

## **ESTUDIS**



## LA IMPOSICIÓ MEDIAMBIENTAL A LA COMUNITAT AUTÒNOMA D'ARAGÓ. ANÀLISI DELS IMPOSTOS MEDIAMBIENTALS CREATS PER LA LLEI 13/2005 DE 30 DE DESEMBRE

Montserrat Aymà i Barbany\*

### Sumari

- I. Introducció
- II. Fiscalitat ambiental a la Comunitat Autònoma d'Aragó  
Menció especial dels paràmetres constitucionals relatius a la potestat tributària autonòmica
- III. Impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable
  - 3.1. Fonament
  - 3.2. Fet imposable
  - 3.3. Subjectes passius
  - 3.4. Elements de quantificació
  - 3.5. Anàlisi constitucional
- IV. Impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera
  - 4.1. Fonament
  - 4.2. Fet imposable
  - 4.3. Subjectes passius
  - 4.4. Elements de quantificació
  - 4.5. Anàlisi constitucional

---

\* Montserrat Aymà i Barbany, advocada i economista. Departament d'Economia i Finances de la Generalitat de Catalunya, Rambla de Catalunya, 19-21, 08007 Barcelona, montseayma@icavor.com. Article rebut el 22.05.2007.

- V. Impost mediambiental causat per les grans àrees de venda
  - 5.1. Fonament
  - 5.2. Fet imposable
  - 5.3. Subjectes passius
  - 5.4. Elements de quantificació
  - 5.5. Anàlisi constitucional
- VI. Disposicions comunes relatives a l'obligació tributària i a la gestió de l'impost
- VII. Conclusions
- VIII. Bibliografia

## I. Introducció

Entendre el dret com la regulació de la convivència en societat implica la necessitat de recollir en un marc normatiu precís aquells aspectes presents en la mateixa societat; aspectes, però, que òbviament evolucionen en el temps, així com l'èmfasi que se'ls dedica. En aquest sentit és, doncs, en el que destaca la figura mediambiental, en tant que s'ha observat al llarg de les darreres dècades una evolució quant a la seva consideració per part de la comunitat. En concret, és entorn dels anys setanta quan apareix una conscienciació de crisi ecològica a determinats països, la qual es tradueix en una primera conferència sobre medi ambient a Estocolm l'any 1972.<sup>1</sup> I la seva importància ha aconseguit tal nivell, que actualment es considera com un «valor» més de la societat, en tant que ja no es tracta solament de la protecció estricta del medi ambient, sinó que abasta conceptes més amplis, com la qualitat de vida. Amb més detall, i en relació amb la normació de la matèria, va sorgir la consideració del dret del medi ambient com una nova branca de l'ordenament jurídic; tot i que actualment es parla de l'anomenada «*ecologització del dret*», en el sentit que es tracta d'una branca horitzontal que interessa totes les disciplines, i no solament uns especialistes ambientalistes.

En el nostre cas, el que ens interessa observar aquí és la manera com els aspectes mediambientals s'han intentat protegir des del punt de vista de la fiscalitat, atès que aquesta és una de les formes més utilitzades pels governs de les distintes comunitats autònomes. En concret, la majoria d'elles –i en virtut del repartiment competencial de l'Estat de dret i dels principis constitucionals i financers establerts en la Constitució– han regulat tributs propis que graven fets susceptibles de causar un dany al medi ambient.

Ara bé, els estudis referents a l'anàlisi dels diferents tributs ambientals aprovats en cadascuna de les CA són abundants,<sup>2</sup> de manera que ens centrarem –en aquest cas– en l'actualització de la fiscalitat aragonesa.<sup>3</sup>

1. En sentit estricte, la Conferència d'Estocolm de 1972 tractava sobre el mitjà humà –i no de medi ambient–, i s'hi va fer constar la polarització de prioritats entre els països desenvolupats i els països en via de desenvolupament, els quals propugnaven com a objectius per assolir la protecció del medi ambient, els primers, i el desenvolupament econòmic, els darrers. Cal dir que aquesta polarització es va superar amb la Comissió Brundtland i la Conferència de Rio de Janeiro de 1992, la qual ja es va anomenar «*sobre el medi ambient i el desenvolupament*».

2. Un dels llibres que ofereix una extensa descripció dels tributs ambientals autonòmics és: Castillo i Solsona, Mercè et al. *Fiscalitat autonòmica i medi ambient*. Barcelona: Atelier, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, 2002.

3. En concret, el present estudi es pot considerar una actualització de l'article del Dr. José A. Rozas Valdés, «Riesgo de contaminar y tributos autonómicos», publicat a la revista d'actualitat fiscal *Quincena Fiscal* (número 2) el gener del 2006.

Des del punt de vista del dany ambiental gravat, ens trobem que de l'anàlisi dels diferents tributs existents es pot destacar una tipologia clara. És a dir, es tracta –en la majoria dels casos– bé d'impostos sobre l'aigua, impostos sobre emissions a l'atmosfera, impostos sobre les activitats i instal·lacions molestes i de risc, impostos sobre dipòsit i emmagatzematge de residus, o bé d'impostos sobre prestacions turístiques. En relació amb el nostre objecte d'anàlisi, la Llei 13/2005, de 30 de desembre, de mesures fiscals i administratives en matèria de tributs cedits i tributs propis de la Comunitat Autònoma d'Aragó<sup>4</sup> –i deixant de banda que modifica determinats tributs cedits i certes taxes–, crea tres nous impostos ambientals: l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable, l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera i l'impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda.

Per tant, l'objecte del present estudi es limita a l'actualització de les normes mediambientals aprovades recentment per la Comunitat Autònoma d'Aragó, en tant que representen un gran avanç en relació amb els fets imposables gravats. A aquest efecte, s'analitzaran cadascun dels principals trets característics dels diferents tributs, destacant-ne el fonament, la descripció del fet imposable, el subjecte passiu i els elements de quantificació. Així mateix, i en tant que la seva cobertura legal planteja certs dubtes d'inconstitucionalitat, s'intentarà resoldre la seva compatibilitat amb la normativa vigent, així com la seva justificació econòmica.

## II. Fiscalitat ambiental a la Comunitat Autònoma d'Aragó

La Llei 13/2005, de 30 de desembre, de mesures fiscals i administratives en matèria de tributs cedits i tributs propis de la Comunitat Autònoma d'Aragó,<sup>5</sup>

4. BOA número 154, de 31 de desembre de 2005.

5. Desenvolupada per l'Ordre de 12 de maig de 2006, del Departament d'Economia, Hisenda i Treball, per la qual es dicten les disposicions necessàries per a l'aplicació durant el primer període impositiu dels impostos mediambientals creats per la Llei 13/2005, i s'aproven els models de declaració censal, pagaments fraccionats i autoliquidació; per l'Ordre de 4 de setembre de 2006, del Departament d'Economia, Hisenda i Treball, per la qual es regula el procediment per a la presentació i els pagaments telemàtics dels impostos mediambientals, i s'aproven els programes i models dissenyats a l'efecte; i pel Decret 1/2007, de 16 de gener, del Govern d'Aragó, pel qual s'aprova el Reglament de desenvolupament parcial de la Llei 13/2005, de 30 de desembre, de mesures fiscals

suposa un gir considerable quant a la fiscalitat pròpia del territori. Deixant de banda la creació i modificació de taxes que la Llei aprova, s'han creat tres impostos que es qualifiquen com a *mediambientals*: es tracta de l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable, l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera i l'impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda.

Aquests impostos tenen com a finalitat –tal com recull l'article 9 Llei 13/2005– gravar la concreta capacitat econòmica que es manifesta, com a riquesa real o potencial susceptible d'imposició, en el dany causat al medi ambient per determinats elements, conductes i activitats contaminants.<sup>6</sup> Ara bé, aquestes activitats, per ser gravades, cal que es realitzin o desenvolupin per mitjà de l'explotació selectiva, la degradació o la lesió dels recursos naturals i que provoquin un greu deteriorament en el medi natural, territorial i paisatgístic d'Aragó. Per tant, a través d'aquests tres impostos mediambientals es busca la correcció de les deseconomies externes o externalitats, atès que els costos socials i ambientals que els individus o les empreses que exerceixen determinades activitats contaminants imposen o traslladen a la societat en general no són internalitzats pels seus causants ni pel funcionament normal del mercat.

D'altra banda, i de manera generalista, es poden distingir els principals trets característics d'aquests impostos, els quals –i dins de la tipologia típica– tenen la consideració de tributs propis de la Comunitat Autònoma d'Aragó, de naturalesa real, caràcter afectat i finalitat extrafiscal (art. 10).

Primerament, els impostos mediambientals són *tributs propis* de les comunitats autònomes, els quals es refereixen a impostos, taxes i contribucions especials pròpies de cada territori autònom (art. 157.1.b CE).<sup>7</sup> En segon lloc, els impostos mediambientals tenen la consideració d'*impostos reals*, en el sentit que

---

i administratives en matèria de tributs cedits i tributs propis de la Comunitat Autònoma d'Aragó, per a l'aplicació dels impostos mediambientals.

6. Queden exempts, però, dels tres impostos mediambientals l'Estat, la Comunitat Autònoma d'Aragó, les corporacions locals o els organismes i les entitats públiques dependents de les seves respectives administracions, quan realitzin directament activitats que puguin danyar el medi ambient, sempre que aquestes es trobin afectes a un ús o servei públic o es desenvolupin en l'exercici de funcions o finalitats públiques (art. 37).

7. En tractar els paràmetres de constitucionalitat de la tributació autonòmica, es fa una anàlisi més exhaustiva de la competència de les CA per crear tributs propis.

el subjecte es desvincula del pressupòsit de fet. És a dir, es tracta de tributs on no es tenen en consideració les condicions subjectives del contribuent, de tal manera que l'impost es defineix amb total independència d'aquell.

D'altra banda, la Llei 13/2005 també assenyala que els impostos mediamientals creats tenen *caràcter afectat*. En aquest sentit, s'entén que els ingressos obtinguts efectivament per la recaptació dels impostos creats i regulats en la llei citada es destinaran, deduits els costos de gestió i col·laboració, al finançament de mesures preventives, correctores o restauradores del medi ambient explotat, degradat o lesionat per l'efecte negatiu derivat de determinades activitats contaminants dels recursos naturals i territorials a la Comunitat Autònoma d'Aragó (art. 12.1).<sup>8</sup> En concret, els criteris d'afectació dels ingressos recaptats pels tres impostos seran els que s'estableixin anualment en les lleis de pressupostos de la corresponent Comunitat Autònoma (art. 12.2).

Finalment, quan es parla que són impostos amb *finalitat extrafiscal*, ens referim al fet que aquests impostos no tenen com a objectiu el fi propi dels tributs. És a dir, si partim que entenem com a impost aquella exacció coactiva de caràcter patrimonial que té com a finalitat recaptar diners amb què l'Estat i els altres ens públics puguin complir els objectius que els assigna l'ordenament (finalitat fiscal), els impostos mediamientals no pretenen assolir aquest objectiu, atès que tracten de rescabalar o reparar el dany ambiental causat. D'aquesta manera, el tribut ambiental no apareix sols com un mitjà per fer arribar recursos a les arques públiques, sinó també com un instrument d'ordenació de les conductes, pensat per moderar aquelles que escapen dels estàndards considerats per les normes administratives com a tolerables quant a la contaminació assumible.<sup>9</sup> Així, el tribut el que persegueix és una modificació de la conducta del subjecte passiu, en el sentit que pretén una reducció de l'acció contaminadora, a fi i efecte que –per consegüent– es minori la despesa pública necessària per a la seva defensa o reparació.

---

8. Per al 2006, l'Executiu aragonès preveu una recaptació pels tres impostos de 17,7 milions d'euros: 4 milions d'euros per l'impost sobre grans superfícies, 1,7 milions d'euros per l'impost sobre el transport per cable i 12 milions d'euros per l'impost sobre emissions contaminants a l'atmosfera. Cal destacar, d'altra banda, que l'afectació total del rendiment que regula la Llei aragonesa resulta nova, en tant que, normalment quan hi ha afectació, aquesta és parcial.

9. Alonso González, Luis Manuel, «El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia», *Revista Gallega de Administración Pública*, núm. 12, 1996.



Per tant, i com assenyala Sánchez Graells, si la finalitat dels tributs extrafis­cals és ordenar la conducta dels administrats establint un sistema d'incentius ade­quat per tractar d'eliminar el comportament que es considera lesiu de l'interès general, l'estructura d'aquests tributs haurà d'incloure, en tot cas i sense excepció, mecanismes d'exempció per a aquells subjectes passius que adaptin la seva con­ducta al mandat legal. Així, la creació d'un tribut extrafiscal haurà d'orientar-se a establir un sistema de penalització de les conductes o activitats que es pretengui eliminar per considerar-les contràries a l'interès públic, de tal manera que qui in­compleixi el seu mandat pagui més i qui compleixi els criteris de conducta orde­nats no es trobi subjecte al tribut o ho estigui en la mínima mesura. Així mateix, l'estructura del tribut haurà de mantenir un marge suficient de rectificació de la conducta del subjecte passiu, de manera que l'impost no impliqui l'abandona­ment complet de l'activitat que es considera contrària a l'interès públic.

### **Menció especial dels paràmetres constitucionals relatius a la potestat tributària autonòmica per crear tributs extrafis­cals<sup>10</sup>**

A fi d'avaluar els possibles vicis d'inconstitucionalitat en què poden incórrer ca­dascun dels citats impostos mediambientals aragonesos, cal fer referència –pri­merament– a quins són els paràmetres que la doctrina constitucional ha esta­blert per marcar les pautes de la potestat tributària autonòmica per a la creació de tributs extrafis­cals. En termes generals, s'entén que la imposició autonòmica ha de respectar els principis constitucionals que informen la potestat tributària, el marc legal establert en la Constitució espanyola i en els estatuts d'autonomia respectius, així com els límits fixats en la Llei orgànica de finançament de les co­munitats autònomes (LOFCA, en endavant).<sup>11</sup>

És a dir, i atenent literalment la doctrina del Tribunal Constitucional, «les comunitats autònomes poden establir impostos de caràcter primordialment ex­trafiscal» (STC 37/1987, de 26 de març, FJ 13), atès que «constitucionalment res

10. Per a més concreció, es recomana la lectura de l'article «La inconstitucionalidad del nuevo im­puesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta» d'Albert Sánchez Graells, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2006, pàg. 35-47.

11. En el corresponent epígraf dedicat a l'anàlisi de la constitucionalitat de cadascun dels impos­tos tractats, també es tindrà en consideració si es compleix realment la finalitat extrafiscal ja cita­da que l'exposició de motius de la Llei 13/2005, de 30 de desembre, prediu dels tributs creats.

no es pot objectar al fet que, en general, es pugui assignar als tributs una finalitat extrafiscal i que, ja més en concret, les comunitats autònomes puguin establir impostos amb aquest caràcter» (STC 186/1993, de 7 de juny, FJ 4), tot i que ha de fer-se «en el marc de competències assumides i respectant les exigències i principis derivats directament de la Constitució (art. 31), de la Llei orgànica que regula l'exercici de les seves competències financeres (art. 157.3 CE) i dels respectius estatuts d'autonomia» (STC 37/1987, de 26 de març, FJ 13, i 164/1995, de 13 de novembre, FJ 4).<sup>12</sup> Ara bé, la nota d'extrafiscalitat està subjecta per un límit establert pel Tribunal: el principi de capacitat econòmica: «és suficient que aquesta capacitat econòmica existeixi, com a riquesa o renda real o potencial, en la generalitat dels supòsits previstots pel legislador en crear l'impost, perquè aquell principi constitucional es compleixi. [...] És constitucionalment admissible que l'Estat i les comunitats autònomes, en l'àmbit de les seves competències, estableixin impostos que, sense desconèixer o contradir el principi de capacitat econòmica o de pagament, responguin principalment a criteris econòmics o socials orientats al compliment de fins o a la satisfacció d'interessos públics que la Constitució preconitza o garanteix» (STC 186/1993).

La importància del principi de capacitat econòmica,<sup>13</sup> és a dir, la necessitat que el tribut extrafiscal es projecti en tot cas sobre un fet que suposi una exter-

---

12. La STC 179/2006, de 13 de juny, FJ tercer, assenyalava encertadament tota una sèrie de supòsits en què es pot traduir la finalitat extrafiscal: «tributs extrafiscales en què la *intentio legis* del tribut no és crear una nova font d'ingressos públics amb fins estrictament fiscals o redistributius (STC 37/1987, de 26 de març, FJ 13è), sinó, per exemple, dissuadir els titulars de propietats o d'empreses agrícoles de l'incompliment de les obligacions inherents a la funció social de la propietat de la terra que la pròpia Llei defineix o, dit en termes positius, estimular aquells perquè obtinguin de les seves propietats els rendiments econòmics i socials que els són legalment exigibles (STC 37/1987, de 30 de novembre, FJ 13è, en relació amb l'impost andalús sobre terres infrautilitzades); o coadjuvar a dissuadir els titulars d'aquestes propietats de l'incompliment de les obligacions inherents a la funció social de la propietat de la terra (STC 186/1993, de 7 de juny, FJ 4t, en referència a l'impost extremeny de deveses qualificades en deficient aprofitament); o estimular actuacions protectores del medi ambient, en compliment de l'art. 45.1 CE (STC 289/2000, de 30 de novembre, FJ 5è, respecte de l'impost balear sobre instal·lacions que afecten el medi ambient); o, en fi, protegir les persones i els béns en situacions d'emergència (STC 168/2004, de 6 d'octubre, FJ 7è, relativa al gravamen català sobre els elements patrimonials afectes a les activitats de les quals pugui derivar l'activació de plans de protecció civil».

13. Si bé l'exposició de motius de la Llei 13/2005, de 30 de desembre, assenyalava que els impostos mediambientals responen a aquest principi de capacitat contributiva, caldrà analitzar amb més detall si es compleix el requisit. Segons aquesta llei, això és així en un doble sentit: en primer lloc, perquè en les conductes contaminants hi ha una capacitat econòmica efectiva, que es reflecteix en els estalvis que provoquen els déficits de capitalització necessària per atenuar la producció quan el bé públic pertorbat no es reposa al seu estat natural, amb l'agreujant que aquest reflex de capacitat

nalització de força econòmica, sobre una matèria imposable, no s'esgota en la seva consideració aïllada, sinó que obliga a posar en relació aquest principi amb la resta de principis que delimiten el deure de contribuir i molt especialment amb el principi d'igualtat.<sup>14</sup> Són, per tant, els principis constitucionals generals els primers limitadors de la potestat tributària autonòmica, els quals deriven directament de la Constitució i, més concretament, de l'article 31 CE. Tan sols per fer-ne esment –i sense entrar en el seu contingut material, perquè ja seria objecte d'un altre estudi–, cal assenyalar que els principis que regeixen la matèria fiscal són els de capacitat econòmica, igualtat, generalitat, progressivitat i no confiscatorietat, així com d'altres que es contenen al llarg de la Carta magna (v. art. 38 CE –dret a la llibertat d'empresa–, art. 51 CE –defensa dels consumidors i usuaris– i art. 139 CE –llibertat d'establiment i igualtat de drets i obligacions dels espanyols a qualsevol part del territori de l'Estat). Recordem, però, que tot aquest conjunt de principis són difícils de separar perquè, conjuntament, tots incideixen en la justícia del sistema tributari (STC 209/1988); de tal manera que es pot afirmar que tots ells són aspectes parcials del gran principi de justícia tributària i, citant Sainz de Bujanda, «en l'anàlisi particular de cadascun d'ells, han de tenir-se presents els restants per a la seva deguda comprensió».<sup>15</sup>

D'altra banda, i com apuntàvem, el segon límit constitucional de la tributació autonòmica se centra en l'existència de cobertura competencial per part de les comunitats autònomes per a l'exercici de la potestat tributària amb fins extrafisicals. En concret, el marc regulador del poder financer i tributari de les CA s'estableix en els articles 137, 149, 156 i 157 CE, així com en la LOFCA. D'acord amb l'article 156.1 CE, es preveu l'autonomia financera de les CA per al desenvolupament i l'execució de les seves competències, atenent els principis de

---

de pagament afegida no pot ser ben captat pels impostos generals sobre la renda, que sols apreciaran els menors costos de producció industrial o de serveis, però no les majors despeses necessàries per a la provisió de certs béns públics que provoquen les externalitats derivades de les conductes perturbadores del medi natural; i, en segon lloc, perquè a la dimensió econòmica del fet imposable en aquestes categories tributàries s'arriba, únicament, per mitjà de la combinació de postulats propis del principi de capacitat contributiva amb la màxima, d'inspiració i tradició eurocomunitària, del conegut «qui contamina, paga», cosa que condueix cap a l'equivalència fiscal per sotmetre a tributació sols aquells que, com postula el Tribunal Constitucional, mostren capacitat d'afectar per mitjà de conductes que lesionen el medi natural.

14. Sartorio Albalat, Susana, «Aspectos generales del impuesto sobre grandes superficies comerciales», *El nuevo impuesto sobre grandes establecimientos comerciales*, Barcelona, 2002.

15. Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 1994, pàg. 104.

coordinació amb la Hisenda estatal i de solidaritat entre tots els espanyols; i, d'acord amb els articles 157.1.b CE i 4.1.b LOFCA, s'inclouen els impostos propis, taxes i contribucions especials autonòmiques com a recursos de què poden disposar les CA per aconseguir l'esmentada autonomia financera. Aquests tributs propis es relacionen amb l'anomenat «*poder financer*», entès com aquell conjunt de competències constitucionals i de potestats administratives de què gaudeixen els ens públics territorials per tal d'establir i gestionar un sistema d'ingressos i despeses amb el qual s'han de satisfer les finalitats i les necessitats públiques.<sup>16</sup> A l'Estat espanyol, són titulars del poder financer els tres nivells principals de descentralització: Estat, comunitats autònomes i corporacions locals. Ara bé, per poder aplicar l'anomenat tribut ambiental cal disposar, en els tres casos, del doble títol habilitant: d'una banda, el material, ja que és necessària la competència concreta sobre la capacitat d'imposar el tribut ambiental; i, de l'altra, el tributari, en el sentit que cal una competència sobre el tribut en general (STC 46/1985, de 26 de març, i STC 87/1987, de 2 de juny). Així, i tenint en compte el que disposa l'article 149.1.23 CE, les competències estatals per a l'establiment dels tributs que afectin el medi ambient es dirigeixen a determinar la legislació bàsica en la matèria. I, d'altra banda, les competències de les comunitats autònomes queden emmarcades per la Constitució espanyola (art. 133.2 i 149.1.23 CE),<sup>17</sup> la Llei orgànica respectiva, reguladora de les seves competències financeres, i el respectiu Estatut d'autonomia, com a marc delimitador de les matèries mediambientals assumides per cada comunitat.<sup>18</sup>

Finalment, i tal com ja s'ha esmentat, la creació de tributs autonòmics queda limitada per les restriccions establertes en l'article 6 LOFCA, en funció dels tributs estatals o locals existents en el moment de la seva aprovació (ens referim, doncs, a l'anomenat principi de coordinació vertical). En concret, s'estableix

16. Castillo i Solsona, Mercè et al., *Fiscalitat autonòmica i medi ambient*, Barcelona, 2002.

17. Tal com assenyala Parejo Alfonso, i seguint la jurisprudència del Tribunal Constitucional, a les comunitats autònomes no sols els correspon *desenvolupar* la legislació bàsica, respectant i seguint la lògica pròpia d'aquesta, sinó també *complementar* la referida legislació bàsica amb solucions diferenciades pròpies o normes addicionals, sempre que aquestes siguin més exigents que les estatals generals. Cal esmentar que, com concreta Sánchez Graells, *op. cit.*, «en el cas dels IGEC [impostos sobre grans establiments comercials] aprovats amb anterioritat, també s'invocaven competències en matèria urbanística i d'ordenació del comerç interior».

18. L'article 148.9 CE estableix que les «comunitats autònomes poden assumir competències en [...] 9a. La gestió en matèria de protecció del medi ambient». Així, les CA poden establir normes de protecció, les quals es legitimen en l'ús de mesures tributàries extrafiscales. En el cas de la Comunitat Autònoma d'Aragó, la potestat tributària es reconeix en els articles 16.1, 37.3, 45, 47.1 i 58.1.a EAA.

que les CA poden crear i exigir els seus propis tributs, sempre que no recaiguin sobre fets imposables gravats per l'Estat;<sup>19</sup> i, així mateix, prohibeix –tret d'habilitació legal prèvia– que estableixin tributs que recaiguin sobre qualsevol matèria imposable que ja es trobi gravada per tributs locals.

D'aquesta manera, la competència autonòmica queda limitada per la configuració que del poder tributari autonòmic es determini –exclosa la competència normativa en matèria de tributs cedits–, pel deure de respecte a l'impost estatal, així com per la prohibició d'adoptar mesures tributàries sobre béns situats fora del seu territori o que constitueixin un obstacle per a la lliure circulació de mercaderies i serveis (art. 157.2 CE).<sup>20</sup>

### III. Impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable

#### 3.1. Fonament

L'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable pretén gravar la concreta capacitat econòmica que es manifesta en determinades activitats desenvolupades per mitjà de la utilització de les instal·lacions o elements d'aquests sistemes de transport de persones, mercaderies i béns, com a conseqüència de la seva incidència negativa en l'entorn natural, territorial i paisatgístic de la Comunitat Autònoma d'Aragó, quan estiguin afectes als usos que a continuació descriurem (art. 14). D'aquesta manera, la definició de l'impost que passem a analitzar respon a l'assumpció necessària d'un cost per part de les empreses que, en utilitzar en la seva activitat transports per mitjà de

19. Segons la STC 37/1987, aquest terme de fet imposable s'ha d'entendre en sentit tecnicojurídic i no com a matèria imposable (en igual sentit, STC 186/1993, 233/2000 i 289/2000).

20. Ara bé, tot i el text taxatiu de l'article 157.2 CE, cal assenyalar que «no tota incidència és necessàriament un obstacle. Ho serà quan intencionalment persegueixi la finalitat d'obstaculitzar la circulació [és a dir, quan] les conseqüències de les mesures adoptades impliquin el sorgiment d'obstacles que no tinguin relació amb el fi constitucionalment lícit que aquelles persegueixin» (STC 37/1981, de 16 de novembre).

A mode de resum clarificador, Vaquera García assenjala tres límits en la implantació de tributs propis per part de les CA: 1) que no es gravin fets imposables ja sotmesos per l'Estat; 2) que no es gravin matèries reservades per la legislació local als ens locals, tret de si es tracta de supòsits permesos per les normes, sempre que s'estableixin les necessàries mesures de compensació per la minoració d'ingressos; 3) que no és possible gravar béns o drets situats fora del territori d'una CA, ni traslladar càrregues tributàries a altres CA ni impedir la lliure circulació de persones, capitals, béns o serveis.

línies o cablejat, danyen el medi ambient. A més, en tant que són un element artificial i pertorbador del paisatge, incideixen negativament tant en la flora com en la fauna del territori aragonès; i poden originar situacions de risc per a la salut humana o suposen, tant en el cas de telefèrics com d'instal·lacions al medi forestal, un impacte negatiu sobre el medi (la muntanya i el bosc) objecte d'especial tutela i atenció.

### 3.2. Fet imposable

El fet imposable que origina l'obligació tributària de l'impost rau en el dany mediambiental causat directament per les instal·lacions de transport per mitjà de línies o cablejat (art. 16.1). És a dir, ens referim al transport de persones en les instal·lacions de telefèrics i remuntapendents, així com al transport de mercaderies o materials en les instal·lacions de remuntador utilitzades al medi forestal. Per a més concreció, però, i quant al concepte d'*instal·lacions de transport per cable*, independentment del fet que sigui en la seva modalitat de transport de persones o de mercaderies (art. 15), la Llei ens indica que seran totes aquelles instal·lacions compostes de diversos constituents, concebudes, construïdes, muntades i posades en servei per transportar persones, mercaderies o materials. En aquestes instal·lacions, fixes al seu emplaçament, el transport de persones, mercaderies o materials es realitza en vehicles, remolcs per arrossegament o remuntapendents, si s'escau, suspesos de cables o tirats per cables, els quals estan col·locats al llarg del recorregut efectuat. En particular, l'article 15.2 assenyalava que es considera que són transport de persones per cable:

- a) Els *funiculars* i altres instal·lacions els vehicles de les quals es desplacen sobre rodes o altres dispositius de sustentació i per mitjà de la tracció d'un o més cables.
- b) Els *telefèrics*, els vehicles dels quals són desplaçats i/o moguts en suspensió per un o més cables, incloent-hi igualment les *telecabines* i les *telecadires*.<sup>21</sup>
- c) Els *telesquíis* que, per mitjà d'un cable, tiren dels usuaris proveïts d'equips adequats.

---

21. La Llei distingeix entre transport de persones per cable de tipus col·lectiu o bé de tipus individual. Considera que les telecabines i les telecadires són transports de tipus col·lectiu, mentre que els telesquíis són transports de tipus individual, tret que tinguin capacitat per a més d'una persona.

Així mateix, cal assenyalar que el dany mediambiental s'entén produït encara que les instal·lacions i els elements de transport citats es trobin en desús o no hagin entrat en funcionament (art. 16.2).

D'aquesta manera, el fet imposable es configura per referència a aquest dany ambiental causat per les citades instal·lacions, i s'agreuja per al cas d'instal·lacions d'estacions alpines, en tant que, tot i que s'utilitzen les pistes amb altres fins tolerats i permesos (turístics, esportius), impliquen majors concentracions humanes, desplaçaments massius de vehicles o desforestació, entre d'altres efectes contaminants o degradants negatius. Aquest major gravamen es denota en el fet que la base imposable de l'impost es veu incrementada per un coeficient corrector aplicable en el cas de les pistes d'esquí alpí, de tal manera que s'adapta l'estructura del deute tributari a un dany mediambiental més intens; és a dir, les estacions d'esquí afecten el medi forestal, atrauen massivament la presència de persones, pertorben l'ecosistema i la fauna pròpia i incideixen sobre la qualitat de l'aigua que atresoren les muntanyes a l'hivern. Així doncs, aquesta és una exemplificació del caràcter extrafiscal de l'impost, atès que exigeix un increment del deute tributari quan el dany ambiental és qualitativament major.

### 3.3. Subjectes passius

Partint del fet que el subjecte passiu és l'obligat tributari que, segons la llei, ha de complir l'obligació tributària principal, així com les obligacions formals que hi són inherents, ja sigui com a contribuent o com a substitut d'aquest (art. 36.1 LGT), en el cas de l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable, el subjecte passiu de l'impost, en qualitat de contribuent, serà qui realitzi les activitats d'explotació de les instal·lacions o elements afectes al transport realitzat per mitjà de línies o cablejat a què estem fent referència (art. 17).

Per tant, el subjecte passiu de l'impost no és el consumidor o usuari –en el cas de les pistes d'esquí–, sinó el titular de l'explotació de la corresponent estació alpina –sent, a més, el titular de la instal·lació el responsable solidari. D'aquesta manera, i tal com s'assenyala en l'exposició de motius de la Llei, no es grava la pràctica de l'esquí ni l'activitat que la propicia, sinó el perjudici en el medi ambient, així com en altres valors superiors (territori, paisatge, flora, fau-

na) que hagin de ser protegits i, si s'escau, restaurats. Així, l'impost fa reconèixer la capacitat d'intervenció en el mercat de producció o distribució de serveis, és a dir, la capacitat contributiva en els subjectes passius, en tant que es demostra per l'ús de les instal·lacions que defineixen l'element objectiu del fet imposable.

### 3.4. Elements de quantificació

En aquest impost, i a fi i efecte de determinar la base imposable, s'utilitzen les anomenades *unitats contaminants*, les quals es configuren com una mesura del dany mediambiental d'acord i en coherència amb el perjudici causat; és a dir, cal entendre-les com les unitats de determinació i mesura del dany mediambiental expressades en diversos valors, paràmetres, magnituds o variables en funció de l'estimació per càrrega contaminant que provoca l'explotació selectiva, abusiva, degradatòria o lesiva en el medi ambient (art. 13.4 Llei 13/2005). Doncs bé, tal com s'estableix en l'article 18, la base imposable (les unitats contaminants) de l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable estarà constituïda bé pel nombre i longitud de les instal·lacions de transport per cable de persones, o bé pel nombre i longitud de les instal·lacions de transport per cable de mercaderies o materials.

Quant a la fixació dels tipus de gravamen utilitzats per obtenir la quota tributària, la Llei els distingeix en funció de l'ús a què vagi destinada la instal·lació (art. 19.1). D'aquesta manera, es diferencia entre el transport de persones en les instal·lacions de telefèrics i remuntapendents, i el transport de mercaderies o materials en les instal·lacions de remuntador utilitzades al medi forestal. D'una banda, i quant al transport de persones, la quota tributària serà la corresponent a (art. 19.1.1r):

- Per cada transport per cable col·lectiu instal·lat: 5.040 euros.
- Per cada transport per cable individual instal·lat: 4.560 euros.
- Per cada metre de longitud del transport per cable de persones: 12 euros.

Ara bé, en el cas de les pistes d'esquí, i com que tenen un major impacte sobre l'aspecte mediambiental, aquesta quota s'incrementa per uns coeficients, els quals es fixen segons l'ús turístic i esportiu de les pistes per a la pràctica de l'esquí alpin, que agreugen l'efecte degradant i contaminant. En concret, el coeficient



està en funció de la longitud total per estació expressada en quilòmetres de les pistes d'esquí alpí a què es troben afectes les instal·lacions, i són: a) Fins a 20 km/pista: 1; b) De a 20 a 40 km/pista: 1,25; c) Més de 40 km/pista: 1,5.

D'altra banda, quant al transport de mercaderies o materials en les instal·lacions de remuntador utilitzades al medi forestal, per cada metre de longitud del transport per cable de mercaderies, la quota tributària ascendirà a 10 euros (art. 19.1.2n).

A partir d'aquesta distinció entre l'ús de les instal·lacions es posa de manifest la voluntat proteccionista del legislador envers el medi ambient, considerant, així mateix, que les que tenen una major incidència sobre el medi natural són les provinents de les pistes d'esquí alpí. Per tant, i en aquest sentit, la imposició relativa a aquestes activitats és major que a la resta, atès que el medi en què es desenvolupen resulta més vulnerable a les accions realitzades i està més necessitat de restitució.

Tot i això, i en tant que el que es grava és l'ús de les instal·lacions, si aquestes o els elements del transport per mitjà de línies o cablejat estan en desús durant –almenys– tres anys, la quota tributària serà la resultant de multiplicar per tres la que hagués correspost en funció del nombre i longitud de les citades instal·lacions o elements de transport (art. 19.2).

Finalment, per al càlcul de la quota líquida, cal restar de la quota íntegra aquelles deduccions recollides en la Llei 13/2005, les quals són comunes per als tres impostos mediambientals que crea. En concret, l'article 42 assenyala que la quota íntegra podrà ser objecte de deducció fins al límit del 30 per 100 del seu import per la realització d'inversions en béns de l'actiu material situats en l'àmbit d'aplicació de l'impost destinades a l'adopció de mesures preventives, correctores o restauradores de l'impacte negatiu i l'efecte contaminant sobre el medi natural i territorial.<sup>22</sup> Ara bé, la deducció serà del 20 per 100 del preu d'adquisició o cost de producció de les inversions realitzades efectivament. Així mateix, per poder gaudir de les deduccions citades, cal que es compleixin determinats requisits (art. 43), és a dir:

---

22. Les inversions s'entendran realitzades en l'exercici en què els béns siguin posats en condicions de funcionament (art. 43.2).

a) Les inversions realitzades hauran de ser addicionals o complementàries a les que, si s'escau, exigeixi la legislació específica en l'àmbit material que correspongui. Així mateix, les mesures objecte de la inversió hauran d'anar dirigides a la prevenció, correcció o restauració del dany mediambiental causat, directament i efectivament, per la concreta activitat contaminant que configura el fet imposable de cada concepte impositiu.

b) Les inversions podran estar incloses en programes, convenis o acords, o compreses en el marc d'una col·laboració general amb l'Administració competent en matèria mediambiental o sectorial que correspongui, la qual haurà d'expedir, en qualsevol cas, la certificació de convalidació de la inversió.

c) No donarà dret a deducció la part de les inversions finançada a càrrec de les subvencions i ajudes públiques rebudes pel subjecte passiu per a la realització de les inversions.

d) Les inversions de reposició únicament donaran dret a deducció en la part que contribueixi, de manera efectiva, a incrementar la protecció del medi ambient.

### 3.5. Anàlisi constitucional

Tal com hem apuntat anteriorment, la constitucionalitat dels tributs extrafisicals autonòmics es determina per la no vulneració de tres aspectes principalment: parlem del compliment de les exigències competencials fixades constitucionalment i estatutàriament, de les establertes per l'article 6 de la LOFCA, així com del respecte dels principis que informen l'anomenada justícia tributària.

Quant a la distribució competencial establerta pel bloc de constitucionalitat, s'entén que Aragó disposa de competència per dictar «normes addicionals de protecció» (art. 149.1.23 CE i art. 37 EAA) en matèria de protecció del medi ambient; i en relació amb el compliment dels principis de justícia tributària, i després de l'anàlisi efectuada, es desprèn evidentment el seu assoliment. Ara bé, la qüestió que s'ha de plantejar en aquest punt és la possible discussió sobre el grau d'acord amb els preceptes de la LOFCA. En aquest moment, cal assenyalar que recentment el Tribunal Constitucional ha resolt el recurs plantejat en relació amb l'impost extremeny «sobre la producció i el transport d'energia que incideixen sobre el medi ambient» (STC 179/2006). Aquest impost verd obligava

les companyies elèctriques a pagar pel dany causat per la producció i el transport d'energia i fixava els pagaments en funció dels ingressos obtinguts per aquesta energia o bé pels quilòmetres instal·lats de cablejat elèctric. Doncs bé, l'alt Tribunal ha considerat que l'impost extremeny se solapa amb altres tributs locals, particularment amb l'impost sobre béns immobles (IBI) i que, per tant, apareix una doble imposició. Així, considera les instal·lacions elèctriques com a part dels immobles de les companyies del sector i treu la raó a Extremadura en el seu intent de cobrar a les elèctriques per suposar que la seva activitat és contaminant.<sup>23</sup> D'aquesta manera, la sentència del Constitucional ha obert una via per anul·lar els impostos mediambientals atès que col·lideixen amb altres tributs i és en aquest camí que s'està actuant amb altres tributs autonòmics.

Així doncs, es pot analitzar l'impost sobre instal·lacions de transport per cable aragonès a partir del possible paral·lelisme (o més aviat contraposició) existent amb l'impost extremeny inconstitucional citat, així com amb l'impost balear sobre instal·lacions que incideixen en el medi ambient.<sup>24</sup> A tenor de les STC 179/2000 i 289/2000, en aquests dos impostos es desconnecta la quantia del gravamen de la potencial activitat contaminant, en quantificar el gravamen prenent com a referència exclusivament el valor de les instal·lacions, calculat en relació amb la producció, la facturació o el nombre d'instal·lacions. Segons el TC, es tracta de «paràmetres diferents que no tenen cap relació amb l'aptitud real o potencial dels subjectes passius per incidir en el medi ambient en què desenvolupen la seva activitat»; paràmetres que es reflecteixen altre cop en l'impost aragonès (atès que la base imposable de l'impost es calcula a partir del nombre de les instal·lacions, així com de la seva longitud). Tot i aquesta coincidència en relació amb la determinació de la base imposable de l'impost, s'entén que el tribut aragonès analitzat (i a diferència dels anteriors) sí que grava efectivament l'activitat contaminant, en tant que aquestes instal·lacions sí que es consideren realment un element pertorbador del paisatge i, en aquest sentit, incideixen negativament tant en la flora com en la fauna del territori aragonès.

---

23. Per a més concreció, el TC considera que la norma extremenya «desconeix el principi en virtut del qual qui contamina, paga», en què es basen tots els tributs mediambientals. Assenyalava que l'impost creat no pot ser considerat com una taxa per compensar els efectes negatius sobre el medi ambient perquè «desconnecta la quantia del gravamen de la potencial activitat contaminant». I és que la llei que regula l'impost no obliga a pagar per les instal·lacions que siguin danyoses per al medi ambient, sinó per la facturació, producció o nombre d'instal·lacions d'aquestes empreses.

24. L'impost balear sobre instal·lacions que incideixen en el medi ambient va ser creat per la Llei 12/1991, de 20 de desembre, i declarat inconstitucional per la STC 289/2000.

D'altra banda, el Tribunal Constitucional ha considerat que l'impost extremeny i el balear graven la mera titularitat de béns immobles, amb independència de la seva aptitud per incidir o no en el medi ambient, de manera que incorren –així– en la previsió de l'article 6.3 LOFCA pel seu solapament amb la matèria imposable de l'impost municipal sobre béns immobles, reservada a les hisendes locals. És així en tant que la descripció dels citats tributs es refereix al fet imposable com «la titularitat del subjecte passiu [...] dels elements patrimonials [...] que es trobin afectes a la realització de les activitats que integren l'objecte del tribut»,<sup>25</sup> entenent com a elements patrimonials afectes «qualsevol tipus d'instal·lacions i estructures que es destinin a les activitats de producció, emmagatzematge, transformació, transport efectuat per elements fixos i subministrament d'energia elèctrica [...]»,<sup>26</sup> i com a subjecte passiu de l'impost «el que realitzi les activitats que integren l'objecte del tribut servint-se de les instal·lacions [...]».<sup>27</sup> Ara bé, si es té en compte el que estableix l'article 61 Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals (actual art. 61 Reial decret legislatiu 2/2004), l'impost sobre béns immobles és un tribut el fet imposable del qual està constituït per la propietat de béns immobles de naturalesa rústica i urbana, o per la titularitat d'un dret real d'usdefruit o de superfície o d'una concessió administrativa sobre aquests béns o sobre serveis públics als quals estiguin afectats; en què el subjecte passiu són els propietaris dels béns immobles o titulars d'un dret real d'usdefruit, de superfície o d'una concessió administrativa demanial o mixta (art. 65 Llei 39/1988 i art. 63 RDLeg 2/2004). D'aquesta manera, en tant que els dos impostos verds i l'IBI graven la mera *titularitat* de béns immobles, es parla de la doble imposició en aquest aspecte, concloent –doncs– que s'incompleixen les determinacions establertes per la LOFCA.

Ara bé, en el cas de l'impost aragonès, aquests dos casos anteriors ens permeten avançar la seva constitucionalitat atès que no vulnera la LOFCA. És a dir, mentre que l'impost extremeny i el balear graven la *titularitat de les instal·lacions* (i, per tant, el fet imposable coincideix amb l'IBI), l'impost aragonès sobre instal·lacions de transport per cable grava *el dany mediambiental causat directament per les instal·lacions de transport*, i el subjecte passiu es configura (com en els casos anteriors) com aquell que *realitzi les activitats d'explotació de les instal·lacions*. D'aquesta manera, no es grava la titularitat de les instal·lacions, sinó

25. Article 2 de la Llei extremenya 7/1997.

26. Article 1.3 de la Llei extremenya 7/1997.

27. Article 6.1 de la Llei extremenya 7/1997.

el dany mediambient produït per elles, la qual cosa ens condueix a determinar la no sobreimposició en aquest aspecte.

#### IV. Impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera

##### 4.1. Fonament

Quan el legislador pretén gravar les emissions de gasos perjudicials a l'atmosfera, la figura més adequada és la de l'impost. Tal com assenyalava Rosembuj,<sup>28</sup> amb la figura de l'impost és possible reflectir el cost social derivat del dany al medi ambient (considerat com a bé demanial), «permetent que l'acció dels poders públics sigui per definició global i col·lectiva», ja que aquests tan sols actuen com a administradors del bé, la preservació del qual requereix la solidaritat de tots. Per tant, amb la figura de l'impost es pretén, més que finançar el cost de determinades obres o serveis públics, impulsar el desenvolupament de tecnologies respectuoses amb l'atmosfera.

En el cas aragonès, l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió<sup>29</sup> de contaminants a l'atmosfera té per objecte gravar la concreta capacitat econòmica que es manifesta en la realització de determinades activitats que emeten grans quantitats de substàncies contaminants a l'atmosfera, com a conseqüència de la seva incidència negativa en l'entorn natural, humà, animal i vegetal de la Comunitat Autònoma d'Aragó (art. 20).

Tal com assenyalava l'exposició de motius de la Llei, les conseqüències de la contaminació atmosfèrica<sup>30</sup> tenen un camp d'aplicació molt ampli, ja que afec-

28. Rosembuj, Tulio, *El tributo ambiental*, Barcelona, 1993, pàg. 22.

29. Tal com indica la seva denominació, es tracta d'un *impost mediambiental sobre emissions*, les quals es diferencien dels impostos sobre productes. Aquesta distinció –tot i que comptava amb una llarga tradició– no va ser «oficial» fins que va ser inclosa en la Comunicació de la Comissió de la CEE de 26 de març de 1997, sobre impostos i gravàmens ambientals en el mercat únic-COM. Els impostos sobre emissions són aquells que localitzen un fet contaminant per procedir al seu gravamen i posen més rellevància en el principi de «*correcció de font*»; és a dir, l'acció pública en defensa de l'ambient té lloc abans que ho exigeixi el debilitament ambiental, de tal manera que els danys ambientals es tracten «en origen».

30. S'entén per *contaminació atmosfèrica* la presència a l'aire de matèries o formes d'energia que impliquin risc, dany o molèstia greu per a la salut humana i el medi ambient (art. 21.1).

ten tant l'element humà com la fauna, la flora i, fins i tot, l'equilibri climàtic. Quant als efectes de la contaminació atmosfèrica sobre la salut humana, actualment sabem els efectes perniciosos, a vegades fins i tot mortals, de certs contaminants, que provoquen l'aparició de malalties o la complicació i l'agreujament d'altres. En el món animal i el vegetal, la contaminació afecta directament, com als humans, a través de la inhalació de gasos o de partícules contaminants, o indirectament, per ingestió d'aigua o plantes contaminades, alterant tot l'equilibri de l'ecosistema, per no mencionar també la incidència dels contaminants de l'aire en la conservació d'edificis singulars de valor històric o artístic, en aquest cas afectats per la proximitat dels grans centres industrials. Finalment, els compostos químics més contaminants (carboni, sofre i nitrogen), derivats, principalment, de combustions, foses, refinats i altres processos industrials, provoquen unes reaccions complexes de l'atmosfera i causen, entre d'altres, fenòmens com les precipitacions per via seca o humida –la coneguda «pluja àcida»– d'aquests àcids en l'aigua i en els diferents ecosistemes.

#### 4.2. Fet imposable

El fet que origina l'obligació tributària se centra en el dany mediambiental causat per focus contaminants<sup>31</sup> (art. 22) a través d'emissions a l'atmosfera de determinades substàncies contaminants,<sup>32</sup> les quals queden limitades a òxids de sofre (SO<sub>x</sub>), òxids de nitrogen (NO<sub>x</sub>) i diòxid de carboni (CO<sub>2</sub>).<sup>33</sup> Ara bé, quant a les emissions de diòxid de carboni, no totes queden subjectes a gravamen, atès que s'exclouen de la subjecció de l'impost aquelles que es produeixen bé per la combustió de biomassa, biocarburant o biocombustible,<sup>34</sup> o bé les realitzades

31. La Llei també fa una definició sobre què cal entendre per «focus contaminant» (art. 13.3): «és el conjunt d'elements, instal·lacions, construccions, edificacions, maquinària o altres actius de qualsevol naturalesa ubicats en l'àmbit territorial de la Comunitat Autònoma que generen, emeten o produeixen un efecte contaminant en el medi ambient».

32. Es tracta de les substàncies més contaminants que es troben classificades com a tals per la legislació sobre protecció atmosfèrica.

33. Sols a Aragó i a Andalusia (Llei 18/2003, de 29 de desembre, d'ordenació econòmica) tributen les activitats en què s'allibera CO<sub>2</sub>.

34. Entenem aquí la «biomassa» com a matèria orgànica originada en un procés biològic, espontani o provocat, utilitzable com a font d'energia renovable; és el cas de la fusta, el biodièsel, el bioalcohol, el biogàs i el bloc sòlid combustible. En segon lloc, per «biocarburant» ens referim a un carburant d'origen vegetal (especialment la colza), que té la consideració d'energia renovable; com a tipus de biocarburant es distingeix entre el bioetanol i l'èster d'oli vegetal. Finalment, quant al «biocombustible» ens referim a qualsevol tipus de combustible que es derivi de la biomassa i, a l'igual que els conceptes anteriors, té la consideració de font renovable d'energia.

des d'instal·lacions subjectes al règim del comerç de drets d'emissió de gasos d'efecte hivernacle que constitueixin emissions en excés respecte de les assignacions individuals segons la seva normativa reguladora, tret de l'excés que suposi l'incompliment de l'obligació d'entregar drets d'emissió conforme a la citada normativa (art. 23).

### 4.3. Subjectes passius

Tal com estableix l'art. 24.1, són subjectes passius de l'impost, en qualitat de contribuents, aquells que realitzin les activitats (els titulars)<sup>35</sup> que causen el dany mediambiental o explotin les instal·lacions en què es desenvolupen aquelles activitats causants de les emissions contaminants a l'atmosfera gravades per l'impost. Aquestes activitats, principalment de caràcter industrial o energètic, tindran la consideració de *focus emissors de substàncies contaminants a l'atmosfera*.<sup>36</sup>

Així mateix, i en el cas de l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera, és responsable solidari del pagament de l'impost el propietari de la instal·lació causant de l'emissió contaminant quan no coincideixi amb la persona que l'exploti (art. 24.2).

### 4.4. Elements de quantificació

La base imposable de l'impost, segons l'article 25.1, es constitueix per la suma de les quantitats emeses sistemàticament a l'atmosfera de cadascuna de les substàncies contaminants i per cada instal·lació o focus emissor durant el període impositiu corresponent. D'aquesta manera, la base imposable ha de tenir en compte magnituds ecològiques i, concretament, unitats de contaminació, de manera que la reducció del dany mediambiental pel subjecte passiu redundi en

35. S'entén per *titular de l'activitat contaminant* la persona física o jurídica que exploti la instal·lació o que tingui, directament o per delegació, un poder econòmic determinant respecte a aquella (art. 21.2.2n).

36. En concret, i a l'efecte d'aquesta Llei, es considera *focus emissor contaminant* qualsevol unitat tècnica fixa on sigui objecte d'explotació l'activitat, per mitjà d'instal·lacions de qualsevol naturalesa, que causa l'emissió, directament o indirectament, de substàncies contaminants a l'atmosfera (art. 21.2.1r).

una disminució de la seva càrrega tributària. És, per tant, un gravamen que presenta la distinció de permetre complir una finalitat extrafiscal addicional. En efecte, per mitjà del gravamen de les activitats que contaminen l'atmosfera s'està propiciant desincentivar determinats usos o procediments industrials i la recerca d'una operatòria empresarial més harmònica amb el medi ambient. Per tant, la base imposable ha de mesurar el dany mediambiental causat per mitjà de la quantificació de les substàncies degradants emeses que constitueixen l'objecte de l'impost i que apareixen recollides en la definició del fet imposable. Naturalment, la configuració de la base imposable com la suma de les quantitats emeses de cadascuna de les substàncies contaminants per un mateix focus emissor es troba en perfecta correspondència amb el fet imposable que el legislador vol gravar per atendre la seva finalitat mediambiental.<sup>37</sup>

Ara bé, per al càlcul efectiu de la base imposable, la Llei estableix com s'expressaran les unitats contaminants per a cadascuna de les substàncies contaminants (art. 25.2). En concret, les quantitats emeses d'òxid de sofre ( $\text{SO}_x$ ) s'expressaran en tones mètriques a l'any de diòxids de sofre (tn/any); les quantitats emeses d'òxids de nitrogen ( $\text{NO}_x$ ) s'expressaran en tones mètriques a l'any de diòxid de nitrogen (tm/any); i les quantitats emeses de diòxid de carboni ( $\text{CO}_2$ ) s'expressaran en quilotones/any.<sup>38</sup>

---

37. Comentari extret de l'exposició de motius de la Llei 13/2005, de 20 de desembre.

38. El fet de determinar la base imposable a partir del nombre de tones (base no monetària) de les substàncies contaminants és del tot encertada, atès que configura una base imposable congruent amb la finalitat de protecció atmosfèrica i es tracta d'una base imposable que representa, en el moment de la seva quantificació, la mesura exacta del fet imposable que es vol gravar, de manera que, efectivament, prendre com a base unitats de contaminació respon als principis de justícia que estan en el fonament dels impostos ambientals.

D'altra banda, cal assenyalar que en els impostos sobre la contaminació atmosfèrica, la seva mesura s'ha vist facilitada per la normativa comunitària. En concret, la Directiva 88/609/CEE del Consell, de 24 de novembre de 1988, relativa a la limitació de les emissions de determinats agents contaminants procedents de grans instal·lacions de combustió i aplicable a les instal·lacions amb potència tèrmica nominal igual o superior a 50 megawatts (modificada per la Directiva 94/66/CE del Consell, de 15 de desembre de 1994) requeria als estats membres que determinessin els mètodes i aparells que cal utilitzar per a l'anàlisi i control de les emissions. A aquest efecte, l'annex IX del Reial decret 646/1991, de 22 d'abril, que incorpora la directiva a l'ordenament espanyol, conté les normes relatives als mètodes de mesura de les emissions a l'atmosfera de determinades substàncies contaminants. Així, totes aquelles instal·lacions que compleixin les condicions regulades tenen l'obligació d'instal·lar aparells de mesura amb registre continu de les emissions; i, a més, el titular de les instal·lacions ha d'informar l'Administració, que elabora un inventari d'emissions anuals de  $\text{SO}_x$  i  $\text{NO}_x$ , dels resultats de les mesures contínues i del control dels aparells de mesura. Per tant, i consegüentment, la determinació de la base imposable a través del règim d'estimació directa resulta un procés senzill i eficaç.



Per al càlcul de la base liquidable (art. 26), es reduiran a les unitats contaminants que constitueixen la base imposable les quantitats següents:

- Òxids de sofre ( $\text{SO}_x$ ): 150 tones/any.
- Òxids de nitrogen ( $\text{NO}_x$ ): 100 tones/any.
- Diòxid de carboni ( $\text{CO}_2$ ): 100 quilotoques/any.

Quant a la quota tributària, aquesta s'obté aplicant a les unitats contaminants de la base liquidable els tipus de gravamen següents: *a*) En els supòsits d'òxids de sofre ( $\text{SO}_x$ ) i òxids de nitrogen ( $\text{NO}_x$ ): 50 euros/tm; i *b*) En els supòsits d'òxids de carboni ( $\text{CO}_2$ ): 200 euros/quilotona.

Finalment, per calcular la quota líquida, s'ha d'aplicar a la quota íntegra anterior les deduccions regulades en l'article 42.<sup>39</sup>

#### 4.5. Anàlisi constitucional<sup>40</sup>

Si partim altre cop dels criteris determinants de la constitucionalitat de l'impost citats a l'inici del present estudi, i centrant-nos –en primer lloc– en la competència de la Comunitat Autònoma per crear un impost verd que gravi les emissions de contaminants a l'atmosfera, cal respondre la qüestió de manera totalment afirmativa, a tenor de la possible adopció per part dels governs subcentrals de «normes addicionals de protecció» (art. 149.1.23 CE), que faculden a implementar instruments al servei de la citada competència.

Quant als límits imposats per la LOFCA, l'impost objecte d'anàlisi és plenament constitucional, atès que no solapa matèries imposables reservades a les corporacions locals. Per observar aquest aspecte, es pot tenir en compte les consideracions efectuades pel Tribunal Constitucional en relació amb l'impost balear sobre instal·lacions que incideixen en el medi ambient, ja que –d'aquesta contraposició– s'extrauran les notes de constitucionalitat de l'impost aragonès. Així, segons la STC 289/2000, de 30 de novembre, en l'impost balear, la matèria imposa-

39. Com que les deduccions són comunes per als tres impostos, remetem a la lectura de les esmentades per a l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable.

40. Per a la realització d'aquesta anàlisi constitucional, partirem –en part– de les consideracions establertes en la Sentència del TSJ de Galícia de 3 de juliol de 2001, la qual resol aspectes relatius al Reglament de l'impost galleg sobre contaminació atmosfèrica, aprovat pel Decret 29/2000.

ble efectivament gravada era «la font de riquesa generada per l'activitat de producció d'energia elèctrica, que comporta l'emissió a l'atmosfera de substàncies gravades», per la qual cosa, a la vegada, seria objecte d'imposició per l'impost municipal d'activitats econòmiques. O, en entendre «*el focus emissor*» com aquella persona titular de les instal·lacions, estariem davant del solapament amb l'impost sobre béns immobles. Doncs bé, si s'assenyala que el fet imposable de l'impost aragonès és l'emissió de les ja anomenades substàncies contaminants, i que la seva base imposable és la quantitat d'aquestes o volum d'emissió, es pot concloure que el solapament o la doble fiscalitat no es produeix en aquest aspecte.

D'aquesta manera, i encara que l'impost prengui com a referència el «*focus emissor*» en determinar l'àmbit subjectiu i territorial del fet imposable, aquest «*focus emissor*» es defineix com un conjunt d'instal·lacions d'activitat econòmica (art. 13.3r), però no com a centres d'activitat econòmica, sinó com a punts de producció de determinades emissions.<sup>41</sup> Així, com assenyala García Novoa per a l'impost gallec paral·lel, aquesta definició es reforça amb la determinació de la base imposable en estimació directa, en funció de la quantitat d'emissió produïda, al marge de qualsevol referència a altres aspectes de l'exercici de l'activitat econòmica, raó per la qual la matèria imposable no té res a veure amb la de l'IAE. De la mateixa manera, l'impost fuig del model d'imposició patrimonial, ja que es grava el «*focus emissor*», però aquest no equival a «punt d'emissió» ni a les instal·lacions concretes que provoquen aquestes emissions, sinó que s'entén com un conjunt d'instal·lacions d'un mateix titular, en funció de la seva producció contaminant. Per tant, no es grava la mera titularitat, motiu pel qual s'exclou qualsevol superposició amb l'IBI.

Finalment, altres aspectes discutibles de l'impost serien la seva possible vulneració dels principis de justícia tributària. En primer lloc, es podria parlar de la inobservança del compliment del principi de no confiscatorietat per l'eventual producció d'un fenomen de doble imposició. És a dir, es podria entendre que la capacitat econòmica efectivament i materialment gravada per l'impost seria la manifestada a través del consum elèctric, donada la potencial translació econòmica de l'impost al consumidor. En estar aquesta manifestació de capacitat econòmica ja gravada per l'IVA, ens trobaríem davant d'una excessiva imposició sobre el consum elèctric. Ara bé, com que es tracta en aquest cas

---

41. La Llei defineix la base imposable com la suma de les quantitats emeses de cadascuna de les substàncies contaminants per un mateix focus emissor (art. 25.1).

de subjectes molt concrets (contribuents per l'impost i, alhora, subministradors d'energia elèctrica), aquesta sobreimposició eventual no té transcendència jurídicotributària, atès que la translació econòmica al consumidor és una simple opció econòmica que no té res a veure amb el poder-deure de repercussió en l'IVA.<sup>42</sup>

D'altra banda, es podria al·legar la vulneració del principi de generalitat, en tant que la norma fixa una sèrie de reduccions que s'han d'aplicar per calcular la quota liquidable, les quals poden provocar la no contribució a subjectes passius contaminadors. Ara bé, cal entendre la generalitat com la contribució de tots aquells que contaminin dins dels marges que el legislador, en ús de la seva llibertat de configuració, estimi i que la incidència de l'impost és adequada. Així, en tractar-se d'un impost mediambiental, resulta admissible graduar-ne la incidència, de tal manera que en un tram aquest funcioni exclusivament com a instrument de recuperació de costos, per passar a desenvolupar, amb nivells més elevats de contaminació, la funció dissuasòria que també s'assigna a aquest tipus de tributs. D'aquesta manera, el fet que el primer gram d'emissió de les substàncies contaminants no tributi no es pot considerar com una vulneració del principi de generalitat, perquè s'entén que participa en el règim general dels beneficis fiscals. La creació d'aquest tipus de beneficis resulta constitucionalment admesa, ja que com assenyala la STC 214/1994, de 14 de juliol, el legislador pot declarar la exoneració quan existeixi la justificació oportuna, per la qual cosa la determinació de tal benefici tributari entra dins l'àmbit de llibertat de configuració que assisteix el legislador, sempre que el seu establiment respongui a raons objectives, i amb el propòsit clar d'atendre demandes o exigències de l'interès general.<sup>43</sup> Per

---

42. S'ha d'assenyalar que la STSJ de Galícia de 22 de gener de 1999 ha propugnat, però, en tots els impostos mediambientals una prohibició de translació, en el sentit que «sent el subjecte passiu el focus contaminant i no els consumidors, és per això que aquest tribut ha de recaure solament i exclusivament sobre els recurrents, sense que es pugui extrapolar als consumidors d'aquests serveis sobretot en tant que constitueix una de les fases de producció, generació i distribució del procés industrial». Recordem, a més, que l'article 33 de la Sisena Directiva 77/388 del Consell prohibeix l'existència d'impostos sobre el volum de negocis similars a l'IVA als estats membres.

43. En un sentit similar, la STC 28/2000, de 30 de novembre, assenyala que un impost mediambiental que gravi una activitat contaminant hauria de sotmetre a tributació totes les manifestacions d'aquesta, la qual cosa no significa negar que el legislador és lliure de seleccionar els subjectes respecte als quals pretén que l'impost incideixi de manera més intensa. García Novoa fa un interessant paral·lelisme en relació amb l'impost sobre el patrimoni, entenent que la fórmula d'un impost sobre emissions la quantia del qual s'exigeixi sols a grans contaminadors és igual de lícita que un model d'imposició sobre el patrimoni que segueixi el model de grans fortunes i que sols s'exigeixi a grans propietaris. Així, no es podria invocar una violació dels principis d'igualtat i generalitat respecte a la normativa de l'impost sobre el patrimoni, en què es reconeix un mínim exempt.

tant, el benefici fiscal és una excepció a les exigències de generalitat i igualtat, però una excepció admissible si respon a criteris objectius, com és el cas de l'impost aragonès. Aquest té un important vessant incentivador i el tipus zero fa un paper d'estímul, ja que es pretén que es posin en marxa mesures pal·liatives que impedeixin emissions superiors a les quantitats tipificades com a reduccions.

## V. Impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda

### 5.1. Fonament

L'impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda pretén gravar la concreta capacitat econòmica manifestada en l'activitat i el tràfic desenvolupats en establiments comercials que, pel seu efecte d'atracció al consum, provoca un desplaçament massiu de vehicles i, en conseqüència, una incidència negativa en l'entorn natural i territorial de la Comunitat Autònoma d'Aragó (art. 28). Per tant, es tracta d'un tribut amb caràcter extrafiscal, que es justifica en les potencials externalitats negatives que la implantació de grans superfícies produeix tant en el sector de la distribució comercial com en l'ordenació territorial i en el medi ambient.

La raó de fons se centra en l'aparició de les grans superfícies, situades sobretot a la perifèria dels centres urbans, normalment no instal·lades en llocs de fàcil accés, sinó que s'ubiquen en encreuaments de camins,<sup>44</sup> o més aviat en nusos de carreteres. Aquest criteri de localització és satisfactori comercialment, però mediambientalment suposa un error, en tant que els usuaris o compradors hi accedeixen amb vehicle privat. Així, les grans superfícies afavoreixen la utilització indiscriminada del vehicle privat; fins a tal punt que se n'han creat algunes on el transport públic no hi arriba.<sup>45</sup>

---

44. Com a curiositat, destaquem la traducció de «Carrefour»: encreuament de camins o de carrers.

45. La mateixa situació es descriu en la Llei catalana 16/2000, de 29 de desembre, de creació de l'impost sobre grans superfícies comercials (LIGEC): aquest tipus d'establiments «produeix un impacte en l'equilibri i l'ordenació territorial del país, tant per la construcció de noves àrees urbanitzades en les rodalies dels centres comercials com per l'increment del número total de desplaçaments que generen. Aquestes circumstàncies imposen, sovint sense alternativa, l'ús de l'automòbil particular per accedir als centres, amb unes conseqüències indesitjables tan previsible com la

## 5.2. Fet imposable

El fet que fa néixer l'obligació tributària de l'impost es constitueix pel dany mediambiental causat per la utilització de les instal·lacions i els elements afectes a l'activitat i al tràfic desenvolupats als establiments comercials que disposin d'una gran àrea de venda i d'aparcament per als seus clients i que es trobin ubicats al territori de la Comunitat Autònoma d'Aragó (art. 30). Per tant, no es grava la instal·lació en si de l'establiment comercial ni l'activitat econòmica que s'hi exerceix, ni la seva titularitat patrimonial, ni tampoc la mera utilització de l'establiment, sinó que –per contra– el que es grava és el dany mediambiental que produeix l'activitat i el tràfic comercial desenvolupat als citats establiments, en tant que, en tractar-se de grans àrees de venda al públic, atrauen el consum i provoquen un desplaçament massiu de vehicles particulars, amb la corresponent incidència negativa sobre el medi ambient i l'ordenació del territori.

A aquest efecte, la Llei aporta una definició sobre què cal considerar com a *establiment comercial que disposa d'una gran àrea de venda*, referint-se a aquells establiments la superfície de venda al públic dels quals sigui superior a 500 metres quadrats (art. 29.2).<sup>46</sup> Ara bé –i tal com després detallarem–, la superfície total que serveix de base per calcular la quota no solament incorpora la superfície de venda al públic, sinó també la destinada a altres usos, així com a aparcament.

Tot i això, i com que la definició presentada dóna abast a una gran diversitat d'establiments, la Llei en regula una sèrie de supòsits de no subjecció, atès que considera que en aquests casos no es produeix el dany mediambiental que es necessita per complir el fet imposable de l'impost. És a dir, en aquests casos el legislador apel·la que no es produeix l'afluència massiva de vehicles particulars ni, per tant, l'esmentat dany al medi ambient. En concret, no estan subjec-

---

saturació periòdica de la circulació rodada en les zones afectades i el consegüent augment dels índexs de pol·lució atmosfèrica [...] així mateix, la creació de vials, i la intensificació de les tasques de manteniment de la xarxa viària a causa de la seva sobreutilització, actuacions que han de dur a terme les administracions públiques competents».

46. Quant a definicions, la Llei remet a allò que disposa la normativa autonòmica dictada en matèria de comerç tots aquells conceptes i classificacions materials propis de l'ordenació comercial (art. 29.1).

tes a l'impost els establiments comercials que reuneixin alguna de les condicions següents:

a) Que la seva activitat comercial tingui caràcter majorista i, en general, quan es dediquin a l'exercici habitual d'adquisició de productes i articles de qualsevol classe en nom i per compte propis, amb la finalitat de posar-los a disposició d'altres comerciants majoristes, minoristes o empresaris, industrials o artesans.

b) Que la seva activitat comercial de caràcter minorista es dediqui fonamentalment a l'alimentació i es desenvolupi conjuntament als mercats municipals en què la gestió de funcionament comú es trobi controlada per una corporació local o entitat concessionària.

c) Que es tracti de cooperatives de consumidors i usuaris, així com qualsevol altres que subministrin béns i serveis als seus socis, o d'economats i altres establiments que subministrin béns, productes o serveis exclusivament a una col·lectivitat de treballadors, sempre que l'oferta i la venda no vagin dirigides al públic en general.

### 5.3. Subjectes passius

Els subjectes passius de l'impost, en qualitat de contribuents, són els titulars de l'activitat i el tràfic comercial que propiciïn el dany en el medi ambient a través del seu desenvolupament econòmic en grans àrees de venda (art. 32). D'aquesta manera, no es grava directament el titular de la instal·lació o dels elements afectats, sinó aquell que realitza l'activitat que genera l'impacte negatiu en el medi natural i territorial, independentment que ho sigui en règim de propietat o arrendament. Per tant, i tal com assenyala l'exposició de motius, no persegueix gravar la titularitat dels béns, sinó el dany mediambiental que comporta implícit la seva utilització i el desenvolupament de l'activitat comercial, i que, en últim terme, es dirigeix a la internalització dels costos derivats d'aquesta activitat contaminant o degradatòria dels béns jurídics protegits.

Així mateix, la Llei preveu una sèrie d'exempcions de l'aplicació de l'impost a aquells danys causats pels establiments comercials l'activitat principal dels quals es dediqui a la venda exclusiva de (art. 33):

- a) Maquinària, vehicles, utilatge i subministraments industrials.
- b) Materials per a la construcció, sanejament, portes i finestres, de venda exclusiva a professionals.
- c) Vivers per a jardineria i cultius.
- d) Mobiliari en establiments individuals, tradicionals i especialitzats.
- e) Venda de vehicles automòbils, en sales d'exposició de concessionaris i tallers de reparació.
- f) Subministrament de combustibles i carburants d'automoció.

#### 5.4. Elements de quantificació

La base imposable de l'impost queda constituïda per la superfície total –la data de meritació– de cada establiment comercial que disposi d'una gran àrea de venda (art. 34.1). Així, en tant que la base imposable ha de correspondre's amb la concreció o quantificació de la capacitat econòmica que denota el pressupòsit de fet del tribut, aquesta s'ha configurat en funció d'un paràmetre que sigui al més representatiu possible de l'objecte del tribut, com, a la vegada, també ha de ser una dimensió d'algun component material del fet imposable. D'aquesta manera, doncs, els metres quadrats de l'establiment no sols constitueixen una dimensió d'un component material del fet imposable, sinó que també es configuren com el paràmetre més idoni i el més transparent dels possibles per poder inferir objectivament aquell benefici impropï que s'obté en no assumir els costos mediambientals i territorials ocasionats.<sup>47</sup>

Ara bé, aquesta superfície total és la resultant de sumar tres unitats contaminants de mesura del dany mediambiental: la superfície de venda, la superfície destinada a altres usos i la superfície d'aparcament.<sup>48</sup> L'article 34.2 assenjala com s'han de considerar cadascuna d'aquestes unitats, en el sentit que:

---

47. Tal com assenjala l'exposició de motius, cal destacar que la utilització d'aquesta referència per mesurar la magnitud del dany mediambiental està orientada a gravar l'impacte que produeix una determinada manera d'exercir l'activitat comercial, però que no va dirigida a gravar pròpiament els béns immobles utilitzats per a tal fi.

48. Cal destacar que la Llei no distingeix entre la superfície de venda construïda en una extensió horitzontal o edificada per plantes, en tant que no pretén vulnerar la neutralitat de l'impost ni condicionar la manera d'instal·lar-se d'aquests establiments comercials. Així mateix, el còmput de la superfície és uniforme, qualsevol que sigui el tipus de construcció o edificació, ja que l'impacte ecològic és homologable en ambdós casos.

a) Té la consideració de *superfície de venda real* la superfície total dels llocs en què s'ofereixen, venen o exposen les mercaderies, o es realitzen activitats comercials amb caràcter habitual i permanent, o els destinats a tal fi de manera eventual però periòdica, als quals pot accedir la clientela per realitzar les seves compres, incloent-hi aparadors interns i espais destinats al trànsit de persones i presentació o preparació de mercaderies visibles. Així mateix, també s'inclouen la zona de caixes i la zona entre aquestes i la sortida si s'hi presten serveis o serveixen d'aparador.

La superfície de venda revela una major capacitat d'oferta de productes, tant qualitativa com quantitativa, i, per tant, una major capacitat i aflluència.

b) Quant a la *superfície destinada a altres usos*, serà la destinada a serveis comuns o auxiliars com magatzems, tallers, obradors, espais de producció, cambres frigorífiques, oficines, lavabos, serveis sanitaris, vestuaris, instal·lacions d'evacuació d'incendis i espais comuns de pas, sempre que hi tingui lloc la venda o exposició de productes. En aquest cas, s'ha de prendre la superfície total destinada a aquests usos amb el límit màxim que resulti de computar el 25 per cent de la superfície de venda al públic.

La superfície destinada a altres usos revela també unes majors possibilitats de reposició dels productes i d'immediatesa per posar-los a la venda al públic.

c) En relació amb la *superfície d'aparcament*, serà la destinada a aparcament de vehicles al servei dels compradors o treballadors de l'establiment o recinte comercial o destinats als vehicles per a la càrrega i descàrrega de mercaderies, qualsevol que sigui el títol jurídic habilitant per al seu ús i amb independència de la seva situació a l'aire lliure o en zones cobertes, i incloent-hi els espais de circulació de vehicles i persones, zones de control i altres vinculades al servei.

La superfície d'aparcament denota la capacitat de l'establiment per atraure i acollir el tràfic automobilístic que, en la pràctica, genera el principal efecte contaminant. Així, aquesta és la superfície que més interessa a l'hora d'aplicar l'impost, en tant que –lògicament– com més capacitat o nombre de places d'aparcament, majors estímuls i possibilitats d'aflluència massiva de consumidors i usuaris, atès que la inexistència d'aparcament o la seva escassa capacitat operen en la pràctica com un element dissuasori per al ciutadà, que, finalment, optaria per acudir a altres establiments on aquest problema es trobi solucionat de manera òptima i còmoda per a ell.



A fi d'obtenir la superfície d'aparcament, cal tenir en compte l'aplicació de les regles següents, amb el límit màxim que resulti de computar el 25 per cent de la superfície de venda al públic:

1. Quan es tracti d'establiments comercials amb aparcament propi o que disposin d'aparcament comú amb altres establiments i consti de manera explícita i fefaent la superfície ocupada per les places d'aparcament que els corresponguin a cadascú, es prendrà la superfície real de les places.
2. Quan es tracti d'establiments comercials que disposin d'aparcament comú i no consti explícitament les places d'aparcament que els corresponguin a cadascú o les places no es trobin separades o individualitzades, s'assignarà a cada establiment la superfície d'aparcament que resulti proporcional a la superfície de venda al públic.
3. Quan es tracti d'establiments comercials que no disposin d'aparcament per als seus clients a les seves pròpies instal·lacions, però la dotació per a l'aparcament es trobi situada en edificis aliens destinats exclusivament a aquest ús o en estacionaments públics o privats, s'apliquen les regles anteriors.
4. Quan no consti explícitament la superfície destinada a places d'aparcament, però sí el nombre de places, es calcularà a raó de 28 metres quadrats per plaça.

Una vegada obtinguda la base imposable, per obtenir la quota tributària caldrà aplicar l'escala de gravamen següent (art. 35):

<i>Base imposable fins m<sup>2</sup></i>	<i>Quotes resultants euros</i>	<i>Resta base imposable fins m<sup>2</sup></i>	<i>Tipus aplicable euros/m<sup>2</sup></i>
2.000	0	1.000	12,00 euros
3.000	12.000	2.000	15,00 euros
5.000	42.000	5.000	17,40 euros
10.000	129.000	en endavant	19,00 euros

Ara bé, atès que el dany produït sobre el medi urbanístic i territorial és considerat amb major o menor gravetat en funció de la tipologia de sòl en què les activitats comercials es duen a terme, la Llei estableix uns coeficients correctors d'acord amb les diferents classes i tipologies de sòl –segons la seva finalitat i la seva propensió a la transformació i el desenvolupament urbanitzador que es consi-

dera necessari preservar— que regula la Llei urbanística d'Aragó. En concret, l'article 35.2 estableix els coeficients següents:

- a) En sòl urbà: 1.
- b) En sòl urbanitzable, delimitat o no delimitat, amb posterioritat a l'aprovació del Pla parcial corresponent: 1,10.
- c) En sòl urbanitzable no delimitat, amb anterioritat a l'aprovació del Pla parcial, en sòl no urbanitzable genèric: 1,25.
- d) En sòl no urbanitzable especial: 1,50.

D'aquesta manera, es mostra la voluntat del legislador de gravar més fortament aquella activitat que es desenvolupi en un tipus de sòl en què concorrin certs valors que cal protegir, que no pas aquella que s'ubiqui en un sòl perfectament integrat en el procés urbanitzador. És a dir, un gran establiment comercial ubicat en sòl urbà, assimilat en el seu entorn i el seu paisatge urbanístic, en què existeix possibilitat d'accés de vianants, que es troba integrat en l'àrea operativa de la xarxa de transports públics i que, en fi, vertebrava una determinada zona comercial, d'oci i de serveis a la ciutat, no produeix el mateix impacte ambiental i territorial que un altre establiment instal·lat en un altre tipus de sòl, ubicat a la perifèria dels contorns urbans i fora de l'abast dels transports públics.<sup>49</sup>

Finalment, i una vegada obtinguda la quota íntegra de l'impost, la quota líquida serà la resultant de restar-li les deduccions per inversions.<sup>50</sup>

A fi d'entendre amb més claredat la voluntat proteccionista del legislador, analitzarem a continuació un exemple de l'impost sobre el dany ambiental causat per les grans àrees de venda. Suposem que tenim dos centres comercials: un corresponent a la cadena El Corte Inglés, situat al centre de Saragossa, i amb una superfície total de 10.000 metres quadrats; mentre que l'altre correspon a un hipermercat, situat als afores d'Alagón<sup>51</sup> i de 2.220 metres quadrats. Sabem, a més a més, que el Corte Inglés es troba en sòl urbà i l'hipermercat d'Alagón es troba en sòl urbanitzable delimitat, i que la seva superfície total es distingeix entre:

49. Exemple extret de l'exposició de motius de la Llei 13/2005, de 30 de desembre.

50. Com que les deduccions són comunes per als tres impostos mediambientals, es remet a la lectura de les deduccions citades en l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable.

51. Alagón és un municipi situat a 25 km de Saragossa, de 6.187 habitants (2005).

Unitats contaminants	El Corte Inglés	Hipermercat
Superfície de venda real	5.000 m <sup>2</sup>	1.500 m <sup>2</sup>
Superfície destinada a altres usos	3.000 m <sup>2</sup>	300 m <sup>2</sup>
Superfície d'aparcament	2.000 m <sup>2</sup>	420 m <sup>2</sup> <sup>52</sup>

En primer lloc, es calcula la base imposable de l'impost, la qual serà la constituïda per la suma de les diverses unitats contaminants, tenint en compte, però, les limitacions establertes per la Llei. En concret, partim del fet que la superfície destinada a altres usos i la superfície d'aparcament no poden superar respectivament el 25 % de la superfície de venda real. Per tant, la superfície total que computa com a base imposable per al Corte Inglés ascendirà a 7.500 m<sup>2</sup> (5.000 + 1.250 + 1.250),<sup>53</sup> i per a l'hipermercat, 2.175 m<sup>2</sup> (1.500 + 300 + 375).<sup>54</sup>

Quant a la quota tributària, si per al Corte Inglés la base imposable és de 7.500 m<sup>2</sup>, pels primers 5.000 es paguen 42.000 euros. I per la resta de metres quadrats fins a arribar a 7.500, s'aplicarà el tipus de 17,40 euros/m<sup>2</sup>. És a dir, per la resta, 2.500 m<sup>2</sup> (7.500 – 5.000), es pagaran 43.500 euros. Per tant, la quota íntegra serà de 85.500 euros (42.000 + 43.500).

D'altra banda, per a l'hipermercat d'Alagón, si la base imposable és de 2.175 m<sup>2</sup>, pels primers 2.000 no es paga res (exempt). I per la resta de metres quadrats fins a arribar a 2.175, s'aplicarà el tipus de 12,00 euros/m<sup>2</sup>. És a dir, per la resta, 175 m<sup>2</sup> (2.175 – 2.000), es pagaran 2.100 euros. Per tant, la quota íntegra serà de 2.100 euros.

Finalment, i a fi de calcular la quota per ingressar, cal aplicar al resultat obtingut els coeficients correctors regulats en la Llei en funció del tipus de sòl en què s'ubiquin les àrees de venda. D'aquesta manera, la quota per ingressar per part del Corte Inglés ascendirà a 85.500 euros (85.500 × 1), i per a l'hipermercat d'Alagón ascendirà a 2.310 euros (2.100 × 1,10).

52. Considerem que no consta explícitament la superfície destinada a places d'aparcament, però sí el seu nombre. Si sabem que té 15 places d'aparcament, la superfície que cal imputar serà de 420 m<sup>2</sup> (15 × 28).

53. El 25 % de 5.000 és 1.250. Com que la superfície destinada a altres usos i la superfície d'aparcament són superiors a aquesta xifra, serà aquesta la que computarà a l'efecte d'unitats contaminants.

54. El 25 % de 1.500 és 375, de manera que la superfície d'aparcament es computarà amb aquesta xifra.

## 5.5. Anàlisi constitucional

L'impost que grava les grans superfícies ha estat creat, juntament amb Aragó, per Astúries, Catalunya i Navarra.<sup>55</sup> En totes aquestes comunitats autònomes s'han plantejat recursos contra l'impost, en tant que es pot considerar inconstitucional perquè els gravàmens imposats poden suposar una fiscalitat paral·lela a l'impost de béns immobles (IBI) i a l'impost sobre activitats econòmiques (IAE), ambdós d'àmbit local i, per tant, contrària a les disposicions de la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes. Recordem que, segons l'article 6.3 LOFCA,<sup>56</sup> les comunitats autònomes només poden gravar matèries reservades a les hisendes locals amb l'autorització legal prèvia, la qual només els ha estat concedida respecte a la matèria subjecta a l'impost sobre vehicles de tracció mecànica i respecte al gravamen de les vedes de caça, com a matèria que es trobava subjecta al rehabilitat impost municipal sobre despeses sumptuàries i per al gravamen de les vedes de caça.

En l'àmbit català, aquest tribut ha estat objecte d'una carta de citació de la Comissió Europea; d'altra banda, el Tribunal Superior de Justícia d'Astúries ha anul·lat recentment el reglament que regula l'impost respectiu. En concret, la resolució judicial del TSJA considera que la normativa autonòmica (Decret 191/2003) infringeix quatre articles de la Constitució relatius a la falta de competència de l'Administració regional per establir aquest tribut i els principis de llibertat d'empresa. Segons la Sala Contenciosa Administrativa del TSJA, la implantació d'aquest impost afecta també els principis d'igualtat en la contribució al sosteniment de la despesa pública i de seguretat jurídica. La interlocutòria adverteix, així mateix –i tal com avançàvem–, de la possibilitat que aquest tribut vulneri la LOFCA, que autoritza les administracions de les comunitats autònomes a establir tributs per fets imposables «no gravats per l'Estat» o en matèries que no estiguin reservades a les corporacions locals per evitar la doble imposició. D'altra banda, la resolució indica també que l'impost no grava l'activitat

55. Navarra ha aprovat l'impost sobre grans superfícies comercials, però encara no l'ha desenvolupat.

56. Quant al concepte de *matèria imposable*, el Tribunal Constitucional considera que és un concepte més ampli que *fet imposable*, atès que es refereix a les matèries que configuren l'objecte dels tributs (STC 289/2000). En canvi, *fet imposable* cal entendre'l en el sentit tècnic del terme (STC 37/1987 i 186/1993), de tal manera que quan l'article 6.2 LOFCA prohibeix a les comunitats autònomes establir tributs el fet imposable dels quals ja està gravat per l'Estat, cal entendre que prohibeix la duplictat de fets imposables estrictament. Aquesta interpretació amplia notablement el poder de les comunitats autònomes per establir tributs propis, però pot ocasionar bastants problemes.

contaminant o perjudicial de les grans superfícies per al medi ambient o l'ordenació del territori, sinó la propietat de l'establiment, «amb la qual cosa es reitereu els gravàmens establerts per l'impost sobre béns immobles».

Quant a l'impost aragonès –i centrant-nos en el nostre objecte d'estudi–, l'Associació Nacional de Grans Empreses de Distribució (ANGED) ha donat suport al Govern perquè recorri l'impost davant del Tribunal Constitucional.<sup>57</sup> Amb un paral·lelisme en l'impost asturià, ANGED considera que l'impost és inconstitucional, ja que grava en realitat l'activitat econòmica i no els danys ambientals. Així mateix, també es considera un impost discriminatori, atès que sols grava les grans superfícies i no els petits comerços que hi són a prop.<sup>58</sup>

Ara bé, deixant de banda els casos plantejats, es pot atribuir el caràcter d'inconstitucionalitat a la norma atenent els criteris descrits a l'inici d'aquesta anàlisi. En primer lloc, i en relació amb la consideració de l'extrafiscalitat, cal assenyalar que l'impost sobre grans establiments comercials aragonès no preveu veritables mecanismes d'exempció impositiva que s'adaptin a les característiques i finalitats d'un tribut extrafiscal teòricament dissenyat per regular el comportament de determinats subjectes passius en relació amb el medi ambient. És a dir, d'una banda, l'impost exclou del seu àmbit personal determinats establiments comercials en què res no justifica la seva menor capacitat d'afectació sobre el medi ambient; i, de l'altra, estableix una escala impositiva totalment desvinculada del comportament efectiu dels subjectes passius, seguint criteris contraris als seus fins extrafisicals com ara beneficiar aquells establiments comercials que disposin de majors xarxes de transport públic.<sup>59</sup> D'aquesta manera, es pot concloure que aquest tribut autonòmic no pretén dissuadir els admi-

57. També ha donat el suport corresponent en busca de la seva inconstitucionalitat per als tributs sobre grans superfícies de les respectives comunitats autònomes.

58. Millán-Astray, director d'ANGED, ha plantejat aquesta qüestió d'una manera encertada i coherent: «Solament contamina el consumidor que compra a les grans superfícies? Què passa quan aquest consumidor aprofita el seu trajecte realitzat en cotxe i també compra als petits comerços del voltant?» Amb aquest plantejament, es posa clarament de manifest que l'impost grava les grans superfícies, prenent la seva superfície d'aparcament com a màxima de tributar; mentre que d'altres petits comerços, amb la mateixa superfície d'aparcament, no tributen perquè la seva superfície de venda al públic no arriba al mínim exigible per tributar. Llavors, si l'Executiu inclou la superfície d'aparcament, perquè denota la capacitat de l'establiment per atraure i acollir el trànsit i perquè genera el principal efecte contaminant, i, per tant, si el que es vol gravar són els desplaçament massius de vehicles privats, per què sols són obligats tributaris les grans superfícies?

59. Sánchez Graells, A., *op. cit.*

nistrats del desenvolupament de cap activitat concreta que perjudiqui el medi ambient, ni estimula de debò qualsevol acció encaminada a reduir o excloure les externalitats negatives; sinó que, en sentit estricte, penalitza determinats models de desenvolupament de l'activitat del comerç minorista.<sup>60</sup>

En segon lloc, es considera que l'impost és contrari al principi de generalitat, atès que vulnera els principis d'igualtat i progressivitat. És així en tant que la configuració del seu fet imposable limita virtualment l'aplicació de l'impost al sector de la distribució comercial de productes d'alimentació i moda, així com exclou les grans superfícies de caràcter cooperatiu; i beneficia aquells grans establiments comercials que es veuen especialment afavorits per la seva ubicació i pel seu accés a les xarxes de transport públic ja existents. A més a més, vulnera el principi de capacitat econòmica, ja que s'entén que no pretén que s'internalitzin les externalitats negatives generades pels grans establiments comercials i que, per tant, es desvinculi el fet imposable de la capacitat del subjecte passiu per afectar efectivament el medi ambient. Finalment, i per acabar amb les exigències dels principis constitucionals, també es pot afirmar que l'impost aragonès és contrari als articles 38, 51 i 139 CE, en el sentit que incideix en la defensa de la competència,<sup>61</sup> privilegia els interessos dels petits comerciants sobre els dels consumidors i usuaris i en perjudici de formes més eficients de distribució comercial; i limita el dret de llibertat d'establiment i la unitat de mercat en el territori espanyol.

Finalment, quant a les restriccions imposades per la LOFCA, es pot afirmar que l'impost aragonès vulnera els límits materials que s'hi estableixen. En concret, la matèria imposada gravada concorre amb les matèries imposables de l'IAE i de l'IBI; i, així mateix, el seu fet imposable es pot solapar amb el de l'impost sobre societats. És a dir, el fet imposable del tribut autonòmic és l'aparent sobrebenefici derivat de la no assumpció de les externalitats sobre el medi ambient, el qual coincideix amb el fet imposable de l'IS, ja que els beneficis de les grans superfícies comercials ja estan gravats per aquest darrer. La no assumpció de costos ja queda gravada per l'IS, perquè en cas de produir-se aquests en el sentit d'internalitzar externalitats reduirien la base imposable de l'impost. A

---

60. Si bé la norma preveu una deducció per als grans establiments comercials que duen a terme projectes de protecció mediambiental, no és suficient per anul·lar la seva inconstitucionalitat, en tant que, atesa la seva complicada interpretació, difícilment serà desplegada.

61. Recordem que les CA no tenen competència normativa en aquesta matèria.

més, l'IS preveu deduccions per a aquelles empreses que inverteixin en protecció del medi ambient, per la qual cosa la finalitat extrafiscal perseguida per l'impost aragonès el fa redundant i innecessari.

## VI. Disposicions comunes relatives a l'obligació tributària i a la gestió de l'impost

Com que els tres impostos analitzats van ser aprovats en la mateixa Llei, es preveuen tres capítols dedicats a regular les qüestions comunes a tots ells. Es tracta de disposicions generals aplicables als tres impostos,<sup>62</sup> disposicions comunes relatives a l'obligació tributària i disposicions comunes relatives a la gestió tributària.

En primer lloc, i quant a les *disposicions comunes relatives a l'obligació tributària en els impostos mediambientals*, s'assenyala que, a part de la descripció dels subjectes passius realitzada per cadascun dels impostos, tindran aquesta consideració les herències jacents, les comunitats de béns i altres entitats que, mancades de personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat, susceptibles d'imposició, als quals pugui imputar-se la condició de subjecte passiu de l'impost (art. 36.2 Llei 13/2005). Ara bé, seran substituïts del contribuent i estaran obligats a complir, si s'escau, les obligacions tributàries els titulars dels permisos, autoritzacions, concessions o, en general, drets a la utilització, ús privatiu o explotació del domini públic o dels seus recursos naturals i territorials (art. 36.3 Llei 13/2005).

Amb caràcter general, la base imposable es determinarà pel mètode d'estimació directa per mitjà de la declaració del subjecte passiu o, si s'escau, per les dades o documents objecte de comprovació administrativa<sup>63</sup> (art. 38 Llei 13/2005). Ara bé, en casos de dificultat d'estimació directa de la base imposable, es pot determinar pel mètode d'estimació objectiva, el qual tindrà caràcter voluntari per al subjecte passiu (art. 39 Llei 13/2005).<sup>64</sup> Tot i això, el mètode d'es-

62. Les disposicions generals comunes als tres impostos ja han estat tractades en el punt II del present estudi.

63. La comprovació administrativa de la base imposable pot arribar a tots els actes, elements i valoracions consignats en les declaracions tributàries, utilitzant per a això qualssevol dels mitjans recollits en la legislació general tributària i les seves disposicions complementàries (art. 41 Llei 13/2005).

64. Els índexs o mòduls corresponents al mètode d'estimació objectiva són els recollits en l'article 10 Ordre, el qual remet, d'una banda, a la Llei 1/2005, de 9 de març, per la qual es regula el règim

timació indirecta s'aplicarà quan la falta de presentació o la presentació incompleta o inexacta d'alguna de les declaracions o autoliquidacions exigides no permetin a l'Administració el coneixement de les dades necessàries per a la determinació completa de la base imposable. Així mateix, també s'aplicarà aquest règim quan el subjecte passiu ofereixi resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació administrativa o incompleixi substancialment les obligacions comptables o les formals que es derivin de la present Llei o de la legislació sectorial específica (art. 40.1 Llei 13/2005).<sup>65</sup>

El període impositiu coincideix amb l'any natural i la meritació dels impostos es produeix el 31 de desembre de cada any, tret que es perdi la condició de contribuent de l'impost; en aquest cas, el període impositiu finalitzarà en aquella data (art. 44 Llei 13/2005).

D'altra banda, i en relació amb les *disposicions comunes relatives a la gestió tributària en els impostos mediambientals*, s'assenyala que –evidentment– la gestió, liquidació, comprovació, recaptació i inspecció dels impostos mediambientals corresponen als òrgans de l'Administració tributària del Departament d'Economia i Hisenda d'Aragó (art. 46 Llei 13/2005), tot i que els departaments competents en matèria de Medi Ambient, Indústria, Comerç i Energia auxiliaran i col·laboraran amb els òrgans de gestió quant a les funcions de liquidació i comprovació (art. 47 Llei 13/2005). En concret, s'encarregaran d'elaborar un informe per cada període impositiu i comprensiu de les dades, elements i circumstàncies necessàries per a la gestió i liquidació de l'impost, així com realitzaran inspeccions, d'ofici o a petició dels subjectes passius, per les actuacions de comprovació i investigació que es considerin necessàries i oportunes per a l'esmentada gestió de l'impost.

Així mateix, i per tal de gestionar el compliment de les corresponents obligacions tributàries, es disposa la constitució en l'Administració tributària com-

---

del comerç de drets d'emissió de gasos d'efecte hivernacle, a la Decisió 2004/156/CEE de la Comissió, de 29 de gener de 2004, i a la Directiva 2003/87/CEE (per a les emissions de CO<sub>2</sub>); i de l'altra, als mètodes admesos pel Departament competent en matèria de medi ambient per a la declaració de les emissions subjectes a la realització de l'Inventari Europeu d'Emissions Contaminants (EPER) exigint per l'art. 15 de la Directiva 96/61/CEE del Consell, relativa a la prevenció i el control integrats de la contaminació (IPPC) (per a les emissions de SO<sub>x</sub> i NO<sub>x</sub>).

65. Per a la utilització d'aquest mètode es pot fer servir qualssevol dels mitjans que preveuen la legislació general tributària i les seves disposicions complementàries (art. 40.2 Llei 13/2005).



petent del *Cens de contribuents* dels impostos mediambientals, el qual comprendrà totes aquelles activitats i focus emissors contaminants explotats per aquestes que es trobin ubicats a la Comunitat Autònoma d'Aragó (art. 48 Llei 13/2005), i permetrà construir l'estructura i quantia dels deutes tributaris. Aquest Cens constarà d'una secció per cada impost, de tal manera que s'organitza en tres seccions: 1a) De les instal·lacions de transport per cable; 2a) De les instal·lacions emissores de substàncies contaminants a l'atmosfera; i 3a) Dels establiments comercials amb grans àrees de venda. Quant a la presentació de la declaració censal per cada explotació, instal·lació o establiment, en general, tots els subjectes passius dels impostos estan obligats a presentar-la (art. 50 Llei 13/2005 i art. 1 Ordre de 12 de maig de 2006, del Departament d'Economia, Hisenda i Treball; en endavant, Ordre) en el termini màxim d'un mes des de l'inici de l'activitat que produeix l'efecte contaminant.<sup>66</sup> Ara bé, queden exceptuats de presentar la declaració censal esmentada:

- a) En el cas de l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera, els subjectes passius que, respecte de cada instal·lació i substància contaminant, no hagin superat en l'exerci-

---

66. Tot i el termini màxim d'un mes per presentar la declaració censal, en l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera, si es tracta de noves instal·lacions subjectes a l'impost o si en el transcurs del període impositiu se superessin les quantitats mínimes exigides per presentar la declaració, aquests subjectes passius estaran obligats a efectuar la declaració censal d'alta i, si s'escau, complir les obligacions tributàries corresponents. Així mateix, i quant a l'impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda, si es tracta de nous establiments subjectes a l'impost o si en el transcurs del període impositiu es produïssin modificacions que impliquessin una superfície resultant igual o superior a 2.000 m<sup>2</sup>, aquests subjectes passius –també– estaran obligats a efectuar la declaració censal d'alta i, si s'escau, complir les corresponents obligacions tributàries (art. 1.2 Ordre).

Quant al primer període impositiu de vigència de la Llei 13/2005, la declaració d'alta al Cens s'ha de formalitzar en el termini màxim d'un mes a comptar de la data d'entrada en vigor de l'Ordre (art. 2.1 Ordre).

Amb relació al contingut de la declaració censal, es recomana consultar l'art. 50 de la Llei 13/2005 i l'art. 3 de l'Ordre que, per la seva extensió i fàcil comprensió, es considera innecessari transcriure. Tot i això, cal destacar que per a cada impost es recull una informació censal complementària, és a dir: art. 4 (impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable), art. 5 (impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera) i art. 6 (impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda).

A fi i efecte de facilitar el compliment de les obligacions tributàries dels contribuents: a) En l'impost sobre la instal·lació de transports per cable, les declaracions censals, els pagaments fraccionats i les autoliquidacions s'efectuen per cada unitat d'explotació, agrupant totes les instal·lacions de transport per cable que hi hagi; b) En l'impost sobre l'emissió de contaminants a l'atmosfera, s'efectuen per cada unitat tècnica fixa on sigui objecte d'explotació l'activitat contaminant per mitjà d'instal·lacions de qualsevol naturalesa (DA 1a Ordre).

ci anterior de cada període impositiu les quantitats següents: a)  $\text{SO}_x$ : 120 tones/any; b)  $\text{NO}_x$ : 80 tones/any; c)  $\text{CO}_2$ : 80 quilotoques/any.

- b) En el cas de l'impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda, els titulars dels establiments la superfície total computable dels quals a l'efecte de la base imposable de l'impost sigui inferior a 2.000 m<sup>2</sup>.

En el mateix sentit, si es produeix qualsevol modificació de les dades recollides en la primera declaració censal o bé si cessa l'activitat contaminant, l'obligat tributari haurà de comunicar a la Direcció General de Tributs aquesta circumstància per mitjà de la declaració corresponent en el termini d'un mes des que tingui lloc (art. 50 Llei 13/2005 i art. 7 Ordre).<sup>67</sup>

D'altra banda, i amb caràcter general, estan obligats a realitzar els pagaments fraccionats i a presentar l'autoliquidació aquells subjectes passius que es trobin obligats a presentar la declaració censal (art. 8 Ordre).

Quant a l'autoliquidació, els contribuents estan obligats a presentar-la anualment per cada explotació, instal·lació o establiment davant l'Administració tributària, determinant el deute tributari corresponent i ingressant el seu import —deduïts els pagaments fraccionats satisfets amb anterioritat durant el període impositiu<sup>68</sup> (art. 51 Llei 13/2005)—, dins els terminis següents (art. 11 Ordre): a) En els impostos sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable i per les grans àrees de venda, en els primers vint dies naturals del mes de gener de l'exercici següent al del primer període impositiu. La quota íntegra es calcularà aplicant les tarifes a la situació censal de cadascun dels trimestres en què s'hagi produït el fet imposable. La suma d'aquests resultats es dividirà entre el nombre de trimestres considerats a aquest efecte; b) En l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera, en els primers vint dies naturals del mes d'abril de l'exercici següent al del primer període impositiu.<sup>69</sup>

67. Els models de declaració censal són, respectivament: model 001 per a l'impost sobre instal·lació de transports per cable, model 002 per a l'impost sobre l'emissió de contaminants a l'atmosfera i model 003 per a l'impost sobre les grans àrees de venda.

68. Es tracta de determinar la quota diferencial.

69. Els models d'autoliquidació aprovats són, respectivament: model 701 per a l'impost sobre instal·lació de transports per cable, model 703 per a l'impost sobre l'emissió de contaminants a l'atmosfera i model 705 per a l'impost sobre les grans àrees de venda.

Una vegada calculada la quota diferencial, si resulta positiva es procedirà a l'ingrés del seu import en el termini assenyalat; però si resulta negativa es procedirà a la seva devolució d'ofici, segons el que estableix l'article 31 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

Tot i això, els òrgans de gestió tributària poden girar la liquidació provisio-  
nal que procedeixi d'acord amb les dades declarades, o bé la poden dictar d'ofi-  
ci quan els elements de prova que tingui en poder seu posin de manifest la rea-  
lització del fet imposable, l'existència d'elements d'aquest fet imposable que no  
hagin estat declarats o la concurrència d'elements determinants de la quantia  
del deute tributari diferents dels declarats (art. 52 Llei 13/2005).

Finalment, quant als pagaments fraccionats a compte,<sup>70</sup> l'Ordre de 12 de  
maig de 2006 regula quins seran aquests durant el primer període impositiu,  
i ho estableix per a cadascun dels impostos aprovats (art. 9 Ordre i art. 53  
Llei 13/2005):

*a) Impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports  
per cable:* el primer pagament fraccionat s'efectua durant els primers vint dies  
naturals del mes de juliol i és pel 50 per 100 de la quota tributària que corres-  
pongui ingressar per la totalitat de l'impost, considerant la situació de les instal·  
lacions l'1 de gener de 2006. El segon pagament fraccionat s'efectua durant  
els primers vint dies naturals del mes d'octubre i és pel 25 per 100 de la quota  
tributària que correspongui ingressar per la totalitat de l'impost. Els pagaments  
fraccionats següents s'efectuen els primers vint dies naturals dels mesos d'abril,  
juliol i octubre de període impositiu corresponent, i seran del 25 per 100 de la  
quota meritada que correspongui ingressar per la totalitat de l'impost, conside-  
rant la situació de les instal·lacions el primer dia de cada període impositiu.

*b) Impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants  
a l'atmosfera:* el primer pagament fraccionat s'efectua durant els primers vint  
dies naturals del mes de juliol i és pel 50 per 100 de la quota tributària calcula-  
da per referència a les quantitats emeses de CO<sub>2</sub>, SO<sub>x</sub> i NO<sub>x</sub> en l'exercici 2005. El  
segon pagament fraccionat s'efectua durant els primers vint dies naturals del

---

70. Els models de pagaments fraccionats aprovats són, respectivament: model 700 per a l'impost sobre instal·lació de transports per cable, model 702 per a l'impost sobre l'emissió de contaminants a l'atmosfera i model 704 per a l'impost sobre les grans àrees de venda.

mes d'octubre i és pel 25 per 100 de la quota tributària assenyalada per al primer pagament. Pel que fa als pagaments fraccionats següents, el seu import màxim no pot superar el 75 per 100 de la quota meritada.

Per calcular l'import dels pagaments fraccionats quan les instal·lacions no disposin de sistemes de mesura contínua d'emissions, es poden utilitzar les magnituds, índexs, mòduls o dades a què remet l'article 10 Ordre, la qual distingeix entre CO<sub>2</sub>, d'una banda, i SO<sub>x</sub> i NO<sub>x</sub>, de l'altra.

*c) Impost sobre el dany mediambiental causat per les gran àrees de venda:* el primer pagament fraccionat s'efectua durant els primers vint dies naturals del mes de juliol i és pel 50 per 100 de la quota tributària que correspongui ingressar per la totalitat de l'impost, considerant la situació de les superfícies de l'establiment comercial l'1 de gener de 2006. El segon pagament fraccionat s'efectua durant els primers vint dies naturals del mes d'octubre i és pel 25 per 100 de la quota tributària que correspongui ingressar per la totalitat de l'impost. Els pagaments fraccionats següents s'efectuen els primers vint dies naturals dels mesos d'abril, juliol i octubre de període impositiu corresponent, i seran del 25 per 100 de la quota meritada que correspongui ingressar per la totalitat de l'impost, considerant la situació de les instal·lacions el primer dia de cada període impositiu.

## VII. Conclusions

L'actual auge de l'aparició d'impostos mediambientals autonòmics té el seu fonament últim en la voluntat d'incrementar les normes de protecció sobre el medi natural, en tant que valor que la nostra societat ja ha adquirit. Es tracta, en la seva majoria, d'impostos de naturalesa extrafiscal, ja que —en contra de tenir una finalitat recaptatòria— pretenen desincentivar aquelles activitats que es consideren danyoses per al medi ambient. A aquest efecte, la Comunitat Autònoma d'Aragó va crear, amb la Llei 13/2005, de 30 de desembre, tres impostos mediambientals: l'impost sobre les instal·lacions de transport per cable, l'impost sobre l'emissió de contaminants a l'atmosfera i l'impost sobre grans àrees de venda.

Es tracta de tres tributs propis, de naturalesa extrafiscal i de caràcter afectat, cadascun dels quals grava activitats distintes que causen danys al medi ambient. Si bé la majoria dels impostos han estat creats a partir de l'observació de

la legislació d'altres comunitats autònomes,<sup>71</sup> l'impost sobre les instal·lacions de transport per cable és totalment nou en el panorama espanyol, ja que incideix sobre les instal·lacions de transport de persones en telefèric o remuntadors i les de transport de materials o mercaderies al medi forestal.

La descripció efectuada per a cadascun dels impostos ens ha permès conèixer els seus trets caracteritzadors, centrats en el seu fonament, el seu fet imposable, els subjectes passius i els elements de quantificació. Així mateix, i conseqüentment, ens ha dut a analitzar la seva constitucionalitat, que, per la seva rellevància, és el que ens interessa assenyalar en aquest moment.

Quant a l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable, s'ha de considerar la seva constitucionalitat plena, en tant que es compleixen totes les determinacions exigides per a això: és a dir, respecta plenament el bloc de constitucionalitat, les limitacions establertes a la LOFCA, així com el compliment dels principis de justícia tributària. Si bé es pot dubtar de si realment aquestes instal·lacions incideixen negativament sobre el medi ambient, segons el nostre parer la resposta no admet dubtes, ja que, a més de ser un element pertorbador del paisatge, també ho és de la flora i la fauna del territori.

Des del punt de vista jurídic, l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera té plena cabuda entre les figures impositives de les comunitats autònomes, en la mesura que aquestes tinguin competència material sobre el sector de la política mediambiental a què va dirigida la figura impositiva i, a més, les figures que creïn respectin els principis de justícia tributària; entre d'altres, que aquests impostos estiguin orientats a finançar despeses singulars com són les de reparació del dany ambiental; que s'exigeixi a qui contamina i en la mesura com ho fa, per desincentivar que continuï contaminant, cosa que implica uns certs requisits al seu fet imposable, així com a la seva base, i que gravin activitats o productes que pressuposin contaminació o en siguin fruit, sense derivar cap al gravamen de titularitats patrimonials. En aquest marc, l'impost aragonès respon a aquestes exigències elementals, per la qual cosa la seva constitucionalitat es pot propugnar obertament.

---

71. L'impost sobre emissions de contaminants a l'atmosfera segueix l'estructura de l'impost paral·lel gallec i de l'andalús; i l'impost sobre grans àrees de venda es construeix tenint en compte els seus precedents a Catalunya i a Astúries.

Quant a l'impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda, hem de concloure que es tracta d'un tribut inconstitucional. En primer lloc, i seguint Sánchez Graells, la seva dubtosa naturalesa extrafiscal el fa més proper a una sanció econòmica de pla que a un vertader tribut; i genera indefensió en els subjectes passius obligats al seu pagament, que han de suportar sense més una sanció contrària a les garanties formals i materials pròpies del dret administratiu sancionador. Així mateix, incompleix tots els principis informadors del sistema tributari espanyol i vulnera els límits materials a la tributació autònoma continguts en l'article 6 LOFCA, ja que la matèria imposable gravada concorre amb les matèries imposables de l'IAE i de l'IBI (en contra del que estableix l'art. 6.3 LOFCA), i el seu fet imposable es pot solapar amb el de l'IS (vulnerant, així, l'art. 6.2 LOFCA). A més a més, aquest impost planteja un problema important, en el sentit que es qüestiona la identificació de les conductes i activitats gravades i l'atribució del dany que se'n pot deduir; és a dir, la relació causa-efecte que difícilment es pot establir entre l'existència de les grans àrees de venda i l'impacte ambiental imputable a aquestes àrees. Es dubta, doncs, que es pugui atribuir el dany mediambiental al titular de l'activitat comercial, ja que la relació entre el dany i l'agent contaminant no és indirecta, sinó en tot cas, hipotètica, entenent que el dany mediambiental de la zona pot ser degut a raons distintes de l'efecte crida del consum en aquestes grans àrees de venda.

## VIII. Bibliografía

- Alonso González, Luis Manuel. «El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia». *Revista Gallega de Administración Pública*, número 12, 1996.
- Borrero Moro, Cristóbal José. «El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 248, 1998.
- Castillo i Solsona, Mercè *et al.* *Fiscalitat autònoma i medi ambient*. Barcelona: Atelier, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autònoms, 2002.
- Gago Rodríguez, Alberto *et al.* *La Reforma Fiscal Verde. Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1999.
- Dopazo Fraguío, Pilar. *La fiscalidad ecológica*. Barcelona: EINIA, 1995.
- Fernández González, Manuel. «Comentarios sobre la reforma fiscal ecológica». *Revista Electrónica de Derecho Ambiental*, número 7, maig de 2002.
- Fernández López, Roberto Ignacio. «La fiscalidad autonómica en materia medioambiental: su aplicación en Galicia». *Crónica Tributaria*, número 80, 1996.

- Galapero Flores, Rosa. «Tributación medioambiental en el ámbito de las haciendas locales». *Nueva Fiscalidad*, número 9, octubre de 2003.
- García Novoa, César. «El Reglamento del Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica. Puntualización a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001». *Jurisprudencia Tributaria*, número 15, 2002.
- González Méndez, Amelia. *La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental*. Impuestos, t. II, 2000.
- Grau Ruiz, M<sup>a</sup> Amparo *et al.* «El impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil». *Noticias de la Unión Europea*, número 237, 2004.
- López-Guzmán Guzmán, Tomás J. *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*. Granada: Ecorama, 2002.
- Manubens Florensa, Carlos *et al.* *El nuevo impuesto sobre grandes establecimientos comerciales*. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2002.
- Maties García, Joan. «La fiscalidad ambiental». *Derecho medioambiental de la empresa y de las corporaciones locales*, 1999.
- Puig Ventosa, Ignasi. *Fiscalitat ambiental local*. Barcelona: Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autònoms i Locals, 2004.
- Rodríguez Muñoz, José Manuel. *La alternativa fiscal verde*. Valladolid: Lex Nova, 2004.
- , «Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea». *Revista de Derecho Financiero*, número 262, octubre de 2001.
- , «Un nuevo espaldarazo a la tributación ambiental autonómica: a propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de julio de 2001». *Jurisprudencia Tributaria*, 2002.
- Rosembuj, Tulio. *El tributo ambiental*. Barcelona: PPU, 1993.
- Rozas Valdés, José A. «Riesgo de contaminar y tributos autonómicos». *Quince-na Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, número 2, gener de 2006.
- Vaquera García, Antonio. «La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales». *Nueva Fiscalidad*, número 3, març de 2006.
- , *Experiències autonòmiques de fiscalitat ambiental i propostes per a Catalunya*. Temes de Medi Ambient i Habitatge, Generalitat de Catalunya. Barcelona, 2005.
- , *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*. Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmics. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1994.

**RESUM****Revista catalana de dret públic**, 35, ISSN 1885-5709, 2007

Font de la classificació: Classificació Decimal Universal (CDU)

Font dels descriptors: paraules clau facilitades pels autors

35:504(460.22)

Montserrat Aymà i Barbany, advogada i economista. Departament d'Economia i Finances de la Generalitat de Catalunya

**ca La imposició mediambiental a la Comunitat Autònoma d'Aragó. Anàlisi dels impostos mediambientals creats per la Llei 13/2005 de 30 de desembre**

p. 385-434

Si entenem el dret com un mecanisme de regulació de la vida en societat, es pot entendre que aquest tracti de protegir els valors que els ciutadans considerem importants; valors, però, que evolucionen al llarg del temps. Si bé la protecció mediambiental no era present en l'ordre del dia de fa cinquanta anys, actualment és un dels objectius primordials dels governs desenvolupats, els quals tracten d'evitar o reparar el dany mediambiental a través, per exemple, dels anomenats tributs ambientals.

En concret, aquest és el cas de la Comunitat Autònoma d'Aragó, la qual va crear tres impostos mediambientals a través de la Llei 13/2005, de 30 de desembre, de mesures fiscals i administratives en matèria de tributs cedits i tributs propis de la CA d'Aragó. Deixant de banda que modifica determinats tributs cedits i certes taxes, aquesta Llei crea tres nous impostos ambientals: l'impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable, l'impost sobre el dany mediambiental causat per l'e-

missió de contaminants a l'atmosfera i l'impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda. Aquests tres impostos tenen com a finalitat gravar la concreta capacitat econòmica que es manifesta, com a riquesa real o potencial susceptible d'imposició, en el dany causat al medi ambient per determinats elements, conductes i activitats contaminants.

Així doncs, el present estudi tracta d'actualitzar l'anàlisi de la fiscalitat ambiental, tot concretant per a cadascun dels impostos citats el seu fonament últim, el fet imposable, els subjectes passius, així com els seus elements de quantificació; de tal manera que ens permetrà fer una descripció del que realment està gravant aquesta nova tributació (alguns aspectes de la qual són nous en tot l'àmbit estatal), així com analitzar la seva constitucionalitat, tenint en compte els paràmetres de distribució competencials que estableixen la Constitució espanyola, l'Estatut d'autonomia aragonès i la LOFCA, i el compliment dels principis de justícia tributària.



---

Paraules clau: tributs ambientals; instal·lació de transports per cable; emissió de contaminants a l'atmosfera; grans àrees de venda; paràmetres de constitucionalitat de la tributació ambiental.

## RESUMEN

**Revista catalana de dret públic**, 35, ISSN 1885-5709, 2007

Fuente de la clasificación: Clasificación Decimal Universal (CDU)

Fuente de los descriptores: palabras clave facilitadas por los autores

---

35:504(460.22)

Montserrat Aymà i Barbany, abogada y economista. Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña

### **ca La imposició mediambiental a la Comunitat Autònoma d'Aragó. Anàlisi dels impostos mediambientals creats per la Llei 13/2005 de 30 de desembre**

es La imposición medioambiental en la Comunidad Autónoma de Aragón. Análisis de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005 de 30 de diciembre p. 385-434

Si entendemos el derecho como un mecanismo de regulación de la vida en sociedad, se puede comprender que éste trate de proteger los valores que los ciudadanos consideramos importantes; valores, sin embargo, que evolucionan a lo largo del tiempo. Si bien la protección medioambiental no estaba presente en el orden del día de hace cincuenta años, actualmente es uno de los objetivos primordiales de los gobiernos desarrollados, los cuales tratan de evitar o reparar el daño medioambiental a través, por ejemplo, de los llamados tributos ambientales.

En concreto, éste es el caso de la Comunidad Autónoma de Aragón, la cual creó tres impuestos medioambientales a través de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fis-

cales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la CA de Aragón. La citada Ley –aparte de modificar determinados tributos cedidos y ciertas tasas– crea tres nuevos impuestos ambientales: el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera y el impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. Estos tres impuestos tienen como finalidad gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta, como riqueza real o potencial susceptible de imposición, en el daño causado al medio ambiente por determinados elementos, conductas y actividades contaminantes.

Así pues, el presente estudio trata de actualizar el análisis de la fiscalidad ambiental, concretando para cada uno de los citados impuestos su fundamento último, su hecho imponible, los sujetos pasivos, así como sus elementos de cuantificación; de modo que nos permitirá realizar una descripción de lo que realmente está gravando esta nueva tri-

butación (alguno de cuyos aspectos son novedosos en todo el ámbito estatal), así como analizar su constitucionalidad, teniendo en cuenta los parámetros de distribución competenciales establecidos en la Constitución española, en el Estatuto de autonomía aragonés y en la LOFCA, y el cumplimiento de los principios de justicia tributaria.

---

Palabras clave: tributos ambientales; instalación de transportes por cable; emisión de contaminantes a la atmósfera; grandes áreas de venta; parámetros de constitucionalidad de la tributación ambiental.

## ABSTRACT

**Revista catalana de dret públic**, 35, ISSN 1885-5709, 2007

Classification source: Universal Decimal Classification (UDC)

Key words source: Key words are given by the authors

---

35:504(460.22)

Montserrat Aymà i Barbany, lawyer and economist. Department of Economy and Finance of the Generalitat de Catalunya

### **ca La imposició mediambiental a la Comunitat Autònoma d'Aragó. Anàlisi dels impostos mediambientals creats per la Llei 13/2005 de 30 de desembre**

en Environmental Taxation in the Autonomous Community of Aragon: an Analysis of the Environmental Taxes Created by Act 13 of December 30, 2005

p. 385-434

If we understand law to be a mechanism for regulating life in society, it can be understood that laws try to protect the values that we citizens consider important. These values, however, evolve over time. While environmental protection was not present on the agenda 50 years ago, today it is one of the fundamental objectives of developed go-

vernments, which try to avoid or repair environmental damage through, for example, the aforementioned environmental taxes.

Specifically, this is the case of the Autonomous Community of Aragon, which created three environmental taxes through its December 30, 2005 Act 13, dealing with tax

and administrative measures with regards to taxes that had been transferred from the central government to the autonomous government and taxes that originated with the Autonomous Community of Aragon. Aside from the fact that it modified certain taxes that had been transferred from the central government and certain other levies, this law creates three new environmental taxes: a tax on environmental damage caused by the installation of cable transportation, a tax on environmental damage caused by the emission of pollutants into the atmosphere, and a tax on environmental damage caused by large retail outlets. The aim of these three taxes is to tax the specific economic capacity, which manifests itself, as real or potential wealth subject to taxation, in the harm caused to the

environment by certain polluting elements, behaviors and activities.

Consequently, this study tries to update the analysis of environmental taxation, specifying for each of the above-mentioned taxes the fundamental principles, the taxable transactions, the taxpayers, and the way they are quantified. Thus, we will be able to describe what these new taxes (some of whose aspects appear here for the first time anywhere in Spain) actually tax, and analyze their constitutionality, taking into account the parameters for the distribution of powers established by the Spanish Constitution, the Statute of Autonomy of Aragon and the Implementing Act for the Financing of the Autonomous Communities (LOFCA in Spanish), and compliance with the principles of tax justice.

---

Key words: environmental taxes; installation of cable transportation; discharge of pollutants into the atmosphere; large retail outlets; parameters of constitutionality governing environmental taxation.