de diciembre, 15/2002, de 27 de diciembre, 6/2003, de 30 de diciembre, 6/2004, de 28 de diciembre, 7/2005, de 29 de diciembre, y 11/2006, de 27 de diciembre
Cantabria	Canon de saneamiento	Medio Ambiente, agua, residuos y energía de Cantabria, S.A. (MARE, S.A.)	Ley 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales, modificada por las Leyes 7/2004, de 27 de diciembre, 6/2005, de 26 de diciembre, 5/2006, de 25 de mayo, y 19/2006, de 26 de diciembre
Cataluña	Canon del agua	Agencia catalana del agua	Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña, modificado por las Leyes 12/2004, de 27 de diciembre, y 21/2005, de 29 de diciembre
Galicia	Canon de saneamiento	Aguas de Galicia	Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia, modificada por las Leyes 6/1994, de 29 de diciembre, 2/1998, de 8 de abril, 6/1998, de 29 de diciembre, 7/1999, de 29 de diciembre, 3/2002, de 29 de abril, 8/2003, de 23 de diciembre, y 14/2006, de 28 de diciembre
Islas Baleares	Canon de saneamiento	Agencia Balear del Agua y de la Calidad Ambiental	Ley 9/1991, de 27 de noviembre, que establece y regula el canon de saneamiento de aguas, modificada por las Leyes 6/1992, de 22 de diciembre, 4/1994, de 29 de noviembre, 8/2004, de 23 de diciembre, y 13/2005, de 27 de diciembre
La Rioja	Canon de saneamiento	Consortio de Aguas y Residuos	Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales, modificada por las Leyes 10/2002, de 17 de diciembre, 9/2004, de 22 de diciembre, y 11/2006, de 27 de diciembre
Murcia	Canon de saneamiento	Entidad Regional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (ESAMUR)	Ley 3/2000, de 12 de julio, de saneamiento y depuración de aguas residuales de la Región de Murcia e implantación del Canon de Saneamiento, modificada por Leyes 7/2000, de 29 de diciembre; 15/2002, de 23 de diciembre; y 9/2005, de 29 de diciembre
	Impuesto sobre vertidos a aguas litorales		Ley 3/2002, de 20 de mayo, de Tarifa del Canon de Saneamiento, modificada por la Ley 9/2005, de 29 de diciembre
Murcia			Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006, modificada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre
	Canon de saneamiento	Navarra de Infraestructuras Locales, S.A. (NILSA)	Ley 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de aguas residuales, modificada por la Ley 5/1991, de 26 de febrero
País Vasco	Canon del agua	Agencia Vasca del Agua	Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas
Valencia	Canon de saneamiento	Entidad Pública de Saneamiento de las Aguas Residuales	Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales, modificada por las Leyes 11/2000, de 28 de diciembre, 9/2001, de 27 de diciembre, 16/2003, de 17 de diciembre, 12/2004, de 27 de diciembre, 14/2005, de 23 de diciembre, y 10/2006, de 26 de diciembre

Constituye el *hecho imponible* el vertido que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección. En la ley andaluza se hace constar expresamente la no sujeción de los vertidos que se realicen al dominio público hidráulico.

En Andalucía no existen otras *exenciones* que las subjetivas aplicables a la Junta de Andalucía y sus organismos autónomos de carácter administrativo. Por el contrario, en Murcia, además de exenciones subjetivas (por ejemplo, la reconocida a diversos institutos con competencias en materia oceanográfica), existen algunas otras objetivas, entre las que destacan las reconocidas a las plantas desaladoras.

Son *contribuyentes* las personas y entidades que realicen el vertido. Se configura como *responsable solidario* al titular del emisario, conducción, canal, acequia o cualquier otro medio a través del cual se realice el vertido, en caso de que no coincida con la persona que lo realice.

Los *elementos de cuantificación* del impuesto se regulan de forma dispar en las dos comunidades autónomas:

a) En Andalucía, la base imponible está constituida por la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el período impositivo, cuantía que viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todos los parámetros característicos del vertido establecidos en la ley. A su vez, las unidades contaminantes de cada parámetro se obtienen como resultado de multiplicar el caudal de vertido, expresado en miles de metros cúbicos por año, por el valor de dicho parámetro dividido entre la cifra fijada para el mismo como valor de referencia.

La cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 10 euros por unidad contaminante y un coeficiente multiplicador cuya cuantía varía según determinadas circunstancias (entre 0,25 y 2 euros).

La cuota líquida será, en su caso, el resultado de aplicar en la cuota íntegra una deducción porcentual por las inversiones no subvencionadas en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica.

b) En Murcia, la base imponible está constituida generalmente por el valor de las unidades de contaminación producidas durante el período impositivo, unidades que se obtienen dividiendo la carga contaminante del vertido por la carga contaminante de referencia, valor que se calcula de modo diverso según los casos (tipos de vertidos, características de los núcleos de población, etcétera).

La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo impositivo a la base imponible. El tipo impositivo será el precio de la unidad de contaminación.

La recaudación obtenida queda *afectada* a la financiación de actuaciones en materia de protección medioambiental. En Andalucía se prevé, además, la dotación de un fondo de reserva para atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes medioambientales.

2.2.2. Cánones de saneamiento y cánones catalán y vasco del agua

Los impuestos propios en materia de aguas que no han sido citados en el apartado anterior reciben la denominación genérica de *cánones de saneamiento* en las normativas autonómicas de Aragón, Asturias, Cantabria, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Murcia, Navarra y Valencia, y de *canon del agua* en Cataluña y en el País Vasco. Se trata, por lo general, de impuestos afectados a las actuaciones de la comunidad en el ámbito del saneamiento y depuración de las aguas.

El *hecho imponible* se define, en la mayor parte de los casos, como el vertido o la producción de aguas residuales manifestados a través del consumo de aguas.

En otros casos, la definición de hecho imponible no hace referencia únicamente al consumo o al vertido manifestado a través del consumo. Así sucede en el canon aragonés (cuyo hecho imponible se define como la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua y de su vertido), en el canon catalán (cuyo hecho imponible se define como el uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido puede producir), en Galicia (cuyo hecho imponible se define como la producción de vertidos de aguas y productos residuales, lo que se entiende realizado en todo caso por el consumo o la utilización del agua), y en Navarra (cuyo hecho imponible se define como los vertidos de aguas residuales al medio ambiente).

En todas las comunidades diversos usos del agua disfrutan de *exención total o parcial*. Entre las exenciones cabe destacar las siguientes:

- Normalmente están exonerados de gravamen los usos públicos del agua.
- Queda también generalmente exonerado de gravamen el abastecimiento o suministro en alta a otros servicios públicos de distribución de agua potable.
- Está generalizada la exoneración del uso agrícola (normalmente subordinada al hecho de que no produzca cierta contaminación).

— En varias comunidades autónomas se prevé la exención del uso ganadero (bajo condiciones estrictas, como que no se viertan aguas al alcantarillado), o el uso doméstico en pequeñas poblaciones.

Con carácter general, se atribuye la condición de *sujeto pasivo* contribuyente a la persona o entidad que utiliza o consume el agua o que, en su caso, efectúa el vertido.

También con carácter general, cuando el agua no procede de aprovechamientos o captaciones propias, las entidades suministradoras asumen la condición de *sustitutas del contribuyente*, debiendo cobrar de los usuarios el tributo mediante su repercusión en factura.

En la *cuantificación del tributo* se confiere diferente tratamiento a los distintos usos del agua, distinguiéndose, con carácter general, entre usos domésticos y usos industriales o no domésticos.

En algunas comunidades, a los efectos de la cuantificación del tributo, se equiparan los usos industriales a los domésticos cuando el volumen de consumo anual de agua sea inferior al fijado en la norma y siempre que no produzcan cierta contaminación.

Como excepción, en Cataluña no sólo se distingue entre usos domésticos y usos industriales o no domésticos, sino que, además, se confiere un tratamiento singular a los usos agrícolas no exentos y a los usos ganaderos.

La *base imponible* se identifica generalmente con el volumen de agua consumido o estimado, expresado en metros cúbicos. En varias comunidades Autónomas, la base imponible se determina en los usos industriales en función de la carga contaminante efectivamente producida o estimada.

En relación con la cuantificación de la *cuota*, existen diversos métodos de cuantificación:

— En algunas comunidades autónomas la tarifa se conforma por uno o varios componentes fijos y uno o varios componentes variables, consistiendo los componentes fijos en cantidades por usuario y plazo de tiempo fijado en la norma, y los componentes variables en cantidades por metro cúbico consumido o vertido y/o por unidad o parámetro de contaminación (en función de la base imponible a aplicar), corregidos en su caso por aplicación de ciertos coeficientes.

— En otras comunidades autónomas se establece un coeficiente de gravamen cuya cuantía varía en función del uso al que se destina el agua (siendo inferior para los usos domésticos) y de otros criterios (carga contaminante, etcétera).

— En Cataluña, los usos domésticos del agua son gravados por un tipo impositivo que varía

según el volumen de agua consumido (penalizándose los consumos excesivos) y ciertos coeficientes de concentración demográfica, mientras que para los usos no domésticos el tipo resulta de la suma de un tipo de gravamen general, correspondiente al uso, y otro específico, correspondiente a la contaminación.

— En el País Vasco se establece un tipo por metro cúbico de agua consumido.

Para calcular la cantidad a satisfacer por el canon es necesario a veces introducir ciertas *modificaciones en la cuota* obtenida por aplicación de las reglas hasta aquí examinadas. Cabe destacar las siguientes:

— En ocasiones, con estas modificaciones se pretende, bien que el gravamen guarde la mayor correspondencia posible con la contaminación generada, bien incentivar la protección de la calidad de los recursos hidrológicos.

— En otras ocasiones, esas modificaciones tienen en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos u otras circunstancias personales.

La normativa de las comunidades autónomas suele hacer referencia a la *relación del canon* (compatibilidad o incompatibilidad) *con otros tributos relacionados con el ciclo hidrológico*.

Por último, debe ponerse de manifiesto que en Aragón, Cantabria y Cataluña, en los supuestos en que, por razón de las características, la peligrosidad o la incidencia especial de la contaminación producida por un sujeto pasivo determinado, la Administración o la entidad gestora deba construir instalaciones de tratamiento o de evacuación para atender un foco de contaminación concreto, se podrá disponer la sustitución del canon (en el caso de Cataluña, sólo del tipo de gravamen específico) por la aplicación de otra exacción.

2.3. Impuestos sobre residuos

En Andalucía, Cataluña, Castilla-La Mancha, Madrid y Murcia existen unos impuestos sobre el depósito de residuos que, a pesar de tener elementos comunes, presentan sensibles diferencias entre ellos, lo que justifica que, al menos en parte, su examen deba hacerse por separado (2).

2.3.1. Impuesto andaluz sobre depósito de residuos peligrosos

Constituye el *hecho imponible* el depósito de residuos peligrosos, considerándose tales los que fueran calificados de este modo por la legislación (estatal, comunitaria, etcétera).

Quedan sujetos tanto la entrega de residuos peligrosos en vertederos (esto es, en instalaciones de eliminación que se destinen al depósito de residuos en superficie o bajo tierra), como el depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor, con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la ley sin autorización.

Queda fuera del ámbito del hecho imponible el depósito que se realice con el fin de gestionar los residuos para su valorización en las instalaciones previstas para tal fin. Como se puede observar, la configuración del hecho imponible pone de relieve la finalidad de promover conductas que favorezcan la protección del entorno natural.

Están exentos del impuesto la Junta de Andalucía y sus organismos autónomos de carácter administrativo.

Son *contribuyentes* los que entreguen los residuos peligrosos, así como aquellos que superen el plazo máximo permitido para el depósito temporal sin autorización. Se configura como *sustitutos* obligados a repercutir el impuesto sobre los contribuyentes a los titulares de la explotación de los vertederos.

La *base imponible* está constituida por el peso de los residuos. Sobre esta base se aplica un *tipo impositivo* expresado en euros (entre 15 y 35 euros) por tonelada.

La recaudación obtenida queda *afectada* a la financiación de actuaciones en materia de protección medioambiental, previéndose, además, la dotación de un fondo de reserva para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales.

2.3.2. Canon catalán sobre disposición de residuos municipales

Constituye el *hecho imponible* de este canon el destino de residuos urbanos o municipales a las instalaciones de disposición controlada de los residuos. Al gravarse la disposición o eliminación de esos residuos (procedimiento dirigido, bien a la destrucción total o parcial de los residuos, bien a su vertido, a través de operaciones como el depósito sobre el suelo o su interior) se trata de fomentar la valorización y recuperación de los recursos de los residuos.

Son *contribuyentes* los entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales y, si procede, los que tengan la competencia delegada, así como los productores de los residuos municipales que no son objeto del servicio municipal de recogida. Se configura como *sustitutos*

a los titulares de las instalaciones de disposición de los residuos.

La *base imponible* está constituida por la cantidad de residuos expresada en toneladas. Sobre esta base se aplica un *tipo de gravamen* proporcional por tonelada de residuo.

El importe del canon está *afectado* a la consecución de las finalidades del Fondo de gestión de residuos adscrito a la Agencia de Residuos de Cataluña, en particular a los tratamientos que persigan la valorización de materiales.

2.3.3. Impuestos madrileño y murciano sobre almacenamiento y depósito de residuos no urbanos

Constituye el *hecho imponible* del impuesto madrileño sobre depósito de residuos el depósito en tierra de residuos, quedando sujetos tanto la entrega de residuos en vertederos como el abandono de residuos en lugares no autorizados. En Murcia se grava, además, el almacenamiento de residuos en instalaciones autorizadas por período superior al fijado en la ley (de seis meses a dos años, según los tipos de residuos).

Se declaran expresamente no sujetos el vertido de efluentes líquidos a las aguas continentales o a la red de saneamiento y las emisiones a la atmósfera. En Madrid se prevé también la no sujeción de la incineración de residuos y el depósito y almacenamiento de los residuos con el fin de gestionarlos para su reutilización, reciclado o valorización (siempre que el depósito no supere el plazo previsto por la normativa sustantiva). La ley murciana se refiere a la no sujeción de la gestión de residuos mediante otras formas de valorización.

Entre otros supuestos está *exenta* la entrega de residuos urbanos cuya gestión fuera competencia del Estado, de las entidades locales, así como de las comunidades autónomas en el impuesto madrileño, y de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia en el caso del impuesto murciano, y el depósito de residuos producidos en explotaciones agrícolas y ganaderas que no sean peligrosos y que se mantengan exclusivamente en el marco de dichas explotaciones.

De la configuración del hecho imponible y de las exenciones se deduce que el gravamen recae fundamentalmente sobre los residuos industriales, sobre los residuos de construcción y demolición (RCD), y sobre ciertos residuos agropecuarios, y que el legislador pretende desincentivar el depósito de los residuos en tierra, en favor de las actividades de reutilización, reciclado y valorización de ellos.

En lo que se refiere a los *sujetos pasivos*, en Madrid se califica como contribuyentes a los que entregan o abandonan los residuos y como sustitutos a los titulares de la explotación de los vertederos, que quedan obligados a repercutir el impuesto sobre el contribuyente. En Murcia se califica como contribuyente obligado a repercutir el importe del impuesto al titular de la explotación de vertederos o, en su caso, el responsable del abandono o vertido. Tienen la consideración de *responsables solidarios*, en determinadas circunstancias, los propietarios, usufructuarios, arrendatarios o poseedores de los terrenos o inmuebles no autorizados donde se efectúan los abandonos de residuos.

En la regulación de los *elementos de cuantificación* se observan algunas diferencias entre los dos impuestos:

a) En la Comunidad de Madrid, la base imponible estará constituida por el volumen de los residuos si proceden de la construcción y demolición, y por el peso en los demás supuestos. Sobre la base imponible se aplicará un tipo de gravamen, de importe diverso según el tipo de residuos. Los tipos de gravamen oscilan entre los 3 y los 10 euros por tonelada o por metro cúbico de residuo.

b) En la Comunidad de la Región de Murcia, la base imponible está constituida por el peso o volumen de los residuos depositados o abandonados, aunque lo cierto es que los preceptos relativos al método de estimación directa de la base imponible y al tipo de gravamen no hacen referencia alguna al volumen de los residuos. Los tipos de gravamen aplicables oscilan entre los 3 y los 15 euros por tonelada.

En la Comunidad de Madrid no se prevé la *afectación* de los recursos obtenidos por el impuesto. En cambio, en Murcia los ingresos procedentes de los impuestos medioambientales se afectan a la financiación de medidas en materia de protección medioambiental.

2.3.4. *Impuestos sobre el depósito o almacenamiento de residuos radioactivos*

En Andalucía y Castilla-La Mancha se han establecido impuestos sobre el depósito o almacenamiento de residuos radioactivos. En Andalucía el *hecho imponible* consiste en el depósito de residuos radioactivos, entendido como entrega de los mismos en vertederos para su inmovilización. Están exentos del impuesto la Junta de Andalucía y sus organismos autónomos de carácter administrati-

vo, así como las operaciones de entrega en vertederos de residuos radioactivos procedentes de actividades médicas y científicas, y de residuos radioactivos procedentes de incidentes.

En Castilla-La Mancha el hecho imponible consiste en la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por el almacenamiento de residuos radioactivos, esto es, por toda operación consistente en la inmovilización de los mismos, con independencia del lugar o forma en que se realice, excluyéndose el almacenamiento vinculado exclusivamente a actividades médicas o científicas.

Son *contribuyentes* aquellos que realicen las operaciones indicadas. En Andalucía se configuran como *sustitutos* a los titulares de la explotación del vertedero. En Castilla-La Mancha se configura como *responsables solidarios* a los propietarios de las instalaciones en que tenga lugar el almacenamiento.

En cuanto a la *cuantificación del tributo*, en Andalucía la base imponible está constituida por el volumen de los residuos. La base liquidable se obtiene aplicando a la base imponible un coeficiente reductor que tiene en cuenta el tratamiento previo de los residuos. La cuota es el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de 7.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo de baja y media actividad, y el tipo de 2.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo de muy baja actividad.

En Castilla-La Mancha, la base imponible está constituida por la cantidad de los residuos almacenados a la fecha de devengo del impuesto, expresada en metros cúbicos si se trata de residuos de media y baja actividad, y en kilogramos de uranio total si se trata de residuos de alta actividad. Los tipos aplicables son 1.000 euros por metro cúbico y 5 euros por kilogramo, respectivamente.

La recaudación obtenida queda *afectada* en ambas comunidades autónomas a la financiación de actuaciones en materia de protección medioambiental. En Andalucía se prevé, además, la dotación de un fondo de reserva para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencias provocados por catástrofes medioambientales.

2.4. *Impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera*

En Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Galicia y Murcia se ha establecido unos impuestos sobre emisiones a la atmósfera que guardan notables similitudes entre sí (3).

El *hecho imponible* consiste en la emisión a la atmósfera de las siguientes sustancias contaminantes:

— Dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NOx) y óxidos de azufre (SOx) en Andalucía y Aragón.

— Dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno y cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno en Castilla-La Mancha y Galicia.

— En Murcia, dióxido de azufre (SO₂), óxidos de nitrógeno (NOx), compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco (NH₃).

En Andalucía y Murcia se gravan únicamente las emisiones producidas por actividades industriales con un elevado potencial de contaminación.

En Andalucía y Aragón quedan no sujetas, entre otras, las emisiones de CO₂, procedentes de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, así como las emisiones de CO₂ realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora (salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa).

En Andalucía y Murcia quedan no sujetas las emisiones procedentes de los vertederos e instalaciones ganaderas de gran capacidad.

Las exenciones son casi todas ellas de carácter subjetivo (por ejemplo, la comunidad que ha establecido el impuesto y sus organismos autónomos), aunque en algunas de las comunidades autónomas mencionadas también existen otras de carácter objetivo.

Son *contribuyentes*:

— En Galicia, el titular de las instalaciones o actividades que emitan las sustancias gravadas.

— En Andalucía y Murcia, el que explota las instalaciones en las que se desarrollan las actividades que determinan las emisiones gravadas.

— En Castilla-La Mancha, quien realiza las actividades cuyas instalaciones producen las emisiones.

— En Aragón, quien realiza las actividades que causan el daño medioambiental o explota las instalaciones en las que se desarrollan las actividades causantes de las emisiones contaminantes.

En Aragón se configura como *sustituto*, en relación con todos los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, al titular de los permisos, autorizaciones, concesiones o, en general, derechos a la utilización, uso

privativo o explotación del dominio público o de sus recursos naturales o territoriales.

En Andalucía, Aragón, Murcia y Castilla-La Mancha se califica como *responsable solidario* el propietario de la instalación, en el caso de que no coincida con la persona o entidad que explota aquella.

En Andalucía y Murcia, constituye la *base imponible* la cuantía de carga contaminante de las emisiones realizadas durante el período impositivo desde cada instalación, expresada en unidades de contaminación (patrón convencional de medida que se obtiene como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia).

Constituye la base imponible en Aragón, Castilla-La Mancha y Galicia la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por cada instalación o foco emisor, con algunas particularidades que, por razones de espacio, no podemos detallar.

Se prevén *reducciones en la base imponible* en Andalucía, Aragón y Murcia.

En Andalucía, Castilla-La Mancha, Galicia y Murcia, sobre la base liquidable resultante se aplica una *tarifa* progresiva por tramos, expresada en euros por unidad contaminante o por tonelada.

En Aragón, por el contrario, la cuota se obtiene aplicando sobre la base liquidable unos tipos de gravamen según el tipo de sustancia contaminante.

En Andalucía y Murcia los sujetos pasivos tendrán derecho a una *deducción* en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica.

En Aragón se establecen deducciones en la cuota por realización de inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial destinadas a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación.

En Castilla-La Mancha se prevén deducciones en la cuota en función del rendimiento de los analizadores automáticos y del método de estimación de la base imponible aplicado.

La recaudación obtenida queda *afectada* a la financiación de actuaciones en materia de protección medioambiental, previéndose, además, en Andalucía y Galicia, la dotación de un fondo de reserva para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales.

2.5. Otros impuestos relacionados con la protección del medio ambiente

Diversas comunidades autónomas han establecido algunos tributos que gravan instalaciones o actividades en la medida en que éstas provocan o *pueden provocar* diversos daños al medio ambiente y otros bienes. Esto es, se trata de tributos que no sólo tienen en cuenta los daños efectivamente provocados, sino también, y preferentemente, el riesgo que suponen.

2.5.1. Impuestos sobre actividades e instalaciones que inciden en el medio ambiente

a) Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente

Después de algunos avatares que no podemos detallar ahora (4), existe en Extremadura un impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (5).

En relación con el *objeto del tributo*, la exposición de motivos de la ley reguladora señala que el impuesto grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de ciertas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad del coste que soporta y a frenar el deterioro del medio ambiental.

El *hecho imponible* consiste en la realización de las siguientes actividades:

— actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica (efectuadas a través de *cualquier tipo de bienes, instalaciones y estructuras*), y

— actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por elementos fijos (por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas).

No queda sujeta la actividad que se realice a través de instalaciones y estructuras destinadas a la producción y almacenaje de los productos para el autoconsumo, así como la producción de energía solar o eólica (salvo que alterasen de modo grave y evidente el medio ambiente).

Existen algunas *exenciones* (como las instalaciones públicas, o las que sirven a los ferrocarriles).

Son *contribuyentes* las personas y entidades que realicen las actividades antes indicadas. Queda expresamente prohibida la repercusión del impuesto a los consumidores. Se hace referencia expresa a la *responsabilidad solidaria* de aquellos

que sucedan en la titularidad o ejercicio de las actividades, en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

En lo que se refiere a la *cuantificación del tributo*, se establecen distintas reglas para las actividades relacionadas con los procesos de producción de energía eléctrica y para la actividad de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática.

Debe ponerse de relieve, por último, que se prevé la *afectación* de los ingresos recaudados a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental.

b) Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (producción termonuclear de energía eléctrica)

En la Comunidad de Castilla-La Mancha existe un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, que recae, entre otras actividades, sobre la producción termonuclear de energía eléctrica (6).

Constituye el *hecho imponible* la contaminación y los riesgos que, en el medio ambiente, son ocasionados por la producción termonuclear de energía eléctrica.

Es *contribuyente* la persona o entidad que realiza la actividad. Debe subrayarse que en la regulación hoy vigente ha desaparecido la prohibición de repercusión sobre terceras personas que figuraba en la antigua regulación del impuesto (que se aprobó en 2000). Son *responsables solidarios*, además de los previstos en el art. 42 de la Ley General Tributaria, los propietarios de las instalaciones en que se realiza la actividad.

La *base imponible* está constituida por la producción bruta de electricidad en el período impositivo, expresado en megavatios hora, y la *cuota* es el resultado de multiplicar esa base imponible por el tipo impositivo de 1,50 euros.

Se prevé la *afectación* de la recaudación obtenida a gastos de conservación y mejora del medio ambiente.

2.5.2. Gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil

Entre los tributos cuyo objeto está relacionado con situaciones de riesgo se encuentra también el gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que

pueda derivar la activación de planes de protección civil, también conocido como gravamen sobre actividades de riesgo o gravamen de protección civil (7).

Conviene subrayar que la *naturaleza* de este gravamen es discutida. Para un amplio sector doctrinal este gravamen se acerca a la figura de la contribución especial, pero no faltan autores que sostienen su encaje en la categoría del impuesto.

La protección civil comprende las acciones destinadas a proteger a las personas, los bienes y el medio ambiente ante situaciones de grave riesgo colectivo, catástrofes y calamidades públicas. De acuerdo con la exposición de motivos de la ley, a través del gravamen se *pretende lograr una distribución solidaria de los costes de la protección civil entre los creadores de riesgos*.

El *hecho imponible* está constituido por las actividades a que están afectos los elementos que citamos a continuación, al hilo del estudio de los métodos de cuantificación del gravamen.

Se establecen dos *métodos de cuantificación* del gravamen:

a) Con carácter general se aplicarán los mecanismos de cuantificación previstos en la propia ley, que a su vez varían en función de los elementos y de la actividad de riesgo considerados (instalaciones industriales o almacenes en que se utilicen, almacenen, depositen o produzcan ciertas sustancias peligrosas; instalaciones y estructuras destinadas al transporte de esas mismas sustancias peligrosas efectuado por medios fijos; aeropuertos y aeródromos; presas hidráulicas; centrales nucleares y demás instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica; e instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica). Para todos estos casos, se fija en la ley un límite máximo del gravamen cuyo valor varía en función del volumen de facturación del sujeto obligado.

b) Si las empresas sometidas al gravamen estuvieran afectadas por un plan de protección civil expresamente destinado a los riesgos que puedan derivar de las mismas, el importe del gravamen se fijará en la Ley de Presupuestos de forma que la recaudación prevista no supere los costes del citado plan.

La ley contempla varios supuestos de *exención*. Unos son de carácter subjetivo, y afectan al Estado, a la Generalidad, a las corporaciones locales y a sus organismos autónomos de carácter administrativo, mientras que otros son objetivos (actividades de reciclaje, estaciones eléctricas no susceptibles de riesgo, etcétera).

Están *obligadas al pago* las personas y entidades que realizan las actividades a la que están afectos los elementos antes citados.

Se trata de un *gravamen afectado*, de tal modo que las cantidades recaudadas deberán destinarse íntegramente a financiar las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación en materia de protección civil.

2.5.3. Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales

En las comunidades autónomas de Cataluña, Asturias, Navarra y Aragón se han establecido unos impuestos sobre grandes establecimientos comerciales (8). Según sus respectivas normas reguladoras, son varias las *finalidades* perseguidas con el establecimiento de estos impuestos, fundamentalmente, internalizar los costes que provocan en el comercio urbano, en la ordenación del territorio y en el medio ambiente.

Adicionalmente, las normas reguladoras suelen hacer también una referencia a una singular capacidad económica de estos grandes establecimientos comerciales, que se pone de manifiesto en la ocupación de grandes extensiones (que no sólo es en sí misma indicativa de capacidad económica, sino que además les facilita un aumento notorio del volumen de operaciones y, por lo tanto, la adquisición de una posición dominante en el sector) y en el sobrebeneficio que obtienen al no asumir el coste de las externalidades negativas mencionadas. De hecho, se configura como objeto del impuesto esta singular capacidad económica de los grandes establecimientos comerciales.

Como excepción, en la ley aragonesa se define como objeto del impuesto la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial. Parece en consecuencia que, a diferencia de lo que sucede en los demás impuestos de este tipo, el aragonés centra su atención en el daño medioambiental provocado por la afluencia masiva de consumidores, en especial por el desplazamiento de buena parte de ellos en vehículos particulares.

Constituye el *hecho imponible* el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales dedicados a la venta al detalle (no mayoristas).

No quedan gravados los grandes establecimientos comerciales dedicados ciertas actividades (como la jardinería, la venta de vehículos o los

suministros industriales). Se justifica esta excepción por el hecho de tratarse de productos que no afectan al consumo de masas, y porque esos establecimientos tienen un emplazamiento difícil en el casco urbano.

Es *contribuyente* en Cataluña, Navarra y Asturias la persona física o jurídica titular del establecimiento comercial individual. En Aragón, en cambio, es contribuyente el titular de la actividad.

La *base imponible* está constituida en Cataluña, Navarra y Aragón por la superficie total del gran establecimiento comercial, expresada en metros cuadrados. La superficie total está integrada por los siguientes conceptos: superficie de venta; superficie destinada a otros usos (servicios comunes o auxiliares), como almacenes; y superficie de aparcamiento. En cambio, en el impuesto asturiano la base imponible está constituida por la superficie de aparcamiento destinado al uso de clientes.

En Cataluña, Navarra y Asturias, sobre la base imponible se aplica un *coeficiente* de valor igual o inferior a uno, dependiendo de la superficie de terreno ocupada. En cambio, en Aragón, no se distingue entre la superficie de venta construida en una extensión horizontal o edificada por plantas.

En Cataluña, Navarra y Asturias, sobre el resultado obtenido por la aplicación del coeficiente citado a la base imponible puede proceder la práctica de una *reducción porcentual* por razón de la actividad desarrollada en el establecimiento en las dos primeras (venta de mobiliario, artículos de saneamiento, y otras actividades que requieren *per se* una superficie más grande) y cuando el establecimiento está situado en un núcleo de población de más de 80.000 habitantes en el caso de Asturias.

Sobre la base liquidable así obtenida se aplica, en Cataluña, Navarra y Asturias, un *tipo de gravamen* proporcional expresado en euros por metro cuadrado, mientras que en Aragón se aplica una escala de gravamen progresiva de euros por metro cuadrado.

Se prevén *bonificaciones en la cuota* en las normativas catalana y asturiana, en función de la posibilidad de acceder al establecimiento a través de varios medios de transporte público. En Asturias, además, proceden bonificaciones por el importe de proyectos de protección medioambiental que lleven a cabo los establecimientos.

En Aragón se prevé una *deducción en la cuota* hasta el límite del 30% de su importe por la realización de inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial destinadas a la adopción de medidas preventivas,

correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación.

En las cuatro comunidades se prevé la *afectación* de los ingresos recaudados a fines que compensen los efectos negativos supuestamente provocados por la implantación y la actividad de los grandes establecimientos comerciales.

2.5.4. *Impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable* (9)

El impuesto tiene como *objeto* gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades desarrolladas mediante la utilización de las instalaciones o elementos de transporte por cable de personas, mercancías y bienes, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico, cuando estén afectos al transporte de personas en las instalaciones de teleféricos y remonta-pendientes, o al transporte de mercancías o materiales en las instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal.

El *hecho imponible* está constituido por el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable citadas.

Están *exentos* el Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón, las corporaciones locales o los organismos y entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones.

Es *contribuyente* el que realiza las actividades de explotación de las instalaciones o elementos afectos al transporte. Se configura como *sustituto*, en relación con todos los impuestos medioambientales creados por la ley, al titular de los permisos, autorizaciones, concesiones o, en general, derechos a la utilización, uso privativo o explotación del dominio público o de sus recursos naturales o territoriales.

La *base imponible* está constituida por el número o longitud de las instalaciones de transporte por cable.

En relación con la *cuota tributaria*, se distingue entre el transporte de personas y el de mercancías o materiales.

Además, se prevé una regla especial para las instalaciones o elementos del transporte mediante líneas o tendidos de cable que se encontraran en situación de desuso durante, al menos, tres años.

Se establecen, con carácter general para todos los impuestos medioambientales creados, *deducciones en la cuota* por realización de inversiones

en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial destinadas a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación.

Los ingresos derivados de los impuestos creados por la citada ley quedan *afectados* a la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado.

3. Los tributos relacionados con la protección del medio ambiente en otros ordenamientos

3.1. Introducción

Una vez analizados los impuestos propios de las comunidades autónomas, resulta interesante realizar, aunque sea brevemente, un apunte acerca de las propuestas o medidas sobre la tributación medioambiental que se han adoptado en algunos países de nuestro entorno.

Para una correcta exposición, en lugar de referirnos de forma aislada a la experiencia de cada Estado, agruparemos nuestro análisis en función del tipo de bienes ambientales que se trata de proteger. De este modo, abordaremos los tributos que inciden sobre la fabricación de elementos contaminantes, los relativos al reciclaje de residuos; los referentes a las instalaciones potencialmente contaminantes, la protección de los espacios naturales; y los que toman en cuenta la contaminación por dióxido de carbono, dióxido de azufre y compuestos nitrogenados.

3.2. Tributos sobre la fabricación de elementos contaminantes

En este apartado tiene interés examinar la situación en dos países comunitarios, Bélgica e Italia.

En 1993 se estableció en Bélgica un gravamen que recae sobre ciertos productos en razón de los daños o el deterioro que pueden generar a la naturaleza. Se trata de un impuesto de carácter monofásico, similar a los impuestos especiales sobre la fabricación.

La regulación del tributo es estatal, y su recaudación se atribuye a las regiones belgas, respetando la asunción de competencias en materia de protección de la naturaleza que existe en este país.

Su hecho imponible está constituido por la fabricación o importación de los bienes gravados que consisten en envases para bebidas, pilas, conte-

nedores de ciertos productos industriales, pesticidas (excluidos los de uso agrícola), productos fitofarmacéuticos y el papel.

El devengo se produce en el momento de la puesta a consumo de los mismos, designándose como sujeto pasivo al fabricante, importador o primer receptor de los productos en territorio belga.

En función de la peligrosidad para el entorno natural se aplican tipos de gravamen diferentes sobre una base imponible que está formada por la cantidad de sustancia perjudicial que contengan los productos.

Por lo que respecta a Italia, la medida más relevante ha sido la introducción en 1993 de un impuesto que grava la fabricación, adquisición intracomunitaria e importación en el territorio italiano del polietileno virgen.

El impuesto recae sobre dicho polietileno virgen de producción nacional, así como sobre el procedente de otros países, que se utilice para generar plásticos con los que se elaboren productos terminados o semielaborados.

El devengo se sitúa en la puesta a consumo del producto, considerándose como sujeto pasivo al fabricante del bien o a su adquirente intracomunitario o importador.

Por último, conviene poner de relieve lo siguiente:

a) Los ingresos obtenidos por esta figura fiscal se destinan a la financiación de actividades de recogida diferenciada, recuperación y regeneración de los residuos de estos productos.

b) Al igual que sucede en Bélgica, la regulación es competencia del Estado.

3.3. Tributos relativos al reciclaje de residuos

Podemos mencionar un segundo bloque de tributos ambientales que trata de hacer frente a los problemas planteados por los desechos, fundamentalmente sólidos, fomentando su reutilización y reciclaje.

En un Estado con una estructura federal como Alemania, las experiencias en materia de fiscalidad ambiental han sido muy escasas, ya que siempre que se ha planteado la aprobación o propuesta de algunas medidas al respecto, se han suscitado problemas de constitucionalidad en razón de la división de competencias en la materia que existe entre el Estado federal, los *Länder* y los Ayuntamientos.

No obstante, podemos glosar brevemente algunas iniciativas que se han producido en este país.

Desde 1968 a 1989 se mantuvo en vigor, en el ámbito federal, un tributo sobre aceites usados,

que se configuró como un recargo del impuesto sobre hidrocarburos, y que fue suprimido cuando se impuso al vendedor el deber de recuperar los residuos producidos.

A partir de los años 1999 y 2000 se introdujeron algunas medidas, principalmente en el ámbito del gravamen de los productos energéticos. Así, al aumento del precio de los hidrocarburos y el gas natural, se añadió el nuevo impuesto sobre la electricidad, similar al existente en España. En todos ellos se prevén desgravaciones para el uso de energías renovables o servicios de transporte público.

Por lo que se refiere a los *Länder*, debemos indicar que en Hessen se creó un tributo sobre residuos especiales que gravaba la entrega de los residuos para su eliminación, tratamiento o almacenaje, mientras que en Renania del Norte-Westfalia se introdujo una tasa por autorización de reciclado de residuos especiales, con el argumento de que quien obtiene los beneficios de los residuos debe financiar la conservación de la naturaleza.

También en algunos municipios de Hessen o de la Baja Sajonia existían tributos sobre envases y embalajes distribuidos por establecimientos de comida rápida. Sin embargo, estos tributos fueron declarados inconstitucionales por oponerse a los criterios básicos de la legislación federal sobre residuos, que se basaba en sistemas de cooperación con los agentes y no en medidas coactivas.

La conclusión que podemos extraer de lo antedicho es que la aplicación práctica de estas iniciativas se ha visto seriamente obstaculizada por el sistema de competencias ambientales del Estado alemán.

En Francia la *Taxe générale sur les activités polluantes* (TGAP), creada en 1998, reorganizó y agrupó la pluralidad de pluralidad de impuestos existentes en materias sobre la contaminación atmosférica, y también sobre la descarga y tratamiento de residuos. El campo de aplicación de la TGAP está constituido por varias categorías de actividades contaminantes: el almacenamiento y la eliminación de residuos, la emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes, el despegue de aeronaves de aeropuertos, la producción de aceites usados, los preparados para lejías y los productos suavizantes, los materiales de extracción, los productos antiparásitos de uso agrícola y productos asimilados y la autorización de explotación y la explotación de establecimientos industriales y comerciales que presenten riesgos particulares para el medio ambiente.

Entre las actividades gravadas se encuentra, como acabamos de ver, el *stockage de déchets*

ménagers et assimilés y la producción de *huiles usagées*, antes gravados por tributos específicos. En el caso del almacenamiento de residuos, los propietarios de las instalaciones deben tener al día un registro especial relativo a la recepción de los mismos: naturaleza, toneladas, modo de tratamiento, lugar de procedencia del vehículo que haya efectuado la descarga. Se establece una cuantía mínima por instalación y unos tipos variables por tonelada de residuos.

Volviendo al ámbito de los residuos sólidos en general, en Dinamarca se aprobó un tributo sobre los mismos cuya base imponible se mide en función del peso de los desechos entregados en vertederos e incineradoras, primándose con menos tipo de gravamen el supuesto de reutilización o incineración. El resultado que se está produciendo es una tendencia hacia el reciclaje de productos.

Podemos terminar este apartado haciendo referencia a ciertos ejemplos en que las políticas de eliminación de residuos se llevan a cabo a través de actuaciones de gestión en materia de envases y embalajes. Así, en Estados Unidos la utilización de los sistemas de depósito-reembolso está presente en el caso de los envases de bebidas. Desde 1971, en la mayoría de los Estados se han discutido proyectos de ley en esta materia; pero, en 1992, tan sólo en nueve Estados (Connecticut, Delaware, Iowa, Maine, Massachusetts, Michigan, New York, Oregon y Vermont) estaban en vigor tales sistemas. El resto de tributos sobre envases se encuentran establecidos por entidades locales.

3.4. Tributos sobre las instalaciones potencialmente contaminantes

Francia es el Estado donde han alcanzado un mayor desarrollo los impuestos sobre instalaciones contaminantes. Durante mucho tiempo existió, como figura independiente, el Impuesto sobre instalaciones clasificadas (*Taxe sur les installations classées*). En la actualidad este tributo es una de las figuras que integran la *Taxe générale sur les activités polluantes* (TGAP). En realidad, incluye dos tributos cuyas características nos hace pensar que se trata de tasas, puesto que tiene por objeto compensar al Estado por los gastos provocados como consecuencia de la inspección de estas instalaciones. Uno de los tributos es la *taxe liée à l'autorisation d'exploiter*, que grava a quienes explotan una actividad clasificada (ICPE) sometida a autorización. Se devenga con motivo de la autorización misma. El otro es la *taxe liée à l'exploitation des installations classées* (anteriormente, *redevance annuelle*), que grava a quienes explo-

tan ciertas ICPE sometidas a autorización que, por la naturaleza o volumen de las actividades desarrolladas, provocan riesgos particulares al medio ambiente. Se devenga anualmente y consta de una tarifa base sobre la que se aplica un coeficiente multiplicador, en función de la naturaleza y el volumen de la actividad desarrollada.

Debemos destacar también que, en Italia, la Ley Financiera de 2006 estableció un impuesto sobre las grandes redes de transmisión de energía eléctrica y de gas, con la finalidad expresa de tutelar el medio ambiente y salvaguardar el ecosistema, aunque la doctrina, que ha invocado el precedente de un impuesto similar establecido por la región siciliana en 2002 (que fue suprimido en 2004), ha puesto en duda su naturaleza, por entender que no se observa una relación específica entre los parámetros que se toman en cuenta para el cálculo de la base imponible (la superficie del terreno público ocupado) y el daño ambiental que teóricamente se pretende evitar.

El impuesto se ha configurado como un tributo adicional a los cánones por la ocupación del espacio y de las áreas públicas. Los sujetos pasivos son los propietarios de las conducciones, estando prohibida su repercusión a los usuarios.

3.5. Tributos orientados a los espacios protegidos y bosques

En Alemania existen algunos tributos regionales por compensación de daños a la naturaleza, puesto que la legislación sobre el paisaje exige el pago de *compensaciones* por determinadas agresiones al paisaje. La normativa prevé, en primer lugar, que el causante del deterioro natural realice en otro lugar medidas compensatorias de protección de la naturaleza o cuidado del paisaje, como la plantación de setos y árboles. Si esto no es posible o resulta insuficiente, algunas leyes prevén prestaciones pecuniarias que se consideran como tributos compensatorios por daños a la naturaleza.

Como ejemplos de tributos aprobados por buena parte de los *Länder* alemanes para la protección de la naturaleza, o para la conservación de los bosques, pueden citarse los tributos creados en el *Land* de Baden-Württemberg en 1976 (tasa para la reforestación que grava las autorizaciones para realizar operaciones de deforestación, e impuesto sobre la conservación de bosques, que se exige en aquellos supuestos en los que no es posible la reforestación).

El Tribunal Federal de lo Contencioso-Administrativo ha respaldado la existencia de estos tributos, calificando el tributo compensatorio de Baden-

Württemberg de *tributo especial con características propias que respeta las exigencias constitucionales*. Esta resolución ha sido criticada por la doctrina, pero no por la admisión del gravamen, sino por razón de la calificación jurídica conferida por la sentencia al mismo, que para esa doctrina debería haber sido la de tasa.

También en Francia podemos encontrar alguna experiencia sobre la conservación de bosques y de espacios naturales. Cabe mencionar el impuesto departamental de espacios naturales sensibles (*Taxe départementale des espaces naturels sensibles*), establecido en 1985.

Este impuesto, cuya aplicación está limitada a los departamentos cuyo consejo general así lo decida, grava todo tipo de construcciones, reconstrucciones y ampliaciones de edificios, con la excepción de las construcciones de uso agrícola, los edificios destinados a servicios públicos o de utilidad pública, los clasificados como monumentos históricos y los destruidos por siniestro, que se hallan exentos.

La base imponible de este tributo está constituida por el valor del conjunto de la construcción. Para determinar la cuota se aplicará sobre dicho valor un tipo de gravamen que será fijado por cada consejo general, con un límite máximo del 2%.

3.6. Tributos sobre la contaminación por dióxido de carbono, dióxido de azufre y compuestos nitrogenados

La preocupación por la elevada emisión de este tipo de compuestos químicos ha originado una creciente tendencia a establecer figuras tributarias que tomen en cuenta su emisión. De este modo, tributos que de alguna manera gravan estas emisiones se pueden encontrar en Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Noruega, Reino Unido, Suecia y Suiza.

Es evidente que no podemos pasar revista a las peculiaridades de todos estos impuestos, por lo que nos limitaremos aquí, a título de ejemplo, a sintetizar la situación vigente en algunos países europeos, centrandó nuestra atención en Suecia, Gran Bretaña y Holanda, porque pueden considerarse como modelos de tributación en esta materia.

Suecia fue un país vanguardista a la hora de dar un enfoque medioambiental a su sistema tributario, empezando esta tarea en la década de los ochenta y reforzándola durante la década de los noventa. Suecia ha reestructurado la imposición sobre la energía y otros tributos ambientales, gravando el contenido de carbono, según los com-

bustibles, petróleo, carbón, gas natural, gas líquido y gasolina; los vuelos internos, en relación con el nivel de emisiones; el impuesto sobre el azufre, que grava el contenido de azufre del carbón y la turba; y el impuesto sobre óxido de nitrógeno procedente de altos hornos.

Puesto que todos los tributos ambientales son similares, nos limitaremos a describir las características del último que hemos mencionado: el *Impuesto sobre los óxidos de nitrógeno*.

Este gravamen se introdujo el 1 de enero de 1992 con el objetivo de reducir las emisiones de óxido de nitrógeno producidas por la generación de energía en las plantas de combustión. En un primer momento sólo gravaba las grandes plantas de producción de energía, aunque el límite originariamente establecido se ha ido reduciendo progresivamente, para ampliar su campo de aplicación, dada la eficacia demostrada en la reducción de las emisiones y en los costes de gestión.

Puede recaer tanto sobre emisiones reales medidas como sobre un nivel presunto de emisiones. Los operadores de las plantas pueden escoger sobre qué base imponible se calcula el importe a pagar, aunque la mayoría prefiere medir las emisiones reales, ya que los niveles presuntos establecidos son bastante más elevados que los reales.

El tipo impositivo se estableció en un nivel considerado suficiente para que las inversiones en reducir las emisiones fueran rentables. A su vez, el importe total recaudado, una vez deducidos los costes administrativos, es devuelto a las plantas generadoras en función del nivel final producido de energía útil. De esta forma, los productores con un nivel relativamente elevado de emisiones son pagadores netos del sistema, mientras que aquellos con un nivel más bajo de emisiones son receptores netos.

En Gran Bretaña, el Gobierno hizo en 1997 una declaración afirmando que tenía el propósito de dar a su sistema impositivo un enfoque ecológico. No obstante, para poder aprobar cualquier cambio se señalaron como requisitos fundamentales que no perjudicase la competitividad del Reino Unido, y que las posibles consecuencias sociales fuesen aceptables. Las reformas han consistido en tomar en cuenta el componente ecológico en tributos ya existentes, y en la creación (a partir de 2002) de un *Impuesto sobre el cambio climático*, cuyas líneas generales conviene destacar.

El impuesto recae sobre el consumo de energía realizado por la industria, el comercio y el sector público; en concreto grava, entre otros, el consumo de electricidad, gas, carbón, lignito y gas licuado de petróleo.

No grava el petróleo porque este producto ya está sometido al impuesto especial de hidrocarburos. Entre otras excepciones, tampoco afecta al uso privado de combustible, ni al utilizado por el sector del transporte, ni al empleado para producir otras formas de energía.

Holanda es uno de los países que ha mostrado mayor preocupación sobre la fiscalidad ambiental.

En la actualidad cuenta con tres tributos que recaen sobre la energía y los compuestos químicos, que son el impuesto sobre los combustibles, el impuesto sobre el uranio y el impuesto regulador sobre la energía, que es el que, a título de ejemplo, comentaremos a continuación.

Se trata de un tributo introducido en 1996 con el objetivo de promover el ahorro energético por parte de los pequeños consumidores de energía. Se consideró que un aumento en el precio de la energía fomentaría su ahorro por parte de los consumidores, lo que reduciría su demanda.

La recaudación obtenida se devuelve a los contribuyentes mediante reducciones en los impuestos directos, y también a través de incentivos fiscales para promover el ahorro energético, tanto por parte de las empresas como de los particulares.

El impuesto afecta sólo al consumo de energía en pequeña escala para no perjudicar la competitividad de las industrias holandesas, ya que las empresas competidoras de otros países no han de afrontar un impuesto similar. Asimismo, por razones de equidad, y porque un consumo mínimo de energía es inevitable, se ha fijado un mínimo exento del pago del impuesto.

El tributo recae sobre los consumidores finales, ya sean éstos particulares o empresas, de forma que todo consumidor final tiene que soportar el impuesto, excepto si su nivel de consumo no supera el mínimo exento. Su introducción se ha efectuado en diferentes etapas para mitigar su impacto sobre el índice de precios.

El retorno del importe de la recaudación se realiza a los particulares a través de la reducción del importe a pagar en concepto de impuesto sobre la renta y a las empresas a través de la reducción del impuesto sobre sociedades y las cotizaciones sociales.

Además de los citados al principio, otros países europeos tienen una regulación que se asemeja bastante a lo que hemos expuesto. Podemos citar al respecto los siguientes supuestos:

a) En Dinamarca, en el año 1992, se aprobó un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono, incidiendo con un mayor gravamen en

las actividades empresariales. Asimismo, en el año 1994, coincidiendo con una reforma general del sistema tributario en la que se redujo la imposición sobre la renta, se amplió el gravamen al dióxido de azufre. En ambos casos, el tributo es similar al descrito para Suecia.

b) En Finlandia se estableció, en 1990, un impuesto sobre el dióxido de carbono que, según algunas estimaciones, supuso, en 1998, la disminución de las emisiones de este producto en un 7%. Sin embargo, este tributo se aplica de forma poco uniforme, ya que recae en mayor medida sobre las casas familiares y particulares y el sector servicios, que sobre la industria.

c) Eslovenia fue el primero entre los nuevos países miembros de la Unión Europea que introdujo un impuesto sobre el CO₂, en los años 1997/1998. Sin embargo, muchas compañías están exentas de pagar el impuesto sobre el CO₂, especialmente las que producen mucho CO₂ y que se verían fuertemente gravadas.

Además, Eslovenia, junto a Estonia, tiene otros impuestos que engloban más tipos de emisiones al aire, incluyendo CO₂, NOx y SO₂.

d) En la República Checa ya existe una amplia variedad de impuestos ambientales, especialmente impuestos sobre contaminantes del aire, tales como SO₂ y NOx, y un impuesto sobre la electricidad. A su vez, un buen número de compromisos en el campo de gravámenes y normas ambientales fueron adoptados con la adhesión a la UE de la República Checa en 2004.

e) Por lo que respecta a Eslovaquia, ya ha implantado algunos impuestos sobre contaminantes del aire, como los impuestos sobre el NOx y el SO₂, pero falta aún un gravamen sobre el CO₂.

f) En el caso de Polonia ya están en vigor unos impuestos sobre el NOx, SOx, pesticidas, fertilizantes y extracción de agua, y se ha producido un incremento de los cánones medioambientales sobre la extracción y consumo de agua y por emisiones de gases, establecido a partir de enero de 2002.

g) En Lituania, como en otros nuevos países miembros de la UE, se han introducido impuestos sobre contaminantes del aire, tales como el SO₂ o el NOx, pero todavía no hay un impuesto sobre el CO₂.

h) Por su parte, en Letonia ya están vigentes impuestos ambientales referentes a SO₂, NOx y otros contaminantes aéreos, pero aún no tiene un impuesto sobre el CO₂.

i) Finalmente, Estonia es el único de los nuevos Estados miembros de la UE, junto a Eslovenia, que tiene un impuesto sobre emisiones de CO₂. □

NOTAS

- (1) *Pese a que pueden constituir tributos propios en las comunidades autónomas con cuencas intracomunitarias que hayan asumido las pertinentes competencias en la materia, quedan fuera del objeto de nuestro estudio prestaciones como las previstas en los artículos 112 a 114 del Texto Refundido de la Ley de Aguas aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (canon por utilización de los bienes del dominio público hidráulico, canon de control de vertidos, canon de regulación y tarifa de utilización del agua), dado que carecen de naturaleza impositiva. Por el mismo motivo, no haremos referencia a las tasas establecidas en este ámbito en las comunidades autónomas de Madrid (tarifa de abastecimiento y saneamiento) y de Castilla-La Mancha (cánones de aducción y de depuración).*
- (2) *Las normas con rango de ley que regulan estos impuestos son las siguientes:*
 - a) *En la comunidad andaluza el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos y el impuesto sobre depósito de residuos peligrosos se rige por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. En los artículos 11 a 20 de esta ley se establecen unas disposiciones comunes para todos los impuestos ecológicos que se crean. Los impuestos que ahora nos interesan están regulados en los artículos 56 a 64 (residuos radiactivos) y 65 a 77 (residuos peligrosos). La Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre Fiscalidad Complementaria del Presupuesto ha dado nueva redacción a los artículos 57.2, 59, 60.3 y ha añadido los artículos 58 bis y 60 bis.*
 - b) *En la comunidad catalana el canon sobre la disposición controlada de residuos municipales está regulado en la Ley 16/2003, de 13 de junio, de financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos y del canon sobre disposición de residuos. Además, se grava la utilización, almacenamiento, depósito o producción de sustancias consideradas peligrosas a través del gravamen sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil, regulado por la Ley 4/1997, de 20 de mayo, que será objeto de análisis en otro apartado.*
 - c) *En la Comunidad de Castilla-La Mancha, la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, creó el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, que recae, entre otras actividades, sobre el almacenamiento de residuos radioactivos. Actualmente, ese impuesto está regulado por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, que ha derogado la citada Ley 11/2000, de 26 de diciembre, y las disposiciones reglamentarias que la desarrollaban.*
 - d) *En la Comunidad de Madrid se estableció un impuesto sobre el depósito de residuos por la Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre el Depósito de Residuos.*
 - e) *En la Comunidad de Murcia el artículo 45 de la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de protección del medio ambiente creó un canon por vertido de residuos, destinado a la adopción de medidas de protección del medio ambiente. Ante la falta del necesario desarrollo normativo de las*

- previsiones de la ley en este punto, ese canon no llegó a ser aplicado. La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios para el año 2006, ha modificado el citado artículo 45 de la Ley 1/1995, y ha creado, entre otros impuestos medioambientales, el impuesto sobre almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia. Al igual que en Andalucía, esta Ley 9/2005 contiene unas disposiciones comunes (arts. 5 a 11) relativas a todos los impuestos medioambientales que introduce. El impuesto que ahora nos interesa está regulado en los artículos 12 a 28. La Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007, ha dado nueva redacción a los artículos 16 y 23.
- (3) Las normas con rango de ley que regulan estos impuestos son las siguientes:
- a) Andalucía: Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (modificada por la Ley 3/2004, de 28 de diciembre). En los artículos 11 a 20 se establecen unas disposiciones comunes para todos los impuestos ecológicos que se crean. Se refieren específicamente al impuesto que ahora nos interesa los artículos 21 a 38.
- b) Aragón: La 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, ha establecido, entre otros impuestos medioambientales, un impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera. En los artículos 8 a 13 y 36 a 53 se establecen disposiciones comunes a los impuestos ecológicos que se crean. Se refieren específicamente al impuesto que ahora nos interesa los artículos 20 a 27. La Ley 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias, ha dado nueva redacción a varios de los artículos citados.
- c) Castilla-La Mancha: La Ley 11/2000, de 26 de diciembre, creó el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, que recae, entre otras actividades, sobre la emisión de gases a la atmósfera. Actualmente, ese impuesto está regulado por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, que ha derogado la citada Ley 11/2000, de 26 de diciembre, y las disposiciones reglamentarias que la desarrollaban.
- d) Galicia: Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica (modificada por la Ley 6/2002, de 27 de diciembre).
- e) En la Comunidad de Murcia, el artículo 45 de la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de protección del medio ambiente, creó un canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. Ante la falta del necesario desarrollo normativo de las previsiones de la ley en este punto, ese canon no llegó a ser aplicado. La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006, ha modificado el citado artículo 45 de la Ley 1/1995, y ha creado, entre otros impuestos medioambientales, el impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. Esta Ley 9/2005 contiene unas disposiciones comunes (arts. 5 a 11) relativas a todos los impuestos medioambientales que introduce. Se refieren específicamente al impuesto que ahora nos interesa los artículos 41 a 54 de la ley. La Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007, ha dado nueva redacción a los artículos 42 y 43 de la ley y ha suprimido su anexo II.
- (4) Nos limitaremos a señalar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/2006, de 13 de junio, ha declarado la inconstitucionalidad de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, creadora del impuesto, en su redacción previa a la modificación realizada por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre.
- (5) Actualmente, el impuesto se encuentra regulado por el Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de Tributos Propios, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, que ha derogado las Leyes 7/1997, de 29 de mayo, y 8/2005, de 27 de diciembre.
- (6) Actualmente, ese impuesto está regulado por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre.
- (7) Este tributo está regulado por la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de normas reguladoras de Protección Civil (modificada por las Leyes 15/1997, de 24 de diciembre, 4/2000, de 26 de mayo, 21/2001, de 28 de diciembre, y 7/2004, de 16 de julio). La sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004, de 6 de octubre, desestimó el recurso de inconstitucionalidad presentado contra los artículos de la ley que regulan el gravamen.
- (8) Las normas reguladoras con rango de ley son las que se indican a continuación:
- a) Cataluña: Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (modificada por la Ley 31/2002, de 30 de diciembre).
- b) Navarra: Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales.
- c) Asturias: Artículo 21 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003 (modificada por la Ley 6/2004, de 28 de diciembre).
- d) Aragón: La 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, ha establecido, entre otros impuestos medioambientales, un impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. En los artículos 8 a 13 y 36 a 53 se establecen disposiciones comunes a los impuestos ecológicos que se crean. Se refieren específicamente al impuesto que ahora nos interesa los artículos 28 a 35. La Ley 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias, ha dado nueva redacción a varias disposiciones comunes y a artículos relativos a los otros impuestos medioambientales establecidos en la Ley 13/2005, de 30 de diciembre.
- (9) La 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, ha establecido, entre otros impuestos medioambientales, un impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable. En los artículos 8 a 13 y 36 a 53 se establecen disposi-

ciones comunes a los impuestos ecológicos que se crean. Se refieren específicamente al impuesto que ahora nos interesa los artículos 14 a 19. La Ley 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias, ha dado nueva redacción a varios de los artículos citados.

RESUMEN

La preocupación por la protección y mejora del medio ambiente se ha dejado sentir en los últimos años con intensidad creciente en el Derecho tributario, tanto en España como en ordenamientos cercanos al nuestro. Esta influencia se ha manifestado en la aprobación de tributos relacionados con estos fines y en la introducción, en la estructura de otros tributos, de elementos que pretende incentivar conductas respetuosas con el entorno. En España el primero de estos fenómenos, esto es, el establecimiento de tributos destinados a la protección del medio ambiente, ha tenido especial relevancia en el ámbito autonómico. En el presente trabajo se describen los impuestos autonómicos vigentes (pero no el resto de los tributos, como pueden ser

las tasas) que guardan relación con la protección del medio ambiente, y se hace un breve repaso de las propuestas y medidas sobre tributación medioambiental adoptadas en ordenamientos cercanos al nuestro. En lo que se refiere a los impuestos propios autonómicos, se incluyen en el análisis no sólo los que pueden calificarse como impuestos medioambientales típicos (cánones de saneamiento de agua, impuestos sobre residuos sólidos e impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera), sino también otros impuestos que, sin recaer directamente sobre daños específicos causados al medio ambiente, guardan alguna relación con su protección (categoría en la que se deben incluir los impuestos sobre actividades o instalaciones que incidan en el medio ambiente, el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable, y los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales). Por último, se hace un resumen de los impuestos que, con la misma finalidad medioambiental, han sido establecidos en otros países, fundamentalmente de la Unión Europea.

Palabras clave: *Tributación medioambiental, Impuestos propios autonómicos, Derecho comparado.*