

“FISCALIDAD AMBIENTAL: LA ECOTASA”

Germán Orón Moratal
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I de Castelló*

1. INTRODUCCIÓN

El tema que me corresponde desarrollar es un aspecto de la fiscalidad ambiental, la denominada “ecotasa”, que es un concepto jurídico indeterminado, tal como veremos después, indeterminación que no comporta que lo que se deba entender por fiscalidad ambiental sea mucho más determinado, como tampoco lo es el concepto de tributo ambiental o ecológico.

La fiscalidad ambiental puede referirse exclusivamente a tributos de marcado carácter ecológico, bien por la configuración de su hecho imponible, bien por el destino que se vaya a dar a la recaudación obtenida por un determinado tributo. Pero no sólo con la aplicación de un tributo o varios puede pretenderse proteger el medio ambiente, pues en la mayoría de los tributos existentes en nuestro sistema tributario puede penetrar la preocupación por la protección del medio ambiente con la introducción de medidas como las exenciones o los beneficios fiscales en la base o en la cuota, que incentiven determinadas conductas por los ciudadanos distintas de aquellas que pueden incidir negativamente en un crecimiento sostenible. Quedan pues fuera de esta ponencia, aunque es posible incluirlas dentro de la llamada fiscalidad ambiental, las posibles medidas de carácter medioambiental que puedan encontrarse en nuestro sistema tributario, ciñéndome a los tributos ecológicos que puedan reconducirse a lo que comúnmente se denomina “ecotasa”. Pero antes de ello es conveniente realizar unas breves consideraciones sobre por qué los poderes públicos deben preocuparse y destinar recursos a la conservación del medio ambiente.

En efecto, la conservación del medio ambiente no es en la actualidad una desiderata individual o social más o menos extendida, sino que es un deber que incumbe a todos, así como constituye también un deber para los poderes públicos

restaurar el medio "apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva", tal y como se prevé en el art. 45 de la Constitución⁽¹⁾.

En nuestra legislación anterior a la Constitución ya se encontraban disposiciones que contemplaban esta problemática, y como ejemplo, para el agua (que junto al aire y el suelo son los recursos principalmente afectados), podemos citar como más representativa el Decreto de 1 de febrero de 1952, donde se contemplaba la colaboración entre el Estado y los Municipios para la ejecución de obras de abastecimiento y saneamiento de aguas. A mayor abundamiento, esta ha sido una competencia que dentro de la organización de las Administraciones públicas ha estado tradicionalmente atribuida a las Entidades Locales, como en la actualidad lo confirma también el texto de la LBRL de 1985.

Estos deberes se han concretado más con la incorporación de España a la UE, pues en el mismo Derecho Comunitario originario está abordada la cuestión medio ambiental y positivizado el principio "quien contamina, paga" en el art. 174.2 del Tratado CE, al disponer que la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente se basará *en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga* ⁽²⁾. Son diversas las normas comunitarias aprobadas que conllevan para los Estados miembros el deber de cumplir determinados objetivos en plazos concretados, como sucede por ejemplo con la Directiva del Consejo, de 21 de mayo de 1991, sobre el tratamiento de aguas residuales urbanas.

Nos encontramos en este caso, por tanto, ante una auténtica toma en consideración por los poderes públicos de un problema para ser resuelto, inevitablemente, con financiación pública, sin predeterminarse necesariamente los recursos que se emplearán para subvenir tales gastos públicos⁽³⁾.

¹ El art. 45 CE dispone: "1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán 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.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado".

² Con palabras de T. ROSEMBUJ, "el criterio contaminador pagador entra en nuestro ordenamiento jurídico fundamental a través de la <<indispensable solidaridad colectiva>> en el derecho y deber de protección ambiental. Y enlaza con la capacidad económica a resultas de su aptitud o idoneidad para medir la capacidad contaminante de la actividad o de los sujetos llamados a contribuir al gasto público", *Los tributos y la protección del medio ambiente*, M. Pons. Madrid, 1995, pág. 79.

³ Sobre la consideración del medio ambiente como necesidad pública, vid. BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, "Gasto público y medio ambiente", en *Noticias de la UE*, núm. 122, 1995, pág. 29 y 30.

Siguiendo con el ejemplo de la citada Directiva 91/271, de 21 de mayo, estableció que los Estados miembros dispusieran de sistemas colectores, así como que las aguas que entren en dichos sistemas sean objeto, antes de verterse, de tratamiento secundario o más riguroso, según los casos, disponiendo el art. 19 que los Estados pusieran en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a la Directiva antes de 30 de junio de 1993.

Para acometer esas infraestructuras, en este y en otros casos, no siempre se hace referencia a los medios de financiación necesarios para su ejecución, lo cual podría hacer pensar que será con cargo al presupuesto de ingresos del ente público que deba realizar las obras necesarias con lo que se financiará, aunque es frecuente contemplar la colaboración en su ejecución con fondos de los Presupuestos Generales del Estado y con los Fondos de Cohesión, además de contemplar el traslado del mayor coste a los particulares, con la imposición de nuevas cargas tributarias. Así ha sucedido con el saneamiento de aguas, donde el Plan español que contemplaba medidas de fomento de la reducción progresiva de la carga contaminante, señala que: *"El ahorro de agua, y sobre todo, la descontaminación, se verán incentivados por el establecimiento en todo el territorio nacional de una figura de canon de saneamiento, entendiéndose como tal una figura impositiva que grava la contaminación producida por el agua que se vierte. ...En particular la implantación generalizada de la mencionada figura de canon por parte de las Comunidades Autónomas será condición imprescindible para la aplicación de las ayudas estatales"*.

En el Quinto programa de Acción Comunitaria, "Hacia un desarrollo sostenible"⁽⁴⁾, ya se contemplaba el empleo de medidas tributarias en la política ambiental, con referencia expresa a la contaminación de las aguas. Es importante destacar lo que allí se dice sobre los tributos para incidir en comportamientos respetuosos con el medio ambiente, tanto por lo que ello significa, como porque también se pone de manifiesto el trasfondo del principio "quien contamina, paga", pues junto a la pretendida protección del ambiente se descubre la finalidad de no alterar la condiciones de competencia entre las distintas empresas de los Estados miembros. Concretamente en el apartado 7.4 del V Programa se postulan medidas tributarias en los siguientes términos:

"La primera categoría relevante de instrumentos económicos son las tasas e impuestos. Se trata de instrumentos bien estudiados que se usan, por

⁴ 93/C 138/01 Resolución del Consejo y de los Representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de febrero de 1993, sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible (DOCE, Serie C, 138, de 17 de mayo de 1993).

ejemplo, en el terreno de la contaminación de las aguas. Se crearon primordialmente para obtener los fondos necesarios para operaciones de limpieza e infraestructuras tales como las plantas de tratamiento de aguas, y seguirán teniendo importancia para estos fines y otros similares, como la eliminación de residuos. Sin embargo, de conformidad con el principio "quien contamina, paga", estas tasas deberían adaptarse progresivamente para disuadir de la contaminación en la fuente y fomentar unos procesos de producción limpios mediante reacciones adecuadas del mercado.

*La responsabilidad de los impuestos y tasas por emisiones procedentes de fuentes estacionarias ha correspondido hasta ahora a las autoridades nacionales y municipales. Consecuentemente, estas tasas se han difundido más y tienen auténticas repercusiones sobre el medio ambiente; generan por tanto unos mayores ingresos financieros y **podrá requerirse cierto grado de intervención a nivel comunitario para asegurar que los sistemas de tasación se diseñen de forma transparente y comparable, y para evitar distorsiones de la competencia dentro de la Comunidad** (por ejemplo, en los casos de la contaminación del agua y del aire), sobre todo cuando se trata de emisiones o vertidos procedentes de fuentes móviles".*

Estas consideraciones del Programa, obviamente, representan un acicate para aquellos Estados miembros que aún no dispongan de tributos ambientales para proceder, por tanto, a su establecimiento.

En esta línea puede citarse también las diversas propuestas de Directivas comunitarias en materia de imposición sobre el dióxido de carbono y sobre la energía de 1992 y 1995 (respectivamente de 30 de junio de 1992, COM (92) 226 final y 10 de mayo de 1995, COM (95) 172 final), donde se regula la "ecotasa" comunitaria, de marcado carácter extrafiscal (su finalidad es reducir las emisiones contaminantes y no incrementar la recaudación), invocando la primera el principio de neutralidad fiscal, y señalando que la creación del nuevo impuesto debería "compensarse mediante incentivos fiscales o deducciones de impuestos o de otras exacciones públicas", como la reducción de impuestos indirectos o las cotizaciones sociales. Sobre estas materias no debe olvidarse que existen impuestos especiales de fabricación que recaen sobre hidrocarburos y sobre la electricidad.

En esta línea, en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social "Política fiscal en la Unión Europea- Prioridades para los próximos años" de 23 de mayo de 2001, COM (2001) 260 final, y refiriéndose a los impuestos medioambientales y sobre los productos energéticos, se dice que "la Comisión propuso en 1997 una Directiva del Consejo (COM 1997, 30) para reestructurar el marco comunitario de

*imposición de los productos energéticos, con el objeto de ampliar el ámbito de las Directivas relativas a los hidrocarburos a otras fuentes energéticas, por ejemplo el carbón, la electricidad y el gas natural, y de incrementar los impuestos sobre consumos específicos mínimos comunitarios sobre los productos energéticos. Para aspirar a la introducción gradual del principio “el que contamina paga”, esta propuesta permitiría tanto reestructurar los sistemas impositivos nacionales como lograr ciertos objetivos políticos en el campo del empleo, el medio ambiente, el transporte y la energía y mejorar el funcionamiento del Mercado Interior. **Un elemento fundamental de la propuesta es la recomendación de que los Estados miembros, al aplicar la Directiva, eviten cualquier aumento en su presión fiscal global.** Investigaciones macroeconómicas sugieren que una reforma estructurada, que supusiera la introducción de “impuestos ecológicos” y redujera la presión fiscal sobre la actividad laboral, conduciría, en determinadas circunstancias, al dividendo doble, produciendo beneficios para el empleo y el medio ambiente”.*

Para ir centrándome en el tema que se me ha asignado, debo aclarar que el término “ecotasa” se ha acuñado como consecuencia de una transposición automática e irreflexiva del inglés “ecotax”, siendo más apropiada la expresión de tributo ecológico, y que éste tenga la naturaleza de tasa o impuesto vendrá dado por la estructura de su hecho imponible, puesto que la ecotasa no es ninguna categoría tributaria, que siguen siendo tres (tasa, contribución especial e impuesto), y si en algún tributo ecológico puede apreciarse cierta intencionalidad de recuperar costes que generan conductas irrespetuosas con el medio ambiente y que son objeto de gravamen, en otras la conducta es indicativa de capacidad económica, y su recaudación es destinada a financiar actuaciones relacionadas con el medio ambiente. Es más, en la medida que en un tributo ecológico la capacidad económica no se tenga presente debería hablarse de prestación patrimonial pública ecológica, y no de tributo ecológico.

En este punto es clásica, aunque no pacíficamente asumida, la distinción entre tributos ecológicos incentivadores (además de generar ingresos para financiar actividades medioambientales sirven para sensibilizar a los obligados al pago de las consecuencias nocivas de sus comportamientos) y redistributivos (recuperan el coste de los daños ambientales a cargo de los contaminantes y pretenden convertir en antieconómico desarrollar conductas de ese tipo).

En la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre “Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: integración de las cuestiones medioambientales en la política económica” de 20 de septiembre de 2000, COM (2000) 576 final, se dice que un “*impuesto ecológico puede definirse como un impuesto cuya base impositiva es una unidad física (o equivalente) que tiene una repercusión negativa probada sobre el medio*

ambiente. Esta definición destaca la posible repercusión de un impuesto sobre actividades perjudiciales para el medio ambiente, en vez del nombre dado al impuesto o su propósito declarado. Partiendo de esta definición, la Comisión, ha establecido en colaboración con otros organismos internacionales, una clasificación de los impuestos ecológicos que comprende cuatro partes principales: los impuestos energéticos (principalmente sobre carburantes), sobre transportes, sobre la contaminación y sobre los recursos naturales”.

Me ocuparé, por tanto, de aquellos tributos, estatales o autonómicos --excluido el canon de saneamiento de aguas⁵-- que pueden ser calificados de ecológicos, para finalizar con una reflexión final sobre los mismos a la vista de las recomendaciones europeas.

2. EL CANON DE TRASVASE DEL PHN⁶

La Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, recoge el principio de recuperación de costes, de similar inspiración al del régimen financiero de las tasas, y por tanto de marcado carácter conmutativo, aunque entre esos costes no se incluyen sólo los económicos de la prestación de servicios o realización de actividades (como ocurre en las tasas), sino también costes medioambientales. En las consideraciones tomadas en cuenta para la adopción de la Directiva, se señala que el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos asociados a los daños o a los efectos adversos sobre el medio acuático, deben tenerse en cuenta, en particular, en virtud del principio de que quien contamina paga⁽⁷⁾; concretando su régimen jurídico en el art. 9 y en el anexo III, que ha

⁵ De él me he ocupado en “Financiación del saneamiento y depuración de aguas residuales, en *REALA*, núm. 269, 1996, pág. 9.

⁶ De este tributo y otras cuestiones que suscita la Ley del Plan Hidrológico Nacional me he ocupado anteriormente en el trabajo “Sobre financiación de infraestructuras hidráulicas y el principio de recuperación de costes”, en *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 3, 2001, pág 9 y ss.

⁷ Más imperativa resultaba la inicial propuesta de Directiva del Consejo de 26 de febrero de 1997 (D.O. 184, del 17 de junio) pues pretendía obligar a los Estados miembros a garantizar para el año 2010 la plena recuperación de todos los costes de todos los servicios relacionados con el uso del agua en general (servicios de captación, distribución, recogida y tratamiento, así como costes ambientales y vinculados al agotamiento de recursos), recuperándolos de todos los usuarios y por sector económico, dividiéndose todos los usos del agua en, al menos, los tres sectores siguientes: hogares, industria y agricultura.

El objetivo, expresamente declarado en la exposición de motivos de la documentación presentada por la Comisión era “reducir las ayudas estatales directas, generalmente sufragadas por los ingresos fiscales, las subvenciones cruzadas entre sectores económicos y las subvenciones entre usuarios actuales y futuros”. “La aplicación de la tarificación de recuperación íntegra del coste por sector económico pretende aumentar la transparencia de las transacciones financieras implicadas. La transparencia es importante, en particular para

resultado mucho menos exigente que la propuesta de Directiva, al disponer que los Estados garanticen para el año 2010 una *contribución adecuada* de los diversos usos del agua a la recuperación de los costes, pudiendo tener en cuenta para ello efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas de la región o regiones afectadas⁽⁸⁾.

La Ley 10/2001, de 5 de julio, del Plan Hidrológico Nacional (PHN) invoca expresamente el principio de recuperación de costes proclamado en la Directiva, señalando que el régimen económico-financiero regulado en la Ley se rige por los principios de recuperación de costes en línea con lo establecido por la Directiva marco de Aguas, así como el principio de solidaridad, promoviendo un desarrollo conjunto de las cuencas cedentes y receptoras, y disponiendo el art. 12 que las transferencias de recursos hídricos entre cuencas deberá someterse igualmente al principio de recuperación de costes.

Nos encontramos ante la conjugación de dos principios, el de recuperación de costes y el de solidaridad, que no son fácilmente compaginables, y que relacionados con figuras tributarias, podemos decir que el primero es más propio de las tasas y el segundo de los impuestos. Ahora bien, en mi opinión, la solidaridad no sólo comporta actuaciones en favor de los más desfavorecidos, sino que también conlleva que la colectividad no soporte lo que los individuos

evaluar los temas de falseamiento de la competencia, en todos los usos del agua no domésticos”. Como decía en un trabajo anterior, “Fiscalidad sobre el aprovechamiento de aguas para regadío”, en *Actas de las II Jornadas de Derecho Agrario. Problemas jurídicos actuales del aprovechamiento del agua en la agricultura*, Logroño, 1998, pág. 161, “Sin duda actuaciones de este tipo pueden llevar a una menor carga tributaria en los impuestos directos sobre la renta de las personas que la obtienen por encima del mínimo vital, pero también a un incremento de los costes para los usuarios de agua, que indudablemente son bastantes más que los anteriores. Probablemente también, así no se falsee la competencia entre quienes desarrollan actividades económicas... pero para ello sería necesario que las características climatológicas y de pluviosidad fuesen las mismas, no sólo en España sino en todos los países miembros de la Unión Europea, lo cual todavía no está en manos de los poderes públicos, ni tan siquiera los comunitarios europeos. La regresividad y la discriminación están servidas”.

No obstante, también debe señalarse que el art. 12 de la propuesta, que establecía esa obligación, también establecía un régimen de posibles excepciones a la rigidez del régimen general.

⁸ En concreto el art. 9, rubricado “*Recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua*”, en su núm. 1 dispone: “Los Estados tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al anexo III, y en particular de conformidad con el principio de que quien contamina paga.

Los Estados miembros garantizarán, a más tardar en 2010:

- que la política de precios del agua proporcione incentivos adecuados para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos y, por tanto, contribuyan a los objetivos medioambientales de la presente directiva,

- una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industria, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga.

Al hacerlo, los Estados miembros podrán tener en cuenta los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas de la región o regiones afectadas.”

por sí solos y sin esfuerzos discriminatorios puedan alcanzar. Indudablemente, recuperar el coste de todos los servicios del agua en todos los casos y en su integridad puede ser insolidario, pues no todos los individuos pueden disponer y alcanzar por sí mismos el uso de recursos hídricos. Además, no acierto a entender cómo compatibilizar la declaración de interés general de las obras de infraestructuras hidráulicas (como hace el art. 21 LPHN), con la recuperación íntegra de costes. ¿Si son de interés general, por qué deben financiarlas exclusivamente los usuarios? Parece lógico que los usuarios y beneficiados por las infraestructuras *contribuyan* a la financiación, no que las financien en su totalidad, circunstancia que únicamente debiera darse en aquellos casos en que las obras sólo les afectaran o beneficiaran a ellos, y no a la colectividad. La recuperación de costes, salvo excepciones, no debiera ser total, sino parcial⁹).

Como ha insistido S. MARTÍN-RETORTILLO¹⁰, de los acuerdos y pactos entre usuarios y beneficiarios de obras hidráulicas con las Administraciones implicadas para la financiación de aquellas¹¹, se ha pasado a la tributarización del régimen jurídico de la financiación de las obras hidráulicas. En concreto, cabe citar el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, regulados por la Ley de Aguas¹², a los que hay que añadir el nuevo canon del trasvase establecido por la LPHN.

Por lo que se refiere al **canon del trasvase**, regulado en el art. 22 de la LPHN, se establece como “tributo ecológico” y se le atribuye legalmente la naturaleza de “tasa”, lo que contrasta con el canon de regulación y tarifa de utilización, y con otros cánones de trasvase establecidos con anterioridad¹³,

⁹ Resulta claramente expresivo el trabajo de E. ARGULLOL MURGADAS y J. GUTIÉRREZ MUÑOYERRO, “El régimen económico-financiero en el plan hidrológico nacional”, en la obra colectiva *El Plan hidrológico nacional*, Civitas, 1993, y por tanto realizado antes de la formulación normativa del principio de recuperación de costes, ya que las hipótesis que se contemplan parten de la contribución parcial a la financiación de los costes, sin perjuicio de la adopción de medidas que incentiven el ahorro del recurso y penalizase el despilfarro, vid. especialmente pág. 208-212.

¹⁰ *Las obras hidráulicas...* cit. pág. 79-80, y en sus obras anteriores *Aguas públicas y obras hidráulicas*, Tecnos, Madrid, 1966, pág. 59 y ss y *Derecho de aguas*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 488 y ss.

¹¹ Especial repercusión tuvo en el verano del 2001 el acuerdo entre el Estado, los usuarios del Júcar e Iberdrola sobre el embalse de Alarcón, por el que los particulares que lo financiaron lo ceden a la Administración estatal durante 60 años, quedando los usuarios durante ese período exonerados del abono de los gastos e inversiones relacionados con la gestión y explotación del embalse.

¹² De estos tributos, conforme al régimen que tenían antes de la modificación introducida en 1999, me he ocupado con mayor detalle en “Fiscalidad sobre el aprovechamiento de aguas para regadío”, cit., si bien bastantes de los problemas que suscitaba la anterior regulación se han abordado y resuelto en el nuevo régimen.

¹³ Además de la inexistencia en leyes anteriores de calificación expresa alguna sobre la categoría tributaria en la que encuadrar el correspondiente canon, tampoco ha estado prevista compensación ambiental alguna. Así puede constatar en la Ley 52/1980, de 16 de octubre, de regulación del régimen económico de la explotación del acueducto Tajo-Segura, que estableció una tarifa de conducción; el canon establecido en la ley 18/1981, de 1 de julio, sobre actuaciones en materia de aguas en Tarragona, y cuya distribución ha sido objeto de modificación conforme a la Disposición Adicional 2ª de la LPHN; o, por último, el canon de trasvase establecido por la Ley

pues como veremos también se destina a cubrir inversiones, además de presentar otras notas que permiten atribuirle carácter extrafiscal ecológico para compensar los costes ambientales de las cuencas cedentes. Por otro lado, este canon será compatible, en su caso, con el canon de regulación y tarifas de utilización (art. 19.4 y 22.9 LPHN), cuando en el trasvase se utilicen infraestructuras existentes.

Su hecho imponible está constituido por la puesta a disposición por la Administración hidráulica del agua trasvasada a los usuarios del trasvase, en origen de toma; y contribuyentes son los usuarios de las aguas trasvasadas y sustitutos, en su caso, las entidades diferentes de la Administración del Estado a quienes se haya encomendado la ejecución y gestión de las infraestructuras del trasvase. Es de carácter periódico y se devengará el 31 de diciembre de cada año por el importe correspondiente al consumo real, durante el mismo, de agua trasvasada.

La singularidad del canon se encuentra en su doble componente cuantificador, pues su importe será el resultado de sumar la “cuota de utilización” del trasvase (importe para compensar los costes de la inversión repercutibles y la gestión de las infraestructuras) y la “cuota ambiental” (importe para compensar los costes medioambientales que se generen en las cuencas cedentes). Mientras la cuota de utilización está en función de la combinación de diversos elementos (gastos de funcionamiento y conservación, administración, coste de las inversiones repercutibles) y con el criterio de autofinanciar el servicio, la cuota ambiental es una cuota fija por metro cúbico trasvasado --actualizable por Ley de Presupuestos-- de 3 céntimos de euro.

Sin ser esta última una cantidad despreciable, dado que la efectividad del trasvase no será inmediata, y a pesar de la posible actualización, hubiese sido más razonable esperar para su fijación a la realización de estudios que cuantifiquen el coste medioambiental --reparable y no reparable-- y a la proximidad del momento de poder aplicarse, pues según el tiempo que transcurra hasta la finalización de las obras --aún no iniciadas-- el simple efecto de la inflación puede convertir en irrisorio el importe fijado, además de que el citado coste medioambiental siempre estará en relación directa con el volumen de agua trasvasada, y ésta última, sin duda, estará en función también del precio último que conlleve para el usuario, y en el momento actual es difícil predecir el comportamiento de los usuarios al pasar de la utilización del recurso hídrico con un coste bajo a uno mayor, que normalmente llevará aparejada la contención en el consumo, no sólo en el que en ocasiones es innecesario o supérfluo, sino en el irracional, como ocurre con el “riego a manta”, a pesar de los avances tecnológicos actuales.

17/1995, de 1 de junio, de transferencia de volúmenes de agua de la cuenca del río Guadiaro a la cuenca del río Guadalete.

Sin embargo, el problema que presenta la cuota ambiental desde mi punto de vista no es el de su existencia, sino el de su destinatario u obligado al pago. Que un clima benigno y seco sirva de llamada a numerosos ciudadanos o comporte la posibilidad de realizar determinados cultivos y por ello se requiera un mayor volumen de agua, optándose por la solución del trasvase, no debiera recaer exclusivamente sobre los usuarios la cuota medioambiental, sino más bien y encontrándonos ante diversas Comunidades Autónomas implicadas y diversas Entidades locales, la cuota ambiental debiera ser hecha efectiva por las Administraciones territoriales receptoras, pues en definitiva también en ellas van a repercutir las ventajas de disposición de mayores cantidades de agua, y de ese modo no se producirá la discriminación entre usuarios de agua trasvasada y usuarios de recursos hídricos propios. La Comunidad Autónoma y en su caso las Entidades locales receptoras, con cargo a su presupuesto de ingresos debieran hacer frente a esa cuota ambiental, cuyo importe se destina a compensar a las cuencas cedentes⁽¹⁴⁾.

La cuota de utilización, que como se ha dicho se determinará atendiendo a la autofinanciación del servicio, además de a criterios de racionalización del uso del agua y equidad en el reparto de obligaciones, teniendo en cuenta especialmente el consumo efectivo del agua trasvasada y el uso al que la misma se destine, no ha introducido sin embargo ninguna de las previsiones que el Derecho Comunitario realiza para modular el principio de recuperación de costes, y como si de la propuesta de Directiva marco de aguas se tratara, la LPHN no incorpora excepción alguna a que los usuarios soporten en su integridad el coste de todos los servicios relacionados con el agua. Dada la vigencia y en su caso prevalencia de este Derecho comunitario, por no ser

¹⁴ El art. 23 de la LPHN dispone: “*Compensaciones de carácter ambiental a las cuencas cedentes*”. La cuota ambiental del canon del trasvase se destinará íntegramente a compensar ambientalmente a las cuencas cedentes por las aguas trasvasadas, conforme a los siguientes principios:

1. El importe recaudado por la cuota ambiental, se ingresará en una cuenta especial del organismo de cuenca o, en su caso, Administración hidráulica, de las cuencas cedentes en proporción al volumen transferido de cada una de ellas, y sólo se podrá destinar a las actuaciones previstas en este artículo.

2. La compensación de carácter ambiental, será gestionada por el Organismo de cuenca y se destinará exclusivamente a actuaciones ambientales vinculadas a los usos del agua, en particular, a la recuperación ambiental del recurso y de su entorno, la protección del dominio público hidráulico, la mejora de la calidad del agua y la restauración hidrológico-forestal y ordenación ambiental en la cuenca cedente. La fijación de dichas actuaciones se hará de forma coordinada con las Comunidades Autónomas y las organizaciones representativas de las Corporaciones locales de las cuencas cedentes en la forma que reglamentariamente se determine.

3. El reparto de la compensación de carácter ambiental entre los territorios de las distintas Comunidades Autónomas de la cuenca cedente se hará con criterios de proporcionalidad en relación a su superficie en la misma. También se tendrá en cuenta el ámbito territorial en el que se produzca la captación de las aguas trasvasadas.

4. Las actuaciones realizadas con cargo a la compensación ambiental, serán adicionales de las que, con carácter general, se realicen en las cuencas hidrográficas cedentes con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.”

necesaria la incorporación del mismo al texto de una ley de origen interno, cabe esperar que sí sea tenido en cuenta a la hora de la cuantificación concreta en la vía reglamentaria. Reglamento que deberá ser también el que fije el período máximo de amortización de las obras, como de modo semejante ocurre en el canon de regulación y tarifa de utilización, aunque aquí nos encontramos con una situación bien distinta. En efecto, la cuota de *utilización*, especialmente debe atender en su cuantificación al consumo específico del agua trasvasada, circunstancia que sólo es tenida en cuenta en los cánones de la Ley de Aguas como factor corrector según el consumo sea superior o inferior a las dotaciones de referencia fijadas. En consecuencia, nos encontramos ante un supuesto en que la utilización efectiva del agua comportará la aplicación del tributo, no siendo suficiente ser beneficiario potencial de las infraestructuras para el trasvase, lo que comporta una mayor indeterminación en la fijación del período de amortización y de la recuperación correspondiente.

En consecuencia, las infraestructuras sólo serán costeadas por los usuarios en la medida que resulten tales, pues si no los hay no podrá el ente público que anticipó su importe recuperarlo. Lógicamente, si no hay utilización de agua trasvasada, tampoco habrá cuota ambiental. Por ello, puede decirse que siendo la existencia de consumo la determinante de la aplicación del tributo, predomina el carácter ambiental del mismo frente al carácter de la financiación de obras hidráulicas y gastos de conservación y funcionamiento, pues si no hay consumo no habrá degradación de las cuencas cedentes, y no se aplicará el tributo, y sin embargo las infraestructuras hidráulicas existirán, deberán estar en condiciones de funcionar, y sus costes no podrán repercutirse por falta de usuarios.

3. TRIBUTOS AUTONÓMICOS SOBRE LA CONTAMINACIÓN

Es en diversas manifestaciones del poder tributario autonómico donde podemos encontrar la existencia de tributos que pueden haber recibido la denominación coloquial de “ecotasa”. Quizá el más afamado, por la reciente polémica en la que se ha visto envuelto, y cuya adecuación al texto constitucional deberá decidirla el Tribunal constitucional, ha sido el impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento establecido por la Ley 7/2001 del Parlamento de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. De momento el Tribunal Constitucional levantó la suspensión, por lo que se ha podido aplicar ya este verano pasado, y en el mes de agosto, el comisario europeo de Mercado Interior respondió a un eurodiputado español que este impuesto no tiene las características del Impuesto sobre el valor añadido, y por lo tanto no es incompatible con el mismo, considerando improbable que afecte a la libertad de establecimiento. Este impuesto tiene por objeto el gravamen de las estancias

hechas en establecimientos turísticos situados en el territorio de las Islas Baleares (con unas cuotas que oscilan de 0,25 a 2 euros por día de estancia), afectándose su recaudación a la dotación del Fondo de rehabilitación de espacios turísticos, que podrá financiar total o parcialmente proyectos o actuaciones de las enumeradas en el art. 19 de la Ley, donde se evidencia la finalidad medioambiental del impuesto.

Pero no es esta modalidad impositiva la que va a centrar mi atención, sino los diversos impuestos establecidos por Comunidades como Galicia, Extremadura, Castilla-La Mancha, Murcia, y también Baleares, aunque sobre el de esta Comunidad ya se pronunció el Tribunal Constitucional declarándolo inconstitucional y nulo. Nos encontramos, pues, ante realidades tributarias y no meras propuestas como en el seno de las Instituciones europeas.

Dentro de los distintos tributos a los que nos vamos a referir debe diferenciarse los que inciden sobre la contaminación, de los que lo hacen sobre las instalaciones contaminantes. Por un lado, en el primer grupo, están el impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia (aprobado por Ley 12/1995, de 29 de diciembre) y el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Ley 11/2000, de 26 de diciembre). En ambos casos el impuesto se exige por la emisión de sustancias contaminantes (y además en Castilla-La Mancha por la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos), siendo relevante para la cuantificación la cantidad de sustancias contaminantes emitidas. En el segundo grupo lado se encuentran el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (establecido por Ley 12/1991, de 12 de diciembre y declarado inconstitucional por la sentencia de 30 de noviembre de 2000, con base en una interpretación del art. 6.3 de la LOFCA¹⁵ no compartida por todos los miembros, como evidencian los votos particulares), y el también impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad de Extremadura (aprobado por Ley 7/1997, de 29 de mayo), que no coincide exactamente con el balear, como ha puesto de relieve CHECA GONZÁLEZ¹⁶; en la Exposición de Motivos de la Ley dice inspirarse en los avances de la normativa europea, “la llamada ECOTASA”; a diferencia de los anteriores, el hecho imponible se integra por la titularidad por el sujeto pasivo de elementos patrimoniales que se encuentren afectos a la realización de actividades de

¹⁵ En virtud del cual “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 en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

¹⁶ En *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 106.

producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas, y en su cuantificación se toma como punto de partida el valor productivo de tales elementos patrimoniales.

Junto a estos impuestos debe mencionarse la Ley de la Asamblea Regional de Murcia 1/1995, de 8 de marzo, de protección ambiental, cuyo art. 45 crea tres cánones por contaminación ambiental (por la producción y vertidos de residuos sólidos industriales; por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera; y por vertidos al mar), si bien realiza una regulación legal tan parca que difícilmente puede admitirse que respeta las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que por lo que se refiere a la cuantificación hay una remisión prácticamente en blanco al reglamento. Más coherente resulta sin embargo La Ley del Parlamento de La Rioja 5/2002, de 8 de octubre, de protección del Medio Ambiente en La Rioja, cuyo art. 47, sin establecer tributo alguno, se limita a establecer que mediante ley se regularán las formas de contaminación ambiental que devenguen el correspondiente canon a favor de la Administración regional, independientemente de los demás tributos que sean exigibles para dichas actividades por otros conceptos.

En resumen, en la actualidad son únicamente tres las Comunidades Autónomas en las que existen tributos que inciden sobre actividades que perturban el medio ambiente (Galicia, Extremadura y Castilla-La Mancha), y de ellas, dos tienen en cuenta la incidencia negativa en el medio ambiente, de forma que a menor contaminación menor será el gravamen. En concreto en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica se afirma que un gravamen sobre las emisiones permite actuar desde el inicio de las emisiones contaminantes y puede hacerse de forma progresiva, con lo que, en un primer momento *“el gravamen operará como un instrumento de recuperación de los costes que conlleva la política medioambiental y los correspondientes controles y, más adelante, se convierte en un auténtico instrumento regulador que favorecerá la limitación de las emisiones, como sucede con una sanción. En suma, el objetivo principal de este tributo no es alcanzar un volumen determinado de recursos monetarios. El fin que se procura es conseguir que las empresas afectadas adopten, en un plazo corto, las medidas anticontaminantes precisas para disminuir sustancialmente las emisiones señaladas”*. En la Ley castellano-manchega se dice que con el establecimiento del impuesto *“se pretende revertir a los ciudadanos de Castilla-La Mancha una parte de los costes que soportan como consecuencia del ejercicio de actividades contaminantes o generadoras de riesgos para el entorno natural, al mismo tiempo que introducir un nuevo instrumento con el que contribuir a frenar el deterioro medioambiental”*.

De este catálogo de tributos, cuando menos curiosa, resulta la circunstancia de que únicamente el de Galicia no haya sido recurrido ante el Tribunal Constitucional, y si bien podemos saber al leer los fundamentos jurídicos por qué se recurrieron los otros, en este caso nos encontramos ante una falta de acción, y las razones por las que no se recurrió sólo pueden estar en que no se consideró contrario al texto Constitucional por quien estaba legitimado para recurrir. Desde las Comunidades Autónomas en alguna ocasión se ha querido poner de relieve que las razones de los recursos se encuentran en la no coincidencia en el color ideológico del Gobierno de la Nación y del Gobierno de la Comunidad Autónoma en el momento de la aprobación de la Ley autonómica impugnada, circunstancia que no se dio sin embargo en el caso del impuesto gallego.

En mi opinión, estos impuestos no vulneran el texto constitucional, ni tampoco el bloque de constitucionalidad, pues la vulneración del art. 6.3 de la LOFCA apreciada por el Tribunal constitucional en el impuesto balear creo que no es tal, pues además de entender que no hay coincidencia de materia imponible con las gravadas por las entidades locales, ninguno de los impuestos autonómicos contemplados comporta una merma o reducción en los ingresos tributarios municipales, por lo que no sería necesaria la previsión o autorización por una ley del Estado.

Ahora bien, como es fácil intuir estos impuestos se han establecido por las Comunidades Autónomas para evitar ciertas conductas perniciosas para el medio ambiente, o para obtener recursos con los que atender a la necesidad pública de conservar el medio, pero no han ido acompañados de la reducción de otras cargas tributarias. En cambio, como hemos visto en las propuestas comunitarias, invocando la neutralidad, se pretende introducir un nuevo tributo, pero reduciendo otras cargas tributarias, lo cual puede tener efectos regresivos, en la medida que el tributo ecológico generará ingresos en tanto subsistan las conductas contaminantes, pero si estas se reducen también lo harán los ingresos, y por tanto también la posibilidad de atender otros gastos públicos; en la medida que reducidas otras cargas tributarias por la aparición del nuevo impuesto armonizado, y en su caso con posterioridad reducidas a su vez las conductas contaminantes, los ingresos tributarios serán menores, y con ello tendremos como resultado que los sujetos beneficiados por la reducción fiscal son los sujetos excontaminadores. Y todo ello sin entrar a valorar el efecto regresivo que por sí mismo puedan tener ciertos tributos ambientales si es posible trasladar vía precio el coste que tiene para el sujeto pasivo, como acertadamente ha denunciado BORRERO MORO¹⁷.

¹⁷ En *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 102.

En los últimos años, España ha venido oponiéndose casi en solitario a la implantación del impuesto ecológico armonizado sobre la energía, aunque entre los Estados defensores no hay unanimidad en cuanto a qué actividades quedarían gravadas por provocar mayor impacto ambiental.

En resumen, y concluyendo ya, la proliferación de tributos ambientales, u otros tributos relacionados con el desarrollo de determinadas actividades por las Administraciones públicas no debe hacernos olvidar lo obvio y evidente, y que no es otra cosa que por ahora la mejor forma de cumplir con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es hacerlo de conformidad con la capacidad económica, por ser el medio más adecuado para medir la solidaridad, fundamento del deber de contribuir, lo que conviene recordar para que no sea que lo urgente no nos deje ocuparnos de lo importante.