

IMPOSICIÓN PROPIA EN LAS REGIONES ESPAÑOLAS: UN INTENTO DE APROXIMACIÓN

D. Alfredo Iglesias Suárez.

Catedrático de Hacienda Pública.

Universidad de Castilla-La Mancha.

aiglesias@jur-to.uclm.es

Dña. Pilar Blanco Corral.

Profesora Asociada.

Universidad de Castilla-La Mancha.

pblanco@jur-to.uclm.es

D. Diego Gómez Díaz.

Becario de Investigación.

Universidad de Castilla-La Mancha.

dgdiaz@jur-to.uclm.es

En el presente trabajo hemos intentado plantear la situación tanto actual como reciente de los tributos propios de las Comunidades Autónomas en España. Para conseguirlo hemos incluido un análisis pormenorizado de los distintos tributos señalados acompañados con un breve análisis jurisprudencial de las última sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en esta materia. Finalmente, incluimos un capítulo dedicado a cuestiones abiertas que darán proyección a este trabajo en el futuro.

SUMARIO

1. Introducción.

2. Los impuestos propios como medio de financiación de las Comunidades Autónomas.

2.1. Caracterización y marco legal.

2.2. Clasificación de impuestos propios autonómicos:

2.2.1. Sobre Explotaciones Agrarias:

- a) Tierras con bajo nivel de aprovechamiento.
- b) Aprovechamientos cinegéticos.

2.2.2. Tributación sobre el Juego.

- a) Impuestos sobre el juego del bingo.
- b) Gravámenes sobre loterías.

2.2.3. Caso canario.

2.2.4. Tributación sobre el deterioro del Medio Ambiente.

- a) Tributación sobre el agua.
- b) Impuestos sobre actividades que incidan en el Medio Ambiente.

* Cuestiones de inconstitucionalidad: SSTC 289/2000.

- c) Tributación sobre la contaminación atmosférica.

3. Consideraciones finales y cuestiones abiertas.

4. Anexo 1: Cuadro tributario autonómico.

5. Anexo 2: Recaudación en concepto de impuestos propios.

LA IMPOSICIÓN PROPIA EN LAS REGIONES ESPAÑOLAS: UN INTENTO DE APROXIMACIÓN

I. INTRODUCCIÓN.

La nueva estructura territorial del Estado articulada sobre dos pilares fundamentales, unidad y autonomía (**art. 2 CE**) y el modelo de descentralización consagrado en la Constitución de 1978 (**Título VIII CE**), proclaman el avance de un Estado unitario y centralista al nuevo Estado de las Autonomías; es, por tanto, que el Estado, concebido como un todo, se establece en tres niveles de gobierno: municipios y provincias (Hacienda local), ya existentes, y un tercero, las Comunidades Autónomas, surgidas a raíz de la aprobación de sus respectivos Estatutos de Autonomía en el período comprendido entre 1979 (PV) y 1983 (Castilla León), a las que se concede la posibilidad de cubrir la totalidad o parte del territorio nacional y hacer partícipes a todos o parte de los ciudadanos españoles.

En efecto, transcurridos prácticamente veinte años desde el inicio del proceso, podemos afirmar que España es un Estado descentralizado, cuanto menos desde la perspectiva del gasto. La existencia de varios niveles de gobierno, implica, en la práctica, que los sectores públicos se estructuran en niveles territoriales de decisión que se distribuyen la pluralidad de competencias asumidas (**148 y 149 CE**). Así, pendientes aún de la finalización del proceso de transferencias competenciales a las Comunidades de régimen común, éstas realizan algo más del 25% del gasto público total. En este sentido, se estima que la homologación de los techos competenciales entre Comunidades, fuente de inequidades en la actualidad, accediendo las menos favorecidas a la gestión de los servicios de educación y sanidad en su territorio, prevista en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera para el quinquenio 1997/2001, facilitaría la implantación de un modelo global, estable más allá de las arduas negociaciones individuales en aras de obtener mayores recursos, que facilitaría la aproximación en los niveles de corresponsabilidad y equidad interregional y favorecería la transparencia del sistema en su conjunto, en tela de juicio ante la dificultad de determinar con precisión los ingresos percibidos por cada Comunidad y los criterios de atribución a las mismas.

Los reconocimientos constitucionales de los artículos **2 y 137 CE** tienen su plasmación desde el punto de vista financiero en un artículo esencial en el futuro desarrollo del sistema y de particular trascendencia a los efectos que nos ocupan: “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles” (artículo **156 CE**).

Por tanto, el ejercicio de la autonomía financiera y entendida como la capacidad de una Hacienda para decidir el volumen y estructura de su presupuesto, se extiende tanto a la vertiente del gasto como, primordialmente, en lo que al presente estudio respecta, del ingreso, permitiendo tal posibilidad la generación de una auténtica capacidad de autogobierno del ente autonómico (al gozar de plena libertad en la obtención de recursos), careciendo de sentido dicha expresión si, como ha venido sucediendo hasta la fecha, las haciendas autonómicas se nutren en porcentajes tan elevados de la fiscalidad ajena (PIE). “Han de ser las CCAA, cada CCAA, las responsables en primer lugar de conseguir los ingresos públicos necesarios para el normal ejercicio de sus competencias y que tales ingresos deben conseguirlos, naturalmente, de sus respectivos ciudadanos (Libro Blanco, 1995). ⁽¹⁾

Frente a esta exigencia de corresponsabilidad, el mandato de “solidaridad entre todos los españoles” debiera articularse, por el contrario, mediante transferencias niveladoras desde la hacienda central que permitiesen a las Comunidades Autónomas ofertar una cobertura homogénea de servicios públicos en cualquier parte del territorio español.

Resulta, por tanto, que el esquema ideal sería el compuesto por unas haciendas autonómicas cuya financiación procediese esencialmente de sus propios ingresos, sobre la base de los impuestos propios como aquellos instrumentos que contribuyen en mayor medida a la potenciación del grado de corresponsabilidad fiscal y autonomía financiera, (elemento que permitirá una asignación eficiente de los recursos y una reducción de la ilusión fiscal), complementado con las oportunas transferencias y subvenciones de nivelación articuladas a favor de aquellas otras haciendas que no se viesen favorecidas por este progresivo proceso de territorialización del ingreso en base a su menor capacidad fiscal (expresada generalmente a través de la renta per cápita), a la par que en aquellas otras Comunidades deficitarias en su nivel de prestación de determinados servicios, infraestructuras, etc.

El artículo 157 CE , desarrollado en el Capítulo III de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, enumera como instrumentos de financiación autonómica:

...b) sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, englobados en el denominado “bloque de autonomía”, esto es, aquel conjunto de ingresos autonómicos afectos a la prestación “incondicionada” de nuevos servicios públicos o a la mejora en la dotación de los ya asumidos.

⁽¹⁾ En este sentido, el Libro Blanco, en la consecución de un mayor grado de autonomía que el aportado por las participaciones territorializadas, aboga por la figura de los tributos compartidos y no tanto los propios como alternativa a la tradicional dependencia financiera de los entes autonómicos.

II. LOS IMPUESTOS PROPIOS COMO MEDIO DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

2.1. Caracterización y marco legal.

La descentralización de impuestos a manos de los niveles inferiores de Hacienda es una consecuencia necesaria de la descentralización de las competencias de gasto producida a comienzos de los años ochenta; el objetivo de esta descentralización resulta obvio: dotar a los gobiernos territoriales del instrumento adecuado para la financiación de las tareas asumidas en sus respectivos Estatutos de Autonomía.

En este sentido, el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas constituye la manifestación más auténtica de autonomía en el campo fiscal, aparte de constituir el principal instrumento de potenciación del nivel de corresponsabilidad fiscal en las relaciones financieras de Estado y Comunidades.

En efecto, tales impuestos propios, en referencia a las tradicionales tesis del Federalismo Fiscal, vienen delimitados frente a los impuestos compartidos, utilizados por más de un nivel de gobierno, y a los cedidos, donde el gobierno autonómico accede a la totalidad o a una parte del volumen total recaudado en su jurisdicción pero sin disponer de capacidad alguna en el diseño de los elementos esenciales del tributo, como aquellas figuras tributarias que conceden al gobierno subcentral ambas posibilidades, es decir, el acceso a la recaudación en su respectivo territorio y el diseño de la estructura del impuesto. Se trataría, pues de aquel tributo “que pertenece al sistema o subsistema tributario de la propia entidad, sobre el cual ésta goza de autonomía normativa”.⁽²⁾

Aún existiría otra posibilidad, la participación en impuestos, cuando la definición de los mismos corresponde al gobierno central y éste se limita a transferir parte de lo recaudado al nivel inferior.

Desde esta perspectiva, pues, la descentralización de un impuesto en manos de la hacienda autonómica equivale a la propia descentralización de la capacidad fiscal y recaudatoria.

Los artículos **6 y 9 LOFCA** establecen los condicionantes que habrán de respetarse para su establecimiento:

- Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos propios siempre que no recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado (art. 6.1). Asimismo, el apartado tercero de dicho artículo prevé la denominada

⁽²⁾ JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (1994). *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Estudios Jurídicos-BOE. Madrid.

“invasión tributaria descendente”: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales...”, articulándose, en los casos que corresponda, las oportunas medidas de compensación a favor del ente perjudicado. Esta misma posibilidad queda abierta para el Estado en el artículo 6.4.⁽³⁾

Las Comunidades Autónomas deberán respetar, a su vez, los principios del artículo 9 LOFCA:

- a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados, fuera del territorio de la respectiva Comunidad.
- b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora...
- c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

Sin duda, la restricción principal parece derivarse de la imposibilidad de incurrir en supuestos de doble imposición con la Hacienda estatal, reduciéndose así de manera notable el campo de operatividad real de estas figuras.

No obstante, tal situación se ha visto matizada por la SSTC 26-5-1987.⁽⁴⁾

Resulta evidente que la finalidad perseguida por el fallo del Tribunal es evitar que fuera anulada la posibilidad de ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas a través del establecimiento de impuestos propios, posibilidad desvirtuada ya desde las recomendaciones recogidas en los Acuerdos Autonómicos de 1981 o en los sucesivos Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

2.2. Clasificación de impuestos propios autonómicos.

⁽³⁾ Una interpretación favorable a la potenciación del poder tributario autonómico exigiría entender por “materias”, “hechos impositivos”, de tal forma que pudieran articularse varias figuras tributarias dentro de una misma materia y sobre distintos hechos impositivos.

⁽⁴⁾ “El artículo 6.2 LOFCA no tiene por objeto impedir a las CCAA que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente”. SSTC 26-5-1987.

Tradicionalmente, los impuestos propios de las Comunidades Autónomas han sido clasificados en distintas categorías atendiendo a una serie de criterios de distribución adoptados por la doctrina.

Así, una primera clasificación ⁽⁵⁾ es aquella que distingue entre:

1. *Impuestos sobre Tierras con Bajo Nivel de Aprovechamiento.*
2. *Impuestos sobre el Juego.*
3. *Impuestos sobre el Deterioro del Medio Ambiente.*
4. *Impuestos sobre Determinados Gastos*, que engloba exclusivamente el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Extremadura.
5. *Impuestos sobre el Consumo de Energías no Renovables*, en concreto, el Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo, tributo indirecto que grava las entregas de productos petrolíferos cuyo consumo se realice en el ámbito territorial de la Comunidad Canaria.

Diversos autores, por el contrario, han adoptado el carácter fiscal o no fiscal de la figura tributaria como criterio ordenatorio de la pluralidad de impuestos autonómicos.⁽⁶⁾

En nuestra opinión, sin profundizar en un debate de nula trascendencia práctica y plenamente reconocida la constitucionalidad del fin extrafiscal del impuesto, calificados por **ALBIÑANA**⁽⁷⁾ de ordenamiento económico, el marcado carácter híbrido o mixto de parte de los impuestos que a continuación expondremos y la mayor coherencia de otros criterios, tales como el de la materia imponible, que permiten sintetizar todas las actuaciones de una determinada Comunidad sobre un ámbito concreto, desaconsejan la adopción de tal modelo clasificatorio.

Sin constituir propiamente el objeto de nuestro estudio, resulta de obligada atención la cuestión de la extrafiscalidad apuntada en el párrafo precedente. Así, **CASADO OLLERO**,⁽⁸⁾ apunta que, al igual que no es concebible un tributo que responda únicamente a una función extrafiscal, ya que siempre procurará un ingreso por mínimo que sea, tampoco sería imaginable uno orientado exclusivamente a la obtención de recursos dinerarios ajeno a las repercusiones no fiscales que cause. En la misma dirección **ROSEMBUJ**⁽⁹⁾ niega la existencia de una fiscalidad o extrafiscalidad en sentido estricto, sino lo que se produce es una ubicación más o menos cercana a uno u otro extremo, con lo que la frontera que los diferencie será más difícil de percibir.

⁽⁵⁾ SANZ GÓMEZ, M^oM. y LAGOS RODRÍGUEZ, G. (1994). *La imposición propia en el período definitivo*. Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública. N^o 22. Págs 56-78.

⁽⁶⁾ ADAME MARTÍNEZ, FD. (1996). *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Editorial Comares. Granada.

⁽⁷⁾ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. *Los impuestos de ordenamiento económico*. HPE. N^o 71.

⁽⁸⁾ CASADO OLLERO, G. (1991). *Los fines no fiscales de los tributos*. RDFHP. N^o 213.

⁽⁹⁾ ROSEMBUJ, T. (1988). *Elementos de Derecho Tributario*. Barcelona.

Un peldaño más en la conceptualización del tributo extrafiscal implica matizar la sutil distinción entre el fin no fiscal reconocido a un concreto tributo y el propiamente extrafiscal, atribuido con carácter general. La clave es hallada por **CASADO OLLERO**, en los términos siguientes: “si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio, cabe que sea un tributo extrafiscal; si, por el contrario, únicamente produce efectos no fiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene dicha trascendencia, no constituirá realmente un tributo de esa naturaleza”.

En cualquier caso, la discusión al respecto carece de sentido, habida cuenta la firme jurisprudencia constitucional sobre la materia.⁽¹⁰⁾

Por tanto, la división de impuestos que centrará nuestra atención atenderá esencialmente en su ordenación a la materia imponible gravada por el tributo.⁽¹¹⁾ Así:

1. *Impuestos sobre Explotaciones Agrarias*. Se distingue:
 - Tierras con Bajo Nivel de Aprovechamiento.
 - Sobre Aprovechamientos Cinegéticos.
2. *Tributación sobre el Juego*. Caben dos modalidades:
 - La imposición sobre el Bingo.
 - El gravamen sobre Loterías.
3. *Tributación sobre el Deterioro del Medio Ambiente*.
4. *Caso canario*. Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo.

2.2.1. Impuestos sobre explotaciones agrarias.

A) Tierras con bajo nivel de aprovechamiento.

1. **Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de Andalucía**. Ley 8/1984, de 3 de julio, cuyo hecho imponible viene constituido por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea para cada comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal.
2. **Impuesto sobre Dehesas Calificadas en Deficiente Aprovechamiento de Extremadura**. Ley 1/1986, de 2 de mayo. La calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento vendrá decretada *ad hoc* por el Consejo de

⁽¹⁰⁾ “si bien es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la CE... dicha función puede derivarse de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política económica y social (señaladamente los artículos 40.1 y 130.1)... ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las CCAA actuar su potestad tributaria – y, en concreto, su poder de imposición, en relación con la consecución de objetivos no fiscales”. **SSTC 2/1987**.

⁽¹¹⁾ Véase al respecto GARCÍA RICO, A. (1999). *La financiación de las Comunidades Autónomas*. Ediciones Universidad de Castilla-La Mancha. Cuenca.

Gobierno de la Junta de Extremadura, a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio.

3. **Impuesto sobre Tierras Calificadas como Regadíos Infrautilizados de Extremadura.** Ley 3/1987, de 8 de abril. Del mismo modo que en el supuesto anterior, la Ley sobre Tierras de Regadío prevé como hecho imponible la infrautilización de la superficie de regadío declarada, previa audiencia del interesado, por Decreto del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura, a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio.
4. **Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrautilizadas de Asturias.** Ley 4/1989, de 21 de julio. Su hecho imponible viene determinado, a semejanza del impuesto andaluz, por la infrautilización de la propiedad o cualquier derecho de disfrute sobre la tierra, es decir, resultar el rendimiento fijado por hectárea para cada zona inferior al fijado por el Consejo de Gobierno.

B) Aprovechamientos cinegéticos.

1. **Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Extremadura.** Ley 8/1980, de 21 de diciembre, de caza. Su hecho imponible, conforme al tenor literal de la Ley, sería “el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado, para terrenos radicados en el territorio de Extremadura”, esto es, el propio beneficio obtenido por la explotación de los cotos privados de caza.⁽¹²⁾

Este tipo de figuras han sido tradicionalmente definidas como extrafiscales, en la medida en que la finalidad perseguida por los gobiernos autonómicos resulta básicamente la de servir de incentivo a la utilización productiva de los derechos reales de disfrute o dominio sobre la tierra, en atención a la función social que la propia Constitución atribuye a la propiedad privada en su artículo 33.

2.2.2. Tributación sobre el Juego.

A) Impuestos sobre el Juego del Bingo.

1. **Aquellos que gravan la práctica del juego.**
2. **Aquellos que gravan la percepción de premios.**

B) Gravámenes sobre Loterías.

⁽¹²⁾ Conviene reseñar al respecto que otras leyes de regulación de la caza en Comunidades donde dicha actividad tiene menor arraigo que en la extremeña, se han limitado a establecer un régimen de responsabilidad administrativa sin proceder a la creación de figura tributaria alguna; tal es el supuesto de la Ley 4/1997 de caza, de Galicia.

C) Estos dos grandes grupos deben completarse con una nueva modalidad por completo ajena a los mismos: *Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados*.

Recordar, no obstante, que son varias las Comunidades Autónomas que en los últimos años han procedido a la regulación del juego y las apuestas dentro de su respectivo ámbito jurisdiccional optando, de forma mayoritaria, por una figura tributaria distinta al impuesto como es la tasa (Ej: “tasa por la prestación de servicios técnicos y administrativos en materia de juego”. Ley 2/2000, de 28 de junio del Juego, de Aragón.).⁽¹³⁾

- 1.1. **Impuesto sobre Juegos de Suerte, Envite o Azar, de Murcia.** Ley murciana 13/1984, de 27 de diciembre.
- 1.2. **Impuesto sobre Juegos de Azar, de Cantabria.** Ley 3/1988, de 26 de octubre, de tributación sobre Juegos de Suerte, Envite o Azar.
- 1.3. **Impuesto sobre el Juego del Bingo en Locales Autorizados, de Galicia.** Ley 7/1991, de 19 de junio, de Tributación sobre el Juego, y cuyo hecho imponible viene delimitado por la mera adquisición de cartones en lugares de juego autorizados, de tal forma que, como apunta **ORÓN MORATAL**,⁽¹⁴⁾ “no sólo se está perdiendo la posibilidad de obtención de ingresos cuando no esté autorizado, sino que subrepticamente se está llevando al posible jugador a que participe en locales no autorizados de juego del bingo, puesto que en estos casos se evita el impuesto, y aún siendo descubierto no será exigible”.
- 2.1. **Impuesto sobre el Juego del Bingo de Cataluña,** creado por Ley 12/1984, de 24 de octubre.
- 2.2. **Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo, de Castilla-La Mancha,** en virtud de la Ley 4/1984, de 14 de diciembre, de Tributación sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar.
- 2.2. **Impuesto sobre Juegos de Suerte, Envite o Azar, de Murcia,** por Ley 13/1984, de 27 de diciembre.

⁽¹³⁾ En este último supuesto, la situación de sub-imposición sobre la materia, al no haber ejercitado hasta entonces su poder tributario en dicho ámbito mediante recargos o impuestos autonómicos, motivó que la Comunidad de Aragón, mediante Ley 4/1998 de 8 de abril, elevase en un 10% la tarifa de la tasa fiscal del Juego en lo relativo a “máquinas recreativas con premio”. Véase MONASTERIO ESCUDERO, C y SUÁREZ PANDIELLO, J. (1993). *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*. Fundación BBV, que señalan las ventajas del juego como objeto imponible, derivadas del rechazo social de esta actividad, que impide el surgimiento de fenómenos de resistencia fiscal.

⁽¹⁴⁾ ORÓN MORATAL, G. (1990). *Régimen fiscal del juego en España*. Editorial Tecnos. Madrid.

2.4. Impuesto sobre el pago de los Premios en el Juego del Bingo, de Baleares. Ley 13/1990, de 29 de noviembre, modificada recientemente en su artículo 5 por Ley 12/1999, de 23 de diciembre.

2.5. Impuesto sobre el pago de los Premios en el Juego del Bingo, del Principado de Asturias. Ley 2/1992, de 30 de diciembre.

2.6. Impuesto sobre el Juego del Bingo, de Madrid. Ley 13/1994, de 27 de diciembre, de Tributación sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar.

Dicho impuesto ha sufrido una serie de modificaciones, de manos de la Ley 15/1996, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, que vino a elevar las tarifas con el propósito de incrementar los recursos propios de la Administración madrileña sin exceder del nivel impositivo establecido sobre la materia por las demás Comunidades.

2.7. La aportación más reciente al cuadro tributario expuesto es el **Impuesto sobre el Juego del Bingo, de Andalucía**, en virtud de la Ley 17/1999, de 28 de diciembre, que, a su vez, aprueba un recargo sobre el tributo estatal: “Tasa Fiscal sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar”, y que viene a gravar el pago de premios en el juego del bingo en cualquiera de sus modalidades.

B) Gravámenes sobre Loterías.

Impuesto sobre Loterías, de Baleares, creado por Ley 12/1990, de 28 de noviembre, y cuyo hecho imponible se constituye por la participación en los sorteos de Lotería del Estado, mediante la adquisición de billetes o fracciones de la Lotería Nacional, de la Lotería Primitiva o de la Bono-Loto, que se lleven a cabo en el territorio de esta Comunidad Autónoma.

El posterior recurso de inconstitucionalidad sobre la base de la vulneración de la prohibición de doble imposición del artículo 6.2 LOFCA y la invasión autonómica en la competencia exclusiva estatal en materia de Hacienda General, resuelto con la sentencia **SSTC 49/1995, de 16 de febrero**, y que declaró la inconstitucionalidad de la Ley en virtud de la cual se creaba el impuesto, desalentó al resto de Comunidades a seguir la vía abierta por Baleares; no será éste el caso de otras figuras que posteriormente analizaremos, en cuyo establecimiento fue pionera la dicha Comunidad.

C) Impuesto sobre la Instalación de Máquinas en Establecimientos de Hostelería Autorizados, por Ley 3/2000, de 8 de mayo, de medidas urgentes fiscales y administrativas sobre los Juegos de Suerte, Envite, Azar y Apuestas en la Comunidad de Madrid, Ley que pretende encontrar un punto de equilibrio entre las distintas modalidades de juego y el normal deseo de mantener estas actividades en su sede natural, evitando que ciertos establecimientos se

conviertan en centros de difusión de varios tipos de juego, solapándose entre sí y multiplicando la oferta en forma desordenada.

Su hecho imponible viene constituido por la instalación de máquinas y recreativas con premio programado en establecimientos de hostelería debidamente autorizados, siendo exigible una sola vez por el período de cinco años de vigencia de la autorización de instalación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado.

2.2.3. Caso canario.

Impuesto especial sobre Combustibles derivados del Petróleo, de Canarias.

Ley canaria 5/1986; se aplica en la fase única de mayoristas y grava las entregas de productos petrolíferos cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad de Canarias. Como acertadamente apuntan **SANZ M^a.M . y LAGOS, G.** ⁽¹⁵⁾ se trata del único impuesto con una potencia recaudatoria adecuada atendiendo al nivel de necesidad de las diversas Autonomías, mereciendo el resto de figuras tributarias, con excepción de las que gravan el Juego, la calificación de meramente ordenatorios o regulatorios.

2.2.4. Tributación sobre el deterioro del medio ambiente.

En modo alguno resulta casual que el presente estudio acerca de la imposición autonómica relegue al último momento el análisis de las figuras tributarias relacionadas con el medio ambiente, y es que, obviada la tradicional vía impositiva sobre el juego, prácticamente agotada ante la sobreexplotación de dicha materia (tributos cedidos por el Estado, impuestos propios autonómicos y recargos), el ámbito que mayor amplitud ofrece a la actuación fiscal de las Comunidades Autónomas, especialmente explorado en los últimos años, es el medioambiental, aunque como apunte **VAQUERA GARCÍA** ⁽¹⁶⁾ se trate de un sector marginal, habiéndose creado figuras difíciles de justificar desde el punto de vista del respeto al principio de capacidad económica. **ADAME MARTÍNEZ,** ⁽¹⁷⁾ por el contrario, reitera la efectividad alcanzada en diversos países europeos por los impuestos ecológicos en lo que a la reducción de la contaminación se refiere.

En efecto, nos hallamos inmersos en un proceso acelerado de regulación sobre la materia, fruto del estrecho margen fiscal concedido a las Comunidades en otros ámbitos de mayor capacidad recaudatoria, que no siempre cristaliza con el establecimiento de impuestos, muy al contrario, la figura tradicionalmente adoptada por el legislador autonómico suele ser la tasa, tributo éste no siempre beneficioso, puesto que la práctica totalidad se cuantifica con

⁽¹⁵⁾ SANZ GÓMEZ, M^aM. y LAGOS RODRÍGUEZ, G. Op, cit.,

⁽¹⁶⁾ VAQUERA GARCÍA, A. (1999). *Fiscalidad y medio ambiente*. Editorial Lex Nova. Valladolid.

⁽¹⁷⁾ ADAME MARTÍNEZ, F.D. op, cit.,

una cuota fija sin aplicar diferentes baremos en relación a los esfuerzos de adaptación a la normativa ambiental del sujeto pasivo.⁽¹⁸⁾

Desde el punto de vista de la teoría de la fiscalidad medioambiental europea, las medidas tributarias o de mercado constituyen los instrumentos adecuados para desanimar las conductas contaminadoras y redistribuir entre un elevado número de agentes los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños ambientales, y ello a pesar de que a las dificultades de encaje legal se una el importante precio político que implica el aumento de la presión fiscal sobre los ciudadanos.

Un primer argumento a favor de tales mecanismos alude a la aptitud de los mismos para conseguir una reducción de la contaminación en toda la economía. A su vez, tales figuras conllevan un permanente incentivo financiero a la innovación y a la eficacia dinámica. En tercer lugar, los ingresos creados por impuestos y cánones medioambientales pueden contribuir a reducir el montante de los ingresos a recaudar con los impuestos existentes.

En cualquier caso, el legislador no aboga de modo exclusivo por la utilización de medidas de carácter fiscal y acude a políticas de regulación, especialmente útiles en supuestos tales como concentraciones importantes de contaminación en determinados lugares o períodos, o en situaciones de monopolio del sector industrial contaminante.⁽¹⁹⁾

A) **Tributación sobre el agua.**

Comenzaremos el análisis de las actuaciones tributarias autonómicas por unos ingresos que participan de una naturaleza no bien perfilada y de difícil encaje en una categoría definida, debiendo ser calificados como impuestos, tasas o contribuciones especiales en función de las específicas características que presenten. En este sentido, **VAQUERA GARCÍA**⁽²⁰⁾ apuesta por una reducción del ámbito de los cánones al campo de los ingresos no tributarios, reservando dicho espacio para el precio público.

OPSCHOOR y VOS,⁽²¹⁾ clasifican las diferentes modalidades de cánones en:

- Cánones de vertido: configurados como pagos sobre los desechos en el medio ambiente.

(18) FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (1985). *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*. Volumen II. IEF. Madrid, acude a los requisitos para la implantación de tasas apuntados en un precedente estudio de SIMÓN ACOSTA, E.: 1) Una actividad administrativa o un aprovechamiento de un bien. 2) Un gasto o una restricción del uso general de bienes de dominio público. 3) Exteriorización del gasto o de la restricción en la actividad o aprovechamiento.

(19) Véase OCDE. (1993). *Fiscalidad y medio ambiente. Políticas complementarias*. París.

(20) VAQUERA GARCÍA, A. op, cit.

(21) OPSCHOOR y VOS. (1989). *Instrumentes économiques pour la protection et l'environnement*. OCDE. París.

- Cánones por servicio prestado: pagos destinados a cubrir los costes del tratamiento colectivo o público de los desechos.
- Cánones sobre productos.
- Cánones administrativos.

La doctrina aprecia en estos tributos una evidente falta de vocación protectora del medio ambiente, hecho que da lugar a la ausencia de medidas incentivadoras, no exclusivamente en relación a sus objetivos ecológicos, sino también a los más genéricos sobre reparto y utilización del bien demanial. Así, **MAGADÁN DÍAZ y RIVAS GARCÍA** ⁽²²⁾ consideran los cánones de saneamiento como tributos parafiscales, utilizados para ayudar a la insuficiente hacienda autonómica; con la implantación de estas figuras, apuntan, se crea un sistema parafiscal independiente del sistema fiscal ordinario, un sistema que no responde a los principios de legalidad, capacidad y seguridad.

El conjunto de tributos que inciden directamente sobre el tratamiento o contaminación sobre las aguas son divididos por **VAQUERA GARCÍA** ⁽²³⁾ en dos grandes bloques, atendiendo a la estructura de su hecho imponible y al tipo de tributo en que se inscriban según su naturaleza jurídica: el primero, compuesto por los que tienen la configuración jurídica del impuesto: Cánones de Saneamiento de Cataluña, Baleares, Valencia, Galicia, Asturias, La Rioja, Aragón y el Canon de Infraestructura Hidráulica de Cataluña; en el segundo grupo, asimilados a la tasa, la Tarifa de Saneamiento de Madrid, Canon de Vertidos de Canarias, Murcia y Andalucía. Nuevamente, parece conveniente adoptar una posición ecléctica ante tales estrictos criterios clasificatorios, habida cuenta de la notable dificultad para encuadrar los tributos precedentes en una u otra concreta categoría tributaria.

Adoptando un criterio estrictamente cronológico:

1. **Canon de Saneamiento de Baleares**,⁽²⁴⁾ creado por Ley 19/1991, de 27 de noviembre. El hecho imponible gravado viene constituido por el vertido de aguas residuales, manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas.
2. **Canon de Saneamiento de la Comunidad Valenciana**. Ley 2/1992, de 26 de marzo, que grava la “producción de aguas residuales, manifestada a

(22) MAGADÁN DIAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J. J. (1996). *La fiscalidad de las aguas en España*. Impuestos. Tomo I /1996. Págs 285-295.

(23) VAQUERA GARCÍA. A. op, cit.,

(24) Véase FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C. (1994). *El canon de saneamiento de Baleares (comentario a la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 18-3-1994)*. En CT. Nº 72.

través del consumo medido o estimado de aguas de cualquier procedencia”.

3. **Canon de Saneamiento de Aguas Residuales de Galicia**,⁽²⁵⁾ en virtud de Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica. Se configura como hecho imponible tanto el vertido de aguas y productos residuales, realizados directa o indirectamente, como el consumo o utilización potencial o real del agua de cualquier procedencia.
4. **Canon de Asturias**, por Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre Abastecimiento y Saneamiento de Aguas. Su hecho imponible se define por el consumo potencial o real del agua de toda procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado.
5. **Canon de Saneamiento de La Rioja**, creado en virtud de la Ley 7/1994, de Saneamiento y Depuración y cuya vigente regulación viene dada por la Ley 4/1996, de 20 de diciembre, que establece el canon sobre los principios de suficiencia financiera, progresividad en su implantación e igualdad de trato de los usuarios conforme el nivel de contaminación que produzcan.
6. **Canon de Saneamiento de Aragón**. Ley 9/1997, de Aguas Residuales, Saneamiento y Depuración.
7. Particularmente intensa ha resultado la actuación de la Generalidad de **Cataluña** en la protección medioambiental del agua; no en vano fue la primera Comunidad en crear un tributo propio con la Ley 5/1981, de 4 de junio, sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales.

Las leyes 17/1987, de 13 de julio, reguladora de la Administración Hidráulica de Cataluña, 4/1990, de 9 de marzo, 5/1990, de 9 de marzo, que introdujo un nuevo régimen económico-financiero para la ejecución de infraestructuras hidráulicas generales y de abastecimiento, y la Ley 19/1991, de reforma de la Junta de Saneamiento (modificada por Ley 7/1994, de 18 de mayo), vinieron a completar de forma un tanto confusa la regulación normativa autonómica en lo que a la protección y utilización común del bien demanial se refiere.

La clarificación de tan complejo panorama, iniciada por la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al Euro, con la creación de la Agencia Catalana del Agua como entidad de derecho público que se constituye en Administración Hidráulica única de

⁽²⁵⁾ GARCÍA NOVOA, C. (1996). *El Canon de saneamiento gallego*. RDFHP. Nº 241.

la Generalidad, se completa, en lo que a tributación afecta, por Ley 6/1999, de 12 de julio, de Ordenación, Gestión y Tributación del Agua, sustituyéndose el Canon de Infraestructura Hidráulica,⁽²⁶⁾ el incremento de tarifa de saneamiento y el Canon de Saneamiento de la Generalidad, por una única figura: el **canon del agua**.

Dicho canon grava el uso real o potencial del agua en los términos establecidos en la ley y la contaminación que su vertido puede producir, incluyendo los usos de tipo indirecto proveniente de aguas pluviales o escorrentías, asociados o no a un proceso productivo.

8. Canon de Vertidos de Canarias, creado por Ley 10/1987, de 5 de mayo, derogado posteriormente mediante Ley 12/1990.

9. Canon de Saneamiento de Murcia. 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, cuyo objetivo será atender los gastos de explotación y conservación de las instalaciones de saneamiento y depuración y así posibilitar la construcción de nuevas infraestructuras hidráulicas públicas de saneamiento y depuración, conforme al principio ya extendido en la normativa medioambiental: quien contamina paga.

Su hecho imponible, (artículo 22) vendrá manifestado por 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 (puesto que los vertidos directos al dominio público hidráulico no serán objeto de imposición de la Ley y tributarán conforme a la legislación general sobre la materia: Ley de aguas de 1985, modificada por Ley 4/1999 de 13 de diciembre), manifestada a través del consumo medido o estimado de agua de cualquier procedencia.

10. En Andalucía se encuentra vigente un Canon por Autorización de Vertidos, creado por Ley 7/1994, de 18 de mayo, cuyo régimen jurídico coincide sustancialmente con el del respectivo tributo de la Ley de Costas.

11. Directamente enraizado con las figuras anteriores, pero adoptando una denominación clásica, el Impuesto sobre Vertidos al Mar, de Murcia, Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente, afecta su recaudación a la mejora del entorno y del medio que habrá de sufrir los vertidos que configuran su hecho imponible, extremo éste que no podrá ser contrastado en la propia Ley, al obviar en su artículo 45 (hecho imponible) la

⁽²⁶⁾ El Canon de Infraestructura Hidráulica gravaba como hecho imponible el consumo de agua, tanto si se refiere al procedente de una entidad suministradora, en virtud de un contrato de tal especie, como si se refiere al suministro que, por medios propios o concesionales y para sí misma haga una persona física o jurídica del agua, mediante captaciones de aguas continentales superficiales o subterráneas.

concreción exigida a una ley creadora de tributos en relación con dicho elemento esencial. (SSTC 221/1992).

Es opinión mayoritaria entender que el legislador autonómico ha pretendido con estas figuras implantar una fuente segura de ingreso dotando al tributo de una supuesta finalidad no fiscal escasamente evaluada en el momento de determinar la cuota tributaria a pagar por el sujeto pasivo. El incentivo más notable en la reducción de la contaminación es apreciado en la vinculación directa de los impuestos a la cantidad de contaminación producida y no tanto en la vinculación indirecta del mismo al problema ambiental sobre el que actúa, esto es, traducido a un nivel operativo, la implantación del tributo con base directa en los vertidos realizados y no sobre una magnitud irrelevante desde el punto de vista de la eficacia medioambiental, cual es el consumo del agua.

B) Impuestos sobre actividades que incidan en el Medio Ambiente.

No obstante lo anterior, no constituyen dichos Cánones de Saneamiento la más novedosa vía impositiva abierta por las Comunidades Autónomas en los momentos actuales, marcada por el fenómeno de la ECOTASA, cuyo antecedente más directo en nuestro derecho positivo se halla en el **Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad de Baleares**.

Su peculiar carácter híbrido fiscal-recaudatorio y desincentivo o disuasorio de la contaminación (no en vano pudiera semejarse a una auténtica sanción), y el escaso margen para la imposición de los entes autonómicos, que posteriormente habremos de analizar, han lanzado a las restantes Autonomías al estudio de la viabilidad de su implantación, superadas ya las iniciales reticencias al mismo por su excesiva originalidad. Tales circunstancias provocaron que “se realice un esfuerzo imaginativo con ocasión de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y de que se piense en nuevos, aunque difíciles hechos imponibles”.⁽²⁷⁾

El impuesto balear grava la “titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentran afectos a la realización de actividades que integran el objeto del tributo, considerándose como tales elementos patrimoniales cualquier tipo de instalación y estructura destinada a actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos de suministro de energía eléctrica y de carburantes

⁽²⁷⁾ CASADO OLLERO, G. (1981). *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*. Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional. Universidad de Granada. Véase también ADAME MARTÍNEZ, F.D. cit.

y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las comunicaciones telefónicas o telemáticas.

Cuestiones de inconstitucionalidad: SSTC 289/2000

Nuestra línea de investigación halla su sentido en el reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional: SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, que declara la inconstitucionalidad del citado tributo balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, de notable trascendencia por su evidente carácter desincentivo para las restantes regiones.

La Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, resolutoria del recurso de inconstitucionalidad número 838/1992, interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, declara la inconstitucionalidad y nulidad de dicha Ley reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente, por vulneración de la prohibición prevista en el artículo 6.3 LOFCA, con el voto particular formulado por el Magistrado D. Pablo García Manzano, y al que se adhieren los Magistrados don Julio Diego González Campos y doña María Emilia Casas Baamonde.

Desde un primer momento, el objeto del litigio pretende acotarse estrictamente al límite del apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA, con independencia de valoraciones que pudieran traer a colación, entre otros, el apartado segundo de dicho artículo, y es que, el solapamiento tributario probado por el Tribunal se da exclusivamente entre el impuesto de la Comunidad balear y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles local, sin que exista habilitación o medida compensatoria alguna.

Un análisis pormenorizado del fallo nos faculta para adoptar posiciones alejadas del mismo en base a unos razonamientos que pudiéramos calificar de contradictorios. No en vano, su primer propósito no es otro que reconocer la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas e, implícita dentro de la misma, la capacidad para establecer y exigir sus propios tributos, “sin que ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario propio pueda ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria”⁽²⁸⁾

Acto seguido acoge el principio de corresponsabilidad en las relaciones financieras entre Estado y Comunidades Autónomas como fundamento para “generar un sistema propio de recursos de derecho público...” erigiéndolo como “...objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación”.⁽²⁹⁾

Sin embargo, tales afirmaciones parecen quedar vacías de contenido cuando a renglón seguido formula interpretaciones excesivamente restrictivas que le conducen a apreciar la identidad de materias imponible entre ambos tributos, y

⁽²⁸⁾ FFJJ 3º SSTC 289/2000.

⁽²⁹⁾ FFJJ 3º SSTC 289/2000.

consecuentemente a decretar la infracción del artículo 6.3. Nada aporta, en nuestra opinión, al futuro desarrollo del sistema de financiación la reducción de la potestad tributaria autonómica que inexorablemente conlleva tal fallo, máxime cuando el consenso político sobre la cuestión apunta hacia la dirección opuesta.

El Tribunal parte en su análisis del diferente alcance que cabe otorgar a las expresiones “hecho imponible”, del artículo 6.2 y “materia reservada...” del Artículo 6.3, apoyándose en doctrina constitucional.⁽²⁹⁾ Así, mientras “el artículo 6.2 no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, sino que lo que estrictamente se prohíbe es la duplicidad de hechos imponibles...”, de forma que sobre una misma materia imponible pudieran recaer varios hechos o presupuestos determinantes del surgimiento de la obligación tributaria, el concepto de “materia reservada”, por el contrario, es asimilado a materia imponible, más amplio que el primero, y que supone el establecimiento de un límite, acaso exagerado, a la potestad tributaria autonómica, por cuanto cualquier hecho imponible surgido de la inventiva del legislador regional, inexorablemente se vería reconducido a la prohibición de duplicidad con el ente local sancionada en el citado 6.3.⁽³⁰⁾

Así las cosas, resulta evidente que el límite a la potestad tributaria autonómica resulta mucho más acusado cuando la posibilidad de duplicidad se da en relación a las Corporaciones Locales que al ordenamiento estatal, puesto que si varios hechos imponibles pueden recaer sobre una misma materia gravada por el Estado, esta misma materia imponible queda absolutamente vedada a la imposición autonómica cuando el titular de dicha potestad es el Régimen Local, incomprensiblemente si atendemos a las exigencias de habilitación y medidas de coordinación y compensación articuladas por la LOFCA.

Con independencia de la justificaciones para tal disparidad, que básicamente pretenden evitar pérdidas recaudatorias para los entes locales, (merma económica a favor del tributo autonómico que no parece darse en el supuesto enjuiciado y cuya ausencia haría desaparecer por sí misma la vulneración del

⁽²⁹⁾ Art. 6.2 LOFCA: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado”.

Art. 6.3 LOFCA: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

⁽³⁰⁾ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (2001). *Anotaciones a la sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000*, vid, señala que lo que no tiene fácil explicación es que la sentencia reconozca el mayor contenido del concepto de materia imponible frente al de hecho imponible “puesto que está comparando nociones heterogéneas y que no se diferencian por sus respectivas dimensiones”.

artículo 6.3), las diferencias fundamentales entre ambas posiciones se centran en la presunta identidad de materias imponibles gravadas entre el Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de Baleares, y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles regulado en el artículo 61 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, sin habilitación legal previa ni medidas de coordinación y compensación.

Así, el artículo 2 del Impuesto autonómico reza: “constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Baleares que se encuentren afectos a la realización de actividades que integran el objeto del tributo”, entendiéndose por tales elementos patrimoniales aquellos “que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas”.

Por su parte, el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles “está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles”.

El Tribunal desarrolla su línea argumental negando al impuesto su pretendida finalidad medioambiental: “impuesto dirigido a compensar, mediante la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares”⁽³¹⁾, posición que, aunque parcialmente compartida, es expuesta a partir de criterios poco convincentes, sobre las SSTC 37/1987 y SSTC 186/1993, que declararon la constitucionalidad del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas y del Impuesto extremeño sobre Dehesas calificadas en Deficiente Aprovechamiento, respectivamente, “ya que fueron creados con la intención, no de establecer una nueva fuente de ingresos públicos con fines fiscales, sino de coadyuvar, en sentido negativo, a disuadir a los titulares de esas propiedades... del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra...”⁽³²⁾

De dicho párrafo parece derivarse la incompatibilidad de un impuesto cuya finalidad primordial sea la protección del medio ambiente y que al propio tiempo acompañe a tan loable propósito un interés fiscal o recaudatorio, no revirtiendo sobre los lugares dañados la recaudación obtenida, sino actuando más bien como una auténtica sanción. En este sentido cabe preguntarse qué relevancia tiene el hecho de que el tributo balear sea o no ecológico, pues su

⁽³¹⁾ Ley 12/1991. Exposición de Motivos.

⁽³²⁾ FFJJ 5º SSTC 289/2000.

adecuación al texto constitucional en nada se verá afectada por su carácter protector del entorno natural.

La finalidad fiscal y no protectora del medio ambiente es hallada, a su vez, por el Tribunal en un argumento de escasa solidez: “si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante, se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente”⁽³³⁾, y no exclusivamente algunas, como parece inferirse de las líneas anteriores.

La doctrina se inclina por atribuir una finalidad estrictamente fiscal al impuesto; así **VAQUERA GARCIA**⁽³⁴⁾ halla dos causas: la determinación de los ingresos brutos, no netos, persigue como fin el asegurar un montante recaudatorio, aun en el supuesto de que la entidad en cuestión no haya obtenido beneficios, y por otro, la ausencia de todo incentivo medioambiental, al someter a todos los activos a un tipo de gravamen proporcional y no existir beneficios fiscales en base o en cuota a favor de aquellas empresas que sustituyan los bienes contaminantes por otros respetuosos con el entorno natural. **JIMÉNEZ HERNÁNDEZ**,⁽³⁵⁾ rechaza la finalidad ecológica al no producir la titularidad de algunas instalaciones daño natural alguno, como las eléctricas o de comunicaciones telefónicas o telemáticas.

HERRERA MOLINA⁽³⁶⁾ entiende que nos encontramos ante un impuesto sobre el volumen de ventas, puesto que su hecho imponible real es la realización de ciertas actividades empresariales, gravándose su facturación.

En nuestra opinión, desconocer una cierta vinculación del tributo a los objetivos reconocidos en su propia Exposición de Motivos, parecería una posición excesivamente rigorista, habida cuenta del carácter innovador e impulsor que dicha figura ha jugado sobre las actuaciones medioambientales de otras Comunidades. Así, nuestra posición se acerca a **DOPAZO FRAGUIO**,⁽³⁷⁾ **BORRERO MORO**⁽³⁸⁾ o **ADAME MARTÍNEZ**⁽³⁹⁾. El primero de los autores considera que la naturaleza de este impuesto puede calificarse como mixta, puesto que no resulta clara la determinación de sus objetivos y razón de ser. Por su parte, **ADAME MARTÍNEZ** reconoce un marcado fin fiscal, pues no está previsto ningún tipo de reducción en la cuantía a pagar en el caso de que los titulares de esas instalaciones y estructuras adopten algún tipo de medida para

⁽³³⁾ FFJJ 6º SSTC 289/2000.

⁽³⁴⁾ VAQUERA GARCÍA, A. op, cit.

⁽³⁵⁾ JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1996). *Hecho imponible o finalidad. ¿Qué califica a un tributo como ecológico?* Comunicación presentada al Primer Congreso de Protección Fiscal del Medio Ambiente. UCM

⁽³⁶⁾ HERRERA MOLINA, P. y SERRANO ANTÓN, F. (1994). *El tributo “ecológico” balear. ¿Un impuesto sobre el volumen de ventas?*. NUE. 119. 1994.

⁽³⁷⁾ DOPAZO FRAGUIO, P. (1995). *La fiscalidad ecológica*. Einia. Barcelona.

⁽³⁸⁾ BORRERO MORO, C.J. (1997). *El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente*. Jurisprudencia Tributaria. Nº 7. 1997.

⁽³⁹⁾ ADAME MARTÍNEZ, F.D. (1993). *El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*. REDF. Nº 73. 1993.

mitigar los efectos perjudiciales que éstas causan en los espacios naturales; pero la finalidad perseguida no es predominantemente recaudatoria, si nos detenemos en el tipo de gravamen, pues éste es solo de un 1 por 100, concluyendo que lo pretendidamente gravado no es sino el patrimonio de determinadas sociedades a través de la valoración de los bienes que forman parte de ese patrimonio, pues ese es el dato que se tiene en cuenta en el momento de proceder a la determinación de la base imponible.

No obstante, del reconocimiento de su primordial finalidad fiscal no cabe concluir tan a la ligera que lo efectivamente gravado por el impuesto balear es la mera titularidad de tales bienes inmuebles. Para que pueda hablarse estrictamente de solapamiento entre ambos hechos impositivos es preciso que se cumpla una triple identidad: objetiva, subjetiva y temporal.

Desde un criterio objetivo, no resultaría correcto asimilar la “titularidad” de bienes inmuebles del IBI, que no precisa de condicionante adicional alguno para el surgimiento del hecho imponible, con la titularidad del impuesto de la Comunidad balear, que únicamente será determinante para el nacimiento de la obligación tributaria cuando los elementos patrimoniales configurados en el artículo 1.2 estén afectos a una serie de actividades susceptibles de dañar el entorno natural.

La pretendida identidad entre ambos hechos impositivos requeriría algo más que la equivalencia en la terminología empleada, máxime cuando tan siquiera ésta es común a ambos supuestos: “bienes inmuebles” o “instalaciones”.

Por ello, el Tribunal engloba bajo la caracterización de “bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana” del artículo 61 LRHL, cualesquiera de los muy diversos elementos subsumibles bajo el término “instalaciones y estructuras”, en su propósito de fundamentar así la invasión del tributo autonómico, señalando que éstas no son sino una especificación de aquellos otros.

Esta generalización nos parece carente de justificación, máxime cuando la lectura detallada del artículo 62 LRHL revela como pocos de los supuestos incluidos podrían resultar asimilables a las infraestructuras desarrolladas en el artículo 1.2 de la Ley 12/1991. Es más, el propio Tribunal parece admitir que esa “absoluta generalidad” en el solapamiento entre ambas materias impositivas pudiera no darse en ocasiones, pero ello, argumenta, no sería óbice para la declaración de inconstitucionalidad, pues se debe “tomar en consideración el caso normal, esto es, el que se da en la generalidad de los casos del supuesto normativo, y no las posibles excepciones a la regla”⁽⁴⁰⁾. Por tanto, el Tribunal parece adoptar un criterio puramente cuantitativo para mantener el solapamiento tributario, posición ésta que nos llevaría a rechazar la supuesta identidad desde el punto de vista objetivo. Asimismo, las diferencias en el sujeto activo, nos facultarían para negar la identidad subjetiva, de tal modo que únicamente el aspecto temporal, relativo al ejercicio económico en que se devenga el tributo, parece concurrir en ambos supuestos enjuiciados.

⁽⁴⁰⁾ FFJJ 6º SSTC 289/2000.

No parece conveniente entrar a valorar posteriores razonamientos del Tribunal por no constituir ése el estricto sentido de estas líneas; no obstante, a modo de conclusión, entendemos que las discrepancias reseñadas y puestas de relieve por el propio voto particular al fallo, evidencian un excesivo rigor y formalismo en la interpretación de la ley, que habrán de constituir un condicionante adicional a la ya limitada capacidad tributaria de los entes autonómicos.⁽⁴¹⁾

2. Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente, de Extremadura. Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, ante el que se interpuso recurso de inconstitucionalidad número 3892/1997 por parte del Presidente del Gobierno, acordándose su suspensión por providencia de 14-10-1997; su implantación se normalizó definitivamente con el auto de levantamiento de la suspensión de la vigencia y aplicación de la Ley de 19-2-1997.

Es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente en los términos previstos en la Ley, remitiéndonos para la determinación de aquellos elementos patrimoniales al artículo primero, dada su similitud con el segundo y cuarto del tributo balear, inspirándose en la legislación de otras Comunidades y en los avances de la normativa europea, la llamada ECOTASA.

Resulta patente que dicha afirmación, expresada en la Exposición de Motivos, se ajusta estrictamente a la realidad; no en vano, la configuración del tributo bien pudiera parecer una fiel reproducción del texto balear en lo que a los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria respecta: hecho imponible, constituido por la titularidad por el sujeto pasivo de los elementos patrimoniales; sujetos pasivos, los titulares de dichas estructuras e instalaciones, o base imponible, determinada en ambos supuestos capitalizando al tipo del 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo.

⁽⁴¹⁾ Como conclusión, ALBIÑANA, cit, señala que la propia diferencia entre autonomía política y autonomía financiera que impecablemente define el Tribunal Constitucional en la sentencia que nos ocupa “exige una regulación básica que ponga límite a las iniciativas de las Comunidades Autónomas si se desea mantener un sistema tributario de la Nación”.

Se estima que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley reguladora del impuesto supondrá un coste para el Gobierno balear cercano a los 23.000 millones de pesetas; 5.000 cobrados a los contribuyentes, principalmente pequeñas empresas, 2.500 en concepto de intereses por demora, y una cifra superior a los 13.000 millones de pesetas pendientes de cobro que el anterior Ejecutivo ingresó abriendo una línea de crédito con tres entidades bancarias, en previsión de obtener esta cantidad mediante el tributo ahora anulado.

No obstante, el legislador extremeño dotó a la regulación del Impuesto de dos notas diferenciadoras: al artículo 1.2 y la Disposición Adicional.

Dicho artículo pretende delimitar expresamente el objeto de imposición a bienes muebles e inmuebles siempre que, reiterando la previsión del artículo 1.1, directamente o mediante su cesión de uso, estén afectos o causalmente vinculados a los procesos productivos... que perturben el medio ambiente o comporten potenciales riesgos extraordinarios en su territorio, de tal forma que no pudiera establecerse identidad alguna entre la titularidad dominical o determinados derechos reales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la titularidad de las estructuras o instalaciones configuradoras del hecho imponible extremeño, en tanto que exclusivamente afectos a las actividades del artículo 3.

Al propio tiempo, una de las líneas argumentales seguidas por el Alto Tribunal para sostener la identidad de materias imponibles en el fallo estudiado fue la privación del carácter extrafiscal y protector del medio ambiente del tributo balear. Pues bien, la Ley 7/1997 incorpora expresamente a su regulación la afectación de los ingresos recaudados mediante la gestión del impuesto a la financiación de medidas y programas de corte medioambiental (Disposición Adicional).

Tal finalidad privaría por completo de consistencia la posible invocación del artículo 6.3 LOFCA, dado que no se cumpliría una premisa básica para su aplicación, es decir, “que se tratase de materia que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales”, tal y como expresamente reconoce el FFJJ 5º SSTC 289/2000.

Nuestra argumentación se reafirma ante posiciones como las de **BORRERO MORO**,⁽⁴²⁾ que apunta como “el hecho imponible del impuesto extremeño no reproduce ninguno de los hechos imponibles reservados en la Legislación de Régimen Local a las Corporaciones Locales”. Del mismo modo, el autor reitera el respeto del impuesto extremeño para con el artículo 6.2 LOFCA y es que “pese a recaer sobre la misma materia imponible que el Impuesto sobre el Patrimonio, la configuración jurídica de sus hechos imponibles es distinta” pues el anterior grava exclusivamente los elementos patrimoniales relacionados con la degradación medioambiental y no como simples manifestaciones de riqueza.

Un segundo argumento aportado por el Abogado del Estado en el recurso y sobre el que no conviene extenderse señala la presunta violación del reparto competencial del artículo 149.1.13º, 22º y 25º CE. Nuevamente, BORRERO rechaza que el impuesto altere el reparto competencial entre Estado y Comunidades respecto del régimen energético, puesto que el establecimiento de esta norma jurídica tributaria por parte del legislador extremeño no contiene decisión alguna acerca de cuál deba ser el desarrollo del sector energético en su territorio y tan sólo establece un tributo, en ningún caso un coste más para el desarrollo de las actividades objeto del mismo.

⁽⁴²⁾ BORRERO MORO, C.J. (1998). *El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad*. Impuestos. Nº 18. 1998.

Por tanto, podríamos reproducir acerca del impuesto de Extremadura manifestaciones similares a las recogidas respecto del tributo balear: se trataría de una exacción que incorporaría algún elemento ambiental, pero que no podría ser conceptuada como “verde” en su totalidad, enmascarándose bajo dicha apariencia una figura netamente recaudatoria.

3. Impuesto sobre Actividades que incidan en el Medio Ambiente, de Castilla-La Mancha.

La divergente técnica jurídica y estructura del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente de Castilla-La Mancha, puesta de relieve con una denominación diferente a sus predecesores, parece anunciar la existencia de un impuesto de marcado carácter medioambiental “que pretende revertir a los ciudadanos de Castilla-La Mancha una parte de los costes que soportan como consecuencia del ejercicio de actividades contaminantes...” a la par que “...contribuir a frenar el deterioro medioambiental...”.⁽⁴³⁾

El estudio pormenorizado de la Ley muestra el propósito del legislador castellano-manchego de acotar el hecho imponible del Impuesto exclusivamente a aquellas actividades productivas verdaderamente relevantes en el respectivo ámbito territorial:

- Actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno.
- Producción termonuclear de energía eléctrica.
 - a. Almacenamiento de residuos radioactivos.

Este hecho imponible queda configurado de forma radicalmente opuesta al balear y extremeño, por cuanto el objeto directo de la imposición no es ya la titularidad por el sujeto pasivo de los elementos patrimoniales afectos a la realización de determinadas actividades contaminantes, sino la propia contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente provocan ciertas actividades: “Constituye el hecho imponible del Impuesto la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de cualquiera de las actividades siguientes”.⁽⁴⁴⁾

Es por ello, que elementos esenciales del tributo quedan vinculados a las finalidades disuasorias y desincentivas recogidas en la Exposición de Motivos; en atención a dichos propósitos, la base imponible se determina en función de la cantidad de aquellos compuestos contaminantes que erigen el hecho imponible y son emitidos a la atmósfera; los tipos impositivos, tomando como referente al Impuesto sobre Contaminación Atmosférica de Galicia, oscilan dentro de una escala de toneladas de compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno contaminantes expulsados al medio.

⁽⁴³⁾ Exposición de Motivos.

⁽⁴⁴⁾ Artículo 2. Ley del Impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, de Castilla-La Mancha.

Por tanto, a falta de una revisión completa sobre la materia, cabría suponer que los efectos de la SSTC 289/2000 sobre la recientemente aprobada Ley castellano-manchega serían nulos en lo referido a su posible solapamiento con el IBI local. Pero, ¿qué sucedería si la impugnación viniese basada en una presunta identidad con un impuesto local que grave actividades, y no instalaciones como el balear? Tal sería el caso del caduco Impuesto sobre Actividades Económicas y esta precisamente al posibilidad a la que se ha acogido el Gobierno en su reunión del Consejo de Ministros de 23 de marzo. Así las cosas, el único argumento que permitiría sostener su constitucionalidad, conforme estima la doctrina expuesta, no sería sino acudir al propio criterio cuantitativo utilizada respecto del Impuesto balear sobre instalaciones, esto es, en la normalidad de los supuestos no se produciría el solapamiento dada la gran diversidad de actividades económicas gravadas por el primero.

La conclusión que podemos extraer del Capítulo desarrollado, como ya quedó esbozada, no puede resultar sino profundamente crítica. En un concreto período en el que la expiración del Acuerdo de Financiación para el Quinquenio 97/2001 ha reabierto el debate en torno al grado de autonomía financiera y corresponsabilidad efectivamente alcanzado por las Autonomías, no parece que la medida que en mayor intensidad fomente el ejercicio efectivo por parte de las Comunidades de su poder tributario sea la progresiva impugnación en sede constitucional por parte del Gobierno de la Nación, de cuantas figuras tributarias surgen de la inventiva autonómica, ya de por sí suficientemente mermada por los estrictos límites que fija la LOFCA.

C) Tributación sobre la contaminación atmosférica.

Una concreta área impositiva abierta a la posibilidad de actuación autonómica, directamente relacionada con el hecho imponible de la Ecotasa castellano-manchega, fue desarrollada en el año 1995 mediante dos leyes:

1. Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente de Murcia, que crea un **Canon por Emisiones de Gases Contaminantes a la Atmósfera**.
2. Ley de 22 de diciembre de 1995 de Galicia, por medio de la cual se implanta el **Impuesto sobre Contaminación Atmosférica**, que penaliza la emisión a la atmósfera de idénticas sustancias contaminantes a las previstas como susceptibles de generar la exacción del impuesto

manchego. **ROZAS VALDÉS**⁽⁴⁵⁾ halla el sentido de su carácter innovador en el hecho de que Galicia es la Comunidad Autónoma con un grado más elevado de emisiones de dióxido de azufre, reduciéndose dicho porcentaje si tratamos exclusivamente del dióxido de nitrógeno.

Por nuestra parte, merece comentario la adecuada estructuración de su tipo de gravamen a la finalidad ecológica del tributo, configurándose en cuatro tramos de carácter progresivo, con el propósito de desincentivar las conductas más perjudiciales con el entorno natural.

No conviene finalizar el análisis de la imposición autonómica sobre el medio ambiente sin hacer referencia, a modo de apunte para un futuro desarrollo, al avance cualitativo y cuantitativo experimentado por la Comunidad gallega a raíz de la aprobación de dos leyes que la sitúan, a la par que Cataluña,⁽⁴⁶⁾ a la cabeza del resto de Autonomías en sus niveles de protección y mejora de la calidad medioambiental:⁽⁴⁷⁾

- Ley 7/1997, de 11 de agosto, de Protección contra la Contaminación Acústica.
- Ley 10/1997, de 22 de agosto, de Residuos Sólidos Urbanos.

3. Consideraciones finales y cuestiones abiertas.

A modo de conclusión, sin perjuicio de un próximos estudios específicos sobre las figuras detalladas, reseñar la opinión de **FERNÁNDEZ JUNQUERA**,⁽⁴⁸⁾ acorde con las líneas maestras trazadas en nuestro trabajo, favorable al mantenimiento en manos autonómicas de aquellos impuestos cuya finalidad es gravar hechos contaminantes, basándose tanto en el alto coste de los servicios afectos a tales fines en el marco municipal, como en el propio ámbito deteriorado por las conductas contaminantes, generalmente extendido a diversos términos municipales. Sumándose a tal pronunciamiento, **PAJUELO MACÍAS**⁽⁴⁹⁾ considera que las Comunidades Autónomas son, en efecto, los entes territoriales idóneos para aplicar este tipo de gravámenes cuando el posible hecho imponible de un tributo contra la contaminación en cuanto a su

⁽⁴⁵⁾ ROZAS VALDÉS, J.A. (1997). *El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica*. RDFHP. N° 246.

⁽⁴⁶⁾ Cataluña ha promulgado: Ley 6/1993, de 15 de julio, reguladora de los residuos, y Ley 6/1996, de 18 de junio, de modificación de la Ley 22/1983, de Protección del Ambiente Atmosférico, tipificando unas infracciones administrativas y actualizando la cuantía de las sanciones pecuniarias.

⁽⁴⁷⁾ Diversas Comunidades se han sumado a la regulación de actividades contaminantes optando generalmente por la creación de tasas: Ley 1/1999, de 29 de enero, de Residuos, de la Comunidad Canaria, y Ley 8/1997, de 23 de diciembre, de Andalucía, entre otras.

⁽⁴⁸⁾ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (1985). *¿un impuesto autonómico sobre empresas contaminantes?* Organización Territorial del Estado. IEF. Madrid.

⁽⁴⁹⁾ PAJUELO MACÍAS, A. (1983). *Los tributos contra la contaminación como posibles "tributos propios" de las Comunidades Autónomas: especial referencia a una Ley de Cataluña*. Revista de Hacienda Autonómica y Local. N° 38. 1983.

realización o en cuanto a su origen esté situado dentro del territorio de la Comunidad, y por lo tanto, dentro de su jurisdicción o competencia.

A título particular, parece extraerse como prioridad absoluta en el desarrollo futuro de la imposición propia, la agilización del inconexo proceso iniciado por las diferentes Autonomías de homologación en sus niveles de protección medioambiental en lo que a su vertiente impositiva se refiere, de tal forma que se eviten situaciones de ausencia de tributación de actividades contaminantes que, paradójicamente, son gravadas en territorios vecinos.

El peligro inherente a dicho proceso sería el desviado propósito del legislador autonómico de encubrir bajo una finalidad extrafiscal figuras cuyo propósito no fuera sino allegar recursos a la Administración regional, y que pudieran provocar efectos perniciosos de huida de núcleos empresariales e industriales hacia territorios con menor presión fiscal ecológica.

En cualquier caso, tal disparidad normativa e impositiva, si no deseable, al menos si halla cabida en las interpretaciones del Alto Tribunal, llegando a la conclusión de que las cargas fiscales pueden ser diversas en las Comunidades Autónomas sin que ello implique violación del principio de igualdad y generalidad tributaria.

En los momentos actuales existen tres proyectos de ley que han generado notables polémicas ante la más que presumible intervención gubernamental para impedir su definitiva implantación.

El día 6 de marzo de 2001 el Gobierno de Extremadura aprobó el anteproyecto de ley sobre el nuevo impuesto que gravará los depósitos de las entidades de crédito, y que afectará a bancos (480 oficinas), cajas de ahorros (556 oficinas) y cooperativas de crédito (108 oficinas) domiciliados en territorio extremeño.

Aunque en principio se estudió una escala de gravamen según el pasivo de cada oficina entre el 0,2% y el 0,9%, finalmente se ha decidido gravar el global de depósitos de cada entidad y se ha reducido el canon máximo al 0,6. En concreto, el mínimo será del 0,3% para depósitos inferiores a los 25.000 millones, existiendo diversos tramos, para aplicar el tipo máximo del 0,6% desde los 200.000 millones.

La Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma podrá declarar la exención de este impuesto por razones de política económica de determinadas entidades de crédito, que con su actividad coadyuven de manera decisiva al desarrollo regional, al propio tiempo que se establece la imposibilidad de que tales entidades repercutan en los clientes el impuesto, modulando la carga tributaria en atención a factores de índole económico o social, como la implantación regional, la deducción por sucursales u oficinas operativas en la región, o su inversión en proyectos permanentes de interés regional.

El pasado 21 de diciembre de 2000 todos los partidos con representación en el Parlamento de Cataluña votaron a favor de la ley que establece el impuesto

sobre grandes establecimientos comerciales, pionero como el anterior, y que vendrá a gravar los establecimientos con superficies superiores a 2.500 metros cuadrados, a razón de 2.900 pesetas por metro cuadrado. En la actualidad, no caben dudas acerca de la próxima impugnación del mismo, acordada en Consejo de Ministros de 23 de marzo, en base a los argumentos utilizados hasta la saciedad por el Gobierno: el impuesto se calcula exclusivamente en virtud de la titularidad y superficie de ciertos establecimientos comerciales, del mismo modo que el Impuesto sobre Actividades Económicas, vulnerándose, por tanto, la prohibición del 6.3 LOFCA.

Hoy por hoy, la figura que mayores controversias ha generado es el reciente impuesto turístico o Ecotasa de las Islas Baleares. El Parlamento de dicha Comunidad aprobó el 10 de abril del presente año la creación de este tributo propio, que gravará las estancias en hoteles y otros alojamientos turísticos de las islas para financiar proyectos de rehabilitación de zonas turísticas y otros espacios naturales, y más concretamente (artículo 19 Proyecto) la defensa y recuperación de bienes integrantes del patrimonio artístico y cultural en zonas de influencia turística.

En concreto, los turistas que visiten Baleares y se alojen en un hotel de cinco estrellas deberán pagar dos euros al día, 1 si se trata de hoteles de cuatro y tres estrellas y medio en aquellos de calidad inferior. Del mismo modo, la cuota diaria será de dos euros en el caso de apartamentos de cuatro llaves, dos euros en los de tres y dos llaves, y medio para aquellos de una llave. Los hoteles rurales, viviendas turísticas de vacaciones y el alquiler con servicios complementarios se gravarán con un euro diario, cantidad inferior para el agroturismo: 0,25 euros y los camping o campamentos: 0,75 euros.

Nuevamente se han planteado dudas respecto a la constitucionalidad del mismo por problemas de superposición con el IVA que ya pagan las personas que pernoctan en hoteles. Del mismo modo, se ha argumentado en su contra que no es equitativo, puesto que no será pagado por los miles de turistas que se alojan en casas particulares, ni por toda la oferta complementaria de servicios u otros sectores cuya actividad incide de igual modo en el medio ambiente, sin que tampoco discrimine entre personas que viajen a las Islas por asuntos profesionales o de turismo.

En cualquier caso, no consideramos oportuno extender nuestras consideraciones más allá de estas breves líneas, remitiéndonos para el análisis detallado de estas figuras a futuros trabajos elaborados por nuestro Departamento.

CUADRO TRIBUTARIO

Impuestos sobre Explotaciones Agrarias			
Impuestos Sobre Aprovechamientos Deficientes	Andalucía.	Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas	Ley 8/1984
	Extremadura.	Impuesto sobre Dehesas Calificadas En Deficiente Aprovechamiento.	Ley 1/1986
		Impuesto sobre Tierras Calificadas Como Regadíos Infrautilizados	Ley 3/1987
	Asturias.	Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrautilizadas	Ley 4/1989
Aprovechamientos Cinegéticos	Extremadura.	Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos	Ley 8/1990

Tributación sobre el Juego			
A) Impuestos sobre el Juego del Bingo			
Aquellos Que Gravan La Práctica Del Juego	Murcia.	Impuesto sobre Juegos de Suerte, Envite o Azar	Ley 13/1984
	Cantabria.	Impuesto sobre Juegos de Azar	Ley 3/1988
	Galicia.	Impuesto sobre El Juego del Bingo En locales Autorizados.	Ley 7/1991
Aquellos Que Gravan La Percepción De Premios	Cataluña.	Impuesto sobre El Juego del Bingo.	Ley 2/1984
	Castilla-La Mancha.	Impuesto sobre Los premios del Juego del Bingo.	Ley 4/1984
	Baleares.	Impuesto sobre El pago de los Premios en el Juego del Bingo.	Ley 13/1990
	Asturias.	Impuesto sobre El pago de los Premios en el Juego del Bingo.	Ley 2/1992
	Madrid.	Impuesto sobre El Juego del Bingo.	Ley 13/1994
	Andalucía.	Impuesto sobre el Juego del Bingo.	Ley 17/1999

B) Gravámenes sobre Loterías			
Baleares.	Impuesto sobre Loterías	Ley 12/1990	Declarado Inconstitucional por SSTC 45/1995
C) Modalidad peculiar de Madrid			
Madrid.	Impuesto sobre la Instalación de Máquinas en Establecimientos de Hostelería autorizados.		Ley 3/2000

Caso canario		
Canarias.	Impuesto especial sobre Combustibles derivados Del Petróleo	Ley 5/1986

Tributación sobre el deterioro del medio ambiente		
Baleares.	Canon de Saneamiento.	Ley 19/1991
	Impuesto sobre Instalaciones que incidan En el Medio Ambiente.	Ley 12/1991, declarado inconstitucional por SSTC 289/2000
C. Valenciana.	Canon de Saneamiento.	Ley 2/1992
Galicia.	Canon de Saneamiento De Aguas Residuales.	Ley 8/1993
	Canon por emisiones de Gases contaminantes a La atmósfera.	Ley 1/1995
	Impuesto sobre Contaminación Atmosférica.	Ley de 22 de Diciembre de 1995
Asturias.	Canon de Asturias.	Ley 1/1994
La Rioja.	Canon de Saneamiento.	Ley 7/1994
Aragón.	Canon de Saneamiento.	Ley 7/1997
Cataluña.	Canon del agua.	Ley 6/1999
Murcia.	Canon de Saneamiento.	Ley 3/2000
	Impuesto sobre vertidos Al mar.	Ley 1/1995
Extremadura.	Impuesto sobre Instalaciones que incidan En el Medio Ambiente.	Ley 7/1997
Castilla-La Mancha.	Impuesto sobre det. Activ. Que inciden en el Medio Ambiente	BOCLM 24-11-2000

Andalucía	Canon por Autorización de Vertidos	Ley 7/1994
Canarias	Canon de Vertidos	Ley 10/1987 Derogado por Ley 12/90

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS PROPIOS**1997**

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	TRIBUTO	RECAUDACIÓN (Miles de pesetas)
CATALUÑA	Impuesto sobre el juego del bingo.	9.564.073
	Canon de Infraestructura Hidráulica.	6.775.267
	Canon de Saneamiento.	3.008.532
	Incremento de la tarifa de saneamiento.	15.697.720
	TOTAL RECAUDACIÓN	35.045.592
GALICIA	Impuesto sobre el juego del bingo.	760.513
	Impuesto sobre Contaminación atmosférica.	2.191.577
	Canon de Saneamiento.	384.329
	TOTAL RECAUDACIÓN	3.336.419
ANDALUCÍA	Canon de vertido	85.095
	Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas	0
	TOTAL RECAUDACIÓN	85.095

ASTURIAS	Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrautilizadas.	0
	Impuesto sobre el juego del bingo.	713.758
	Canon de Saneamiento.	0
	TOTAL RECAUDACIÓN	713.758
CANTABRIA	Impuesto sobre el juego del bingo.	218.322
	TOTAL RECAUDACIÓN	218.322
LA RIOJA	Canon de Saneamiento.	2.352
	TOTAL RECAUDACIÓN	2.352
MURCIA	Impuesto sobre los premios del bingo.	407.191
	Canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.	0
	Canon por la producción de vertidos de residuos sólidos industriales.	0
	Canon por vertidos al mar.	426
	Canon sobre ocupación o aprovechamiento de dominio público en virtud de concesión.	34.386
	Canon para la explotación y aprovechamiento de instalaciones en la zona marítimo terrestre.	82.283
	TOTAL RECAUDACIÓN	524.286

VALENCIA	Impuesto sobre el juego del bingo.	3.141.488
	Canon de Saneamiento.	11.273.933
	TOTAL RECAUDACION	14.415.421
CASTILLA-LA MANCHA	Impuesto sobre los premios del bingo.	559.961
	TOTAL RECAUDACIÓN	559.961
CANARIAS	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo.	35.501.197
	Canon de aguas.	0
	Recargo transitorio sobre el Impuesto Especial sobre combustibles derivados del petróleo.	276.680
	TOTAL RECAUDACIÓN	35.777.877
EXTREMADURA	Impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento.	0
	Impuesto sobre tierras calificadas como regadíos infrautilizados.	0
	Impuesto sobre aprovechamiento cinegético	298.120
	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	0
	TOTAL RECAUDACIÓN	298.120

BALEARES	Canon de Saneamiento.	4.335.407
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.	1.090.048
	Impuesto sobre el juego del bingo y recargo que grava los juegos de suerte, envite o azar.	0
		1.251.312
	TOTAL RECAUDACIÓN	6.696.767
MADRID	Impuesto sobre los premios del bingo e impuesto sobre modalidades especiales del juego del bingo.	5.361.025
	TOTAL RECAUDACIÓN	5.361.025

BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F.D. (1993). *El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*. REDF. N° 73. 1993.

ADAME MARTÍNEZ, F.D. (1996). *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Editorial Comares. Granada.

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (1981). *Los impuestos de ordenamiento económico*. HPE. N° 71. 1991.

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (2001). *Anotaciones a la sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000*. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia.

BADENES PLA, N. y GONZÁLEZ PÁRAMO, J. (2000). *Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión de las familias*. Editorial Cuadros.

BORRERO MORO, C.J. (1997). *El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente*. Jurisprudencia Tributaria. N° 7. 1997.

BORRERO MORO, C.J. (1998). *El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad*. Revista Impuestos. N° 18. 1998.

CASADO OLLERO, G. (1981). *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*. Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional. Universidad de Granada.

CASADO OLLERO, G. (1991). *Los fines no fiscales de los tributos*. RDFHP. N° 213.

CASTELLS, A.; BARBERÁN, R.; BACH, N y ESPASA, M. (2000). *Los balances fiscales de las Comunidades Autónomas. (1991-1996)*. Editorial Ariel. Barcelona.

DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES. *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en 1997*. Ministerio de Economía y Hacienda.

DOPAZO FRAGUIO, P. (1995). *La fiscalidad ecológica*. Editorial Einia. Barcelona.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C. (1994). *El canon de saneamiento de Baleares (comentario a la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 18-3-1994)*. CT. N° 72. 1994.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (1985). *¿Un impuesto autonómico sobre empresas contaminantes?*. Organización Territorial del Estado. (Administración Local). IEF. Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (1996). *El canon de saneamiento gallego*. RDFHP. N° 241.

GARCÍA RICO, A. (1999). *La financiación de las Comunidades Autónomas*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha. Cuenca.

GONZÁLEZ PÁRAMO, J.M y MONASTERIO ESCUDERO, C. (1999). *Reforma fiscal y crecimiento económico*. Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales. Madrid.

HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F. (1994). *El tributo ecológico balear ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?*. NUE. N° 119.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (1994). *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Estudios Jurídicos-BOE. Madrid.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1996). *Hecho imponible o finalidad: ¿Qué califica a un tributo como ecológico?* Comunicación presentada al Primer Congreso de Protección Fiscal del Medio Ambiente. Universidad Complutense de Madrid.

LAGO MONTERO, J.M. (2000). *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Editorial Aranzadi. Pamplona.

MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J.J. (1996). *La fiscalidad de las Aguas en España*. Revista Impuestos. Tomo I /1996.

MARTÍNEZ PUJALTE, V. (2000). *Análisis del sistema de financiación autonómica. Bases para un nuevo modelo*. Sevilla.

MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J. (1993). *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*. Fundación BBV. Bilbao.

MONASTERIO, C.; PÉREZ, F.; SEVILLA, J.V. y SOLÉ J. (1995). *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. IEF. Madrid.

MONASTERIO, C. y SUÁREZ, J. (1998). *Manual de Hacienda Autonómica y Local*. Editorial Ariel. Barcelona.

OCDE. (1993). *Fiscalidad y medio ambiente. Políticas complementarias*. París.

OPSCHOOR Y VOS. (1989). *Instruments économiques pour la protection et l'environnement*. OCDE. París.

ORÓN MORATAL, G. (1990). *Régimen fiscal del Juego en España*. Editorial Tecnos. Madrid.

PAJUELO MACÍAS, A. (1983). *Los tributos contra la contaminación como posibles "tributos propios" de las Comunidades Autónomas. Especial referencia a una Ley de Cataluña*. RHAL. N° 38.

PÉREZ, F. (1999). *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas; eficiencia y equidad*; en CASTELLS, A. y BOSCH, N. (Eds). *Desequilibrios territoriales en España y Europa*. Editorial Ariel. Barcelona.

PUY, P. y CORONA, J. (1997). *El nuevo modelo de financiación autonómica 1997/2001. Valoración crítica*. En II Asamblea de la Asociación Española de Economía Pública. Mimeo. Madrid.

ROSEMBUJ, T. (1988). *Elementos de Derecho Tributario*. Barcelona.

ROZAS VALDÉS, J. (1997). *El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica*. RDFHP. N° 24. 1997.

SANZ GÓMEZ, M^a.M. y LAGOS RODRÍGUEZ, G. (1994). *La imposición propia en el período definitivo*. PALAU 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública. N° 22.

VAQUERA GARCÍA, A. (1999). *Fiscalidad y medio ambiente*. Editorial Lex Nova. Valladolid.

VAZQUEZ BARQUERO, A. (2000). *Convergencia y desarrollo regional en Italia y España*. Servicio de Publicaciones Universitat Barcelona.

