

LA IMPOSICIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES CREADOS POR LA LEY 13/2005 DE 30 DE DICIEMBRE

Montserrat Aymà i Barbany*

Sumario

I. Introducción

II. Fiscalidad ambiental en la Comunidad Autónoma de Aragón. Especial mención a los parámetros constitucionales relativos a la potestad tributaria autonómica

III. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable

3.1. Fundamento

3.2. Hecho imponible

3.3. Sujetos pasivos

3.4. Elementos de cuantificación

3.5. Análisis constitucional

IV. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera

4.1. Fundamento

4.2. Hecho imponible

4.3. Sujetos pasivos

4.4. Elementos de cuantificación

4.5. Análisis constitucional

V. Impuesto medioambiental causado por las grandes áreas de venta

5.1. Fundamento

5.2. Hecho imponible

5.3. Sujetos pasivos

5.4. Elementos de cuantificación

5.5. Análisis constitucional

VI. Disposiciones comunes relativas a la obligación tributaria y a la gestión del impuesto

VII. Conclusiones

VIII. Bibliografía

* Montserrat Aymà i Barbany, abogada y economista, Departamento de Economía i Finanzas de la Generaldad de Cataluña, Rambla de Catalunya, 19-21, 08007 Barcelona, montseayma@icavor.com.

Artículo recibido el 22.05.2007

I. Introducción

Entender el derecho como regulación de la convivencia en sociedad implica la necesidad de recoger en un preciso marco normativo aquellos aspectos presentes en la misma; aspectos que, obviamente, evolucionan en el tiempo, así como el énfasis que se les dedica. En este sentido es en el que destaca la figura medioambiental, al haberse observado a lo largo de las últimas décadas una evolución en cuanto a su consideración por parte de la comunidad. En concreto, es alrededor de los años setenta cuando aparece una concienciación de crisis ecológica en determinados países, la cual se traduce en una primera conferencia sobre medio ambiente en Estocolmo en 1972.¹ Y su importancia ha conseguido tal nivel, que en la actualidad se considera como un «valor» más de la sociedad, pues ya no se trata sólo de la protección estricta del medio ambiente sino que abarca conceptos más amplios, como la calidad de vida. A mayor abundamiento, y en relación con la normación de la materia, surgió la consideración del derecho del medio ambiente como una nueva rama del ordenamiento jurídico, si bien actualmente se habla de la denominada «*ecologización del derecho*», en el sentido de que se trata de una rama horizontal que interesa a todas las disciplinas, y no sólo a unos especialistas ambientalistas.

En nuestro caso, lo que nos interesa observar aquí es cómo los aspectos medioambientales se han intentado proteger desde el punto de vista de la fiscalidad, dado que ésta es una de las formas más utilizadas por los gobiernos de las distintas comunidades autónomas. En concreto, la mayoría de ellas –y en virtud del reparto competencial del estado de derecho y de los principios constitucionales y financieros establecidos en la propia Constitución– han regulado tributos propios que gravan hechos susceptibles de causar un daño al medio ambiente.

Puesto que los estudios referentes al análisis de los distintos tributos ambientales aprobados en cada una de las CA son abundantes,² nos centraremos –en este caso– en la actualización de la fiscalidad aragonesa.³

Desde el punto de vista del daño ambiental gravado, nos encontramos con que del análisis de los diferentes tributos existentes es posible destacar una clara tipología. Es decir, se trata –en la mayoría de los casos– bien de impuestos sobre el agua, impuestos sobre emisiones a la atmósfera, impuestos sobre las actividades e instalaciones molestas y de riesgo, impuestos sobre depósito y almacenaje de residuos, o bien impuestos sobre prestaciones turísticas. En relación con nuestro objeto de análisis, la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón⁴ –y obviando que modifica 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.

Por lo tanto, el objeto del presente estudio se limita a la actualización de las normas medioambientales recientemente aprobadas por la Comunidad Autónoma de Aragón, puesto que representan un gran avance en

¹ En sentido estricto, la Conferencia de Estocolmo de 1972 trataba sobre el medio humano –y no de medio ambiente–, y en ella se hizo constar la polarización de prioridades entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo, los cuales propugnaban, como objetivos a alcanzar la protección del medio ambiente, los primeros, y el desarrollo económico, los últimos. Es preciso señalar que la citada polarización fue superada con la Comisión Brundtland y la Conferencia de Río de Janeiro de 1992, la cual ya se denominó «*sobre el medio ambiente y el desarrollo*».

² Uno de los libros que ofrece una extensa descripción de los tributos ambientales autonómicos es: Castillo i Solsona, Mercè et al. *Fiscalitat autonòmica i medi ambient*. Barcelona: Atelier, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, 2002.

³ En concreto, el presente estudio puede considerarse una actualización del artículo del Dr. José A. Rozas Valdés, *Riesgo de contaminar y tributos autonómicos*, publicado en la revista de actualidad fiscal *Quincena Fiscal* (número 2) en enero de 2006.

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

relación con los hechos imponible gravados. A tal efecto, se analizará cada uno de los principales rasgos característicos de los distintos tributos, destacando su fundamento, la descripción del hecho imponible, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación. Asimismo, y debido a que su cobertura legal plantea ciertas dudas de inconstitucionalidad, se intentará resolver su compatibilidad con la normativa vigente, así como con su justificación económica.

II. Fiscalidad ambiental en la Comunidad Autónoma de Aragón

La Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón,⁵ supone un giro considerable en cuanto a la fiscalidad propia del territorio. Dejando a un lado la creación y modificación de tasas que aprueba la Ley, se han creado tres impuestos que se califican como *medioambientales*: se trata del 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 impuestos tienen como finalidad –tal y como recoge el artículo 9 Ley 13/2005– gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta, como riqueza real o potencial susceptible de imposición, en el daño causado en el medio ambiente por determinados elementos, conductas y actividades contaminantes.⁶ Pero para que estas actividades puedan ser gravadas es necesario que se realicen o desarrollen mediante la explotación selectiva, la degradación o la lesión de los recursos naturales y provoquen un grave deterioro en el medio natural, territorial y paisajístico de Aragón. Por lo tanto, a través de estos tres impuestos medioambientales se busca la corrección de las deseconomías externas o externalidades, debido a que los costes sociales y ambientales que los individuos o las empresas que ejercen determinadas actividades contaminantes imponen o trasladan a la sociedad en general no son internalizados por sus causantes ni por el normal funcionamiento del mercado.

Por otra parte, y de modo generalista, se pueden distinguir los principales rasgos característicos de estos impuestos, los cuales –y dentro de la tipología típica– tienen la consideración de: tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, de naturaleza real, carácter afectado y finalidad extrafiscal (art. 10).

En primer lugar, los impuestos medioambientales son *tributos propios* de las comunidades autónomas y se refieren a impuestos, tasas y contribuciones especiales propias de cada territorio autonómico (art. 157.1.b CE).⁷ En segundo lugar, los impuestos medioambientales tienen la consideración de *impuestos reales*, en el sentido de que el sujeto se desvincula del presupuesto de hecho. Es decir, se trata de tributos en los que no se

⁵ Desarrollada por la Orden de 12 de mayo de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Trabajo, por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación durante el primer periodo impositivo de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005, y se aprueban los modelos de declaración censal, pagos fraccionados y autoliquidación; por la Orden de 4 de septiembre de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Trabajo, por la que se regula el procedimiento para la presentación y pagos telemáticos de los impuestos medioambientales, y se aprueban los programas y modelos diseñados al efecto; y por el Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los impuestos medioambientales.

⁶ Están exentos de los tres impuestos medioambientales el Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón, las corporaciones locales o los organismos y entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones, cuando realicen directamente actividades que puedan dañar el medio ambiente, siempre que éstas se encuentren afectas a un uso o servicio público o se desarrollen en el ejercicio de funciones o finalidades públicas (art. 37).

⁷ Cuando se examinen los parámetros de constitucionalidad de la tributación autonómica se llevará a cabo un análisis más exhaustivo de la competencia de las CA para crear tributos propios.

tienen en consideración las condiciones subjetivas del contribuyente, por lo que el impuesto se define con total independencia de aquel.

Por otra parte, la Ley 13/2005 también señala que los impuestos medioambientales creados tienen *carácter afectado*. Al respecto, se entiende que los ingresos efectivamente obtenidos por la recaudación de los impuestos creados y regulados en la citada ley se destinarán, deducidos los costes de gestión y colaboración, a la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado por el efecto negativo derivado de determinadas actividades contaminantes de los recursos naturales y territoriales a la Comunidad Autónoma de Aragón (art. 12.1).⁸ En concreto, los criterios de afectación de los ingresos recaudados por los tres impuestos serán los que se establezcan anualmente en las leyes de presupuestos de la correspondiente Comunidad Autónoma (art. 12.2).

Finalmente, cuando se habla de que son impuestos con *finalidad extrafiscal*, nos referimos a que estos impuestos no tienen como objetivo el fin propio de los tributos. Es decir, si partimos de que entendemos como impuesto aquella exacción coactiva de carácter patrimonial que tiene como finalidad recaudar dinero con el que el Estado y los demás entes públicos puedan cumplir los objetivos que les asigna el ordenamiento (finalidad fiscal), los impuestos medioambientales no pretenden alcanzar dicho objetivo, puesto que los mismos tratan de resarcir o reparar el daño ambiental causado. De esta manera, el tributo ambiental no aparece sólo como medio para allegar recursos a las arcas públicas sino también como un instrumento de ordenación de las conductas, pensado para moderar aquellas que escapan de los estándares considerados por las normas administrativas como tolerables en cuanto a la contaminación asumible.⁹ Así, lo que persigue el tributo es una modificación de la conducta del sujeto pasivo, en el sentido de pretender una reducción de la acción contaminadora, a fin y efecto de que –por consiguiente– se minore el gasto público necesario para su defensa o reparación.

Por lo tanto, y como señala Sánchez Graells, si la finalidad de los tributos extrafiscales es ordenar la conducta de los administrados estableciendo un sistema de incentivos adecuado para tratar de eliminar el comportamiento que se considera lesivo del interés general, la estructura de los mismos deberá incluir, en todo caso y sin excepción, mecanismos de exención para aquellos sujetos pasivos que adapten su conducta al mandato legal. Así, la creación de un tributo extrafiscal tendrá que orientarse a establecer un sistema de penalización de las conductas o actividades que se pretenda eliminar por considerarlas contrarias al interés público, de forma que quien incumpla su mandato pague más y quien cumpla con los criterios de conducta ordenados no se halle sujeto al tributo o lo esté en la mínima medida. Asimismo, la estructura del tributo deberá mantener un margen suficiente de rectificación de la conducta del sujeto pasivo, de modo que el impuesto no implique el completo abandono de la actividad que se considera contraria al interés público.

Especial mención a los parámetros constitucionales relativos a la potestad tributaria autonómica para crear tributos extrafiscales¹⁰

⁸ Para 2006, el Ejecutivo aragonés prevé una recaudación por los tres impuestos de 17,7 millones de euros: 4 millones de euros por el impuesto sobre grandes superficies, 1,7 millones de euros por el impuesto sobre el transporte por cable y 12 millones de euros por el impuesto sobre emisiones contaminantes a la atmósfera. Debe destacarse, por otra parte, que la afectación total del rendimiento regulado en la Ley aragonesa resulta novedosa, pues normalmente, cuando existe afectación, ésta es parcial.

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

¹⁰ Para mayor concreción, se recomienda la lectura del artículo «La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta» de Albert Sánchez Graells, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2006, pp. 35-47.

Con el fin de evaluar los posibles vicios de inconstitucionalidad en que puede incurrir cada uno de los citados impuestos medioambientales aragoneses, es preciso hacer referencia –en principio– a cuáles son los parámetros que ha establecido la doctrina constitucional con el fin de marcar las pautas de la potestad tributaria autonómica para la creación de tributos extrafiscales. En términos generales, se entiende que la imposición autonómica debe respetar los principios constitucionales que informan la potestad tributaria, el marco legal establecido en la Constitución española y en los respectivos estatutos de autonomía, así como los límites fijados en la Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas (en adelante, LOFCA).¹¹

Es decir, y atendiendo literalmente a la doctrina del Tribunal Constitucional, «las comunidades autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), pues «constitucionalmente nada puede objetarse a que, en general, a los tributos pueda asignarse una finalidad extrafiscal y a que, ya más en concreto, las comunidades autónomas puedan establecer impuestos con dicho carácter» (STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4), aunque debe hacerse «en el marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios directamente derivados de la Constitución (art. 31), de la Ley orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 CE) y de los respectivos estatutos de autonomía» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4).¹² Sin embargo, la nota de extrafiscalidad se halla sujeta a un límite establecido por el Tribunal: el principio de capacidad económica: «basta que esta capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional se cumpla [...]. Es constitucionalmente admisible que el Estado y las comunidades autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (STC 186/1993).

La importancia del principio de capacidad económica,¹³ es decir, la necesidad de que el tributo extrafiscal se proyecte en todo caso sobre un hecho que suponga una externalización de fuerza económica, sobre una materia imponible, no se agota en su consideración aislada sino que obliga a poner en relación este principio

¹¹ En el correspondiente epígrafe dedicado al análisis de la constitucionalidad de cada uno de los impuestos tratados, también se tendrá en consideración si se cumple realmente la finalidad extrafiscal ya citada que la exposición de motivos de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, predice de los tributos creados.

¹² La STC 179/2006, de 13 de junio, fundamento jurídico tercero, señala acertadamente toda una serie de supuestos en que puede traducirse la finalidad extrafiscal: «tributos extrafiscales en los que la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), sino, por ejemplo, disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles (STC 37/1987, de 30 de noviembre, FJ 13, con relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas); o coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra (STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4, con referencia al impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento); o estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, respecto del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente); o, en fin, proteger a las personas y los bienes en situaciones de emergencia (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 7, relativa al gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil».

¹³ Si bien la exposición de motivos de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, señala que los impuestos medioambientales responden a este principio de capacidad contributiva, habrá que analizar con mayor detalle si se cumple dicho requisito. Según la misma, ello es así en un doble sentido: en primer lugar, porque en las conductas contaminantes se da una efectiva capacidad económica, reflejada en el ahorro que provocan los déficits de capitalización necesaria para atenuar la producción cuando el bien público perturbado no se repone a su estado natural, con el agravante de que este reflejo de capacidad de pago añadida no puede ser bien captado por los impuestos generales sobre la renta, que solo apreciarán los menores costes de producción industrial o de servicios, pero no los mayores gastos necesarios para la provisión de ciertos bienes públicos que provocan las externalidades derivadas de las conductas perturbadoras del medio natural; y, en segundo lugar, porque a la dimensión económica del hecho imponible en estas categorías tributarias se llega, únicamente, por medio de la combinación de postulados propios del principio de capacidad contributiva con la máxima, de inspiración y tradición eurocomunitaria, del conocido «quien contamina, paga», lo que conduce hacia la equivalencia fiscal para someter a tributación sólo aquellos que, como postula el Tribunal Constitucional, muestran capacidad de afectar por medio de conductas que lesionan el medio natural.

con el resto de principios que delimitan el deber de contribuir y muy especialmente con el principio de igualdad.¹⁴ Son, por lo tanto, los principios constitucionales generales los primeros limitadores de la potestad tributaria autonómica; los mismos derivan directamente de la Constitución y, más concretamente, del artículo 31 CE. Por mencionar tan sólo alguno –sin entrar en su contenido material, pues ello sería objeto de otro estudio–, hay que señalar que los principios que rigen la materia fiscal son los de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, así como otros contenidos a lo largo de la Carta magna (v. art. 38 CE –derecho a la libertad de empresa–, art. 51 CE –defensa de los consumidores y usuarios– y art. 139 CE –libertad de establecimiento e igualdad de derechos y obligaciones de los españoles en cualquier parte del territorio del Estado). Recordemos, sin embargo, que todo este conjunto de principios son difíciles de separar porque, en conjunto, todos inciden en la justicia del sistema tributario (STC 209/1988); de ahí que pueda afirmarse que todos ellos constituyen aspectos parciales del gran principio de justicia tributaria y, citando a Sainz de Bujanda, «en el análisis particular de cada uno de ellos deben tenerse presentes los restantes para su debida comprensión».¹⁵

Por otra parte, y como apuntábamos, el segundo límite constitucional de la tributación autonómica se centra en la existencia de cobertura competencial por parte de las comunidades autónomas para el ejercicio de la potestad tributaria con fines extrafiscales. En concreto, el marco regulador del poder financiero y tributario de las CA se establece en los artículos 137, 149, 156 y 157 CE, así como en la LOFCA. De acuerdo con el artículo 156.1 CE, se prevé la autonomía financiera de las CA para el desarrollo y ejecución de sus competencias, atendiendo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles; y a tenor del artículo 157.1.b CE y 4.1.b LOFCA, se incluyen los impuestos propios, tasas y contribuciones especiales autonómicas como recursos de que pueden disponer las CA para conseguir la mencionada autonomía financiera. Estos tributos propios se relacionan con el llamado «*poder financiero*», entendido como aquel conjunto de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que disfrutaban los entes públicos territoriales a fin de establecer y gestionar un sistema de ingresos y gastos con el que deben satisfacerse las finalidades y necesidades públicas.¹⁶ En el Estado español, son titulares del poder financiero los tres niveles principales de descentralización: Estado, comunidades autónomas y corporaciones locales. Ahora bien, para poder aplicar el llamado tributo ambiental hay que disponer, en los tres casos, del doble título habilitante: por una parte, el material, pues es necesaria la competencia concreta sobre la capacidad de imponer el tributo ambiental; y, por otra, el tributario, en el sentido de que se precisa una competencia sobre el tributo en general (STC 46/1985, de 26 de marzo, y STC 87/1987, de 2 de junio). Así, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 149.1.23 CE, las competencias estatales para el establecimiento de los tributos que afecten al medio ambiente se dirigen a la determinación de la legislación básica en la materia. Y, por otra parte, las competencias de las comunidades autónomas quedan enmarcadas por la Constitución española (art. 133.2 y 149.1.23 CE),¹⁷ la

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, p. 104.

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

¹⁷ Tal y como señala Parejo Alfonso, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a las comunidades autónomas no sólo les corresponde *desarrollar* la legislación básica, respetando y siguiendo la lógica propia de ésta, sino también *complementar* la referida legislación básica con soluciones diferenciadas propias o normas adicionales, siempre que éstas sean más exigentes que las estatales generales. Conviene mencionar que, como concreta Sánchez Graells, *op. cit.*, «en el caso de los IGEC [impuestos sobre grandes establecimientos comerciales] aprobados con anterioridad, también se invocaban competencias en materia urbanística y de ordenación del comercio interior».

Ley orgánica respectiva, reguladora de sus competencias financieras, y el respectivo Estatuto de autonomía, como marco delimitador de las materias medioambientales asumidas por cada una de ellas.¹⁸

Por último, tal y como ya se ha mencionado, la creación de tributos autonómicos queda limitada por las restricciones establecidas en el artículo 6 LOFCA, en función de los tributos estatales o locales existentes en el momento de su aprobación (nos referimos al llamado principio de coordinación vertical). En concreto, se establece que las CA pueden crear y exigir sus propios tributos, siempre y cuando no recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado;¹⁹ y, asimismo, prohíbe –excepto habilitación legal previa– que establezcan tributos que recaigan sobre cualquier materia imponible que ya se encuentre gravada por tributos locales.

Así pues, la competencia autonómica viene limitada por la propia configuración que del poder tributario autonómico se determine –excluyendo la competencia normativa en materia de tributos cedidos–, por el deber de respeto al impuesto estatal, así como por la prohibición de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que constituyan un obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios (art. 157.2 CE).²⁰

III. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable

3.1. Fundamento

El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable pretende gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades desarrolladas por medio de la utilización de las instalaciones o elementos de estos sistemas de transporte de personas, mercancías y bienes, como consecuencia de su negativa incidencia en el entorno natural, territorial y paisajístico de la Comunidad Autónoma de Aragón, cuando estén afectos a los usos que a continuación describiremos (art. 14). De esta manera, la definición del impuesto que pasamos a analizar responde a la necesaria asunción de un coste por parte de las empresas que, al utilizar en su actividad transportes por medio de líneas o tendidos, dañan el medio ambiente. Además, al tratarse de un elemento artificial y perturbador del paisaje, inciden negativamente tanto en la flora como en la fauna del territorio aragonés; y pueden originar situaciones de riesgo por la salud humana o suponer, tanto en el caso de teleféricos como de instalaciones en el medio forestal, un impacto negativo sobre el medio (la montaña y el bosque) objeto de especial tutela y atención.

¹⁸ El artículo 148.9 CE establece que las «comunidades autónomas podrán asumir competencias en [...]: 9ª. *La gestión en materia de protección del medio ambiente*». Así pues, las CA pueden establecer normas de protección, las cuales se legitiman en el uso de medidas tributarias extrafiscales. En el caso de la Comunidad Autónoma de Aragón, la potestad tributaria viene reconocida en los artículos 16.1, 37.3, 45, 47.1 y 58.1.a EAA

¹⁹ Según la STC 37/1987, este término de hecho imponible debe entenderse en sentido técnico-jurídico y no como materia imponible (en igual sentido, STC 186/1993, 233/2000 y 289/2000).

²⁰ No obstante, a pesar del categórico texto del artículo 157.2 CE, debe señalarse que «no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación [es decir, cuando] las consecuencias de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persigan» (STC 37/1981, de 16 de noviembre).

A modo de resumen clarificador, Vaquera García señala tres límites en la implantación de tributos propios por parte de las CA: 1) que no se graven hechos imposables ya sometidos por el Estado; 2) que no se graven materias reservadas para la legislación local a los entes locales, excepto si se trata de supuestos permitidos por las normas, estableciéndose las necesarias medidas de compensación por la minoración de ingresos; 3) que no es posible gravar bienes o derechos situados fuera del territorio de una CA, ni trasladar cargas tributarias a otras CA ni impedir la libre circulación de personas, capitales, bienes o servicios.

3.2. Hecho imponible

El hecho imponible que origina la obligación tributaria del impuesto radica en el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte por medio de líneas o cables (art. 16.1). Es decir, nos referimos al transporte de personas en las instalaciones de teleféricos y remonta-pendientes, así como en el transporte de mercancías o materiales en las instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal. Para mayor concreción, sin embargo, y en cuanto al concepto de *instalaciones de transporte por cable*, independientemente de que sea en su modalidad de transporte de personas o de mercancías (art. 15), la Ley nos señala que serán todas aquellas instalaciones compuestas de varios constituyentes, concebidas, construidas, montadas y puestas en servicio para transportar personas, mercancías o materiales. En estas instalaciones, fijas en su emplazamiento, el transporte de personas, mercancías o materiales se realiza en vehículos, remolques por arrastre o remonta-pendientes, en su caso, suspendidos de cables o tirados por cables, los cuales están colocados a lo largo del recorrido efectuado. En particular, el artículo 15.2 señala que se considerará transporte de personas por cable:

- a) Los *funiculares* y otras instalaciones cuyos vehículos se desplazan sobre ruedas u otros dispositivos de sustentación y mediante tracción de uno o más cables.
- b) Los *teleféricos*, cuyos vehículos son desplazados y/o movidos en suspensión por uno o más cables, incluyendo igualmente las *telecabinas* y los *telesillas*.²¹
- c) Los *telesquís* que, mediante un cable, tiran de los usuarios pertrechados de equipos adecuados.

Asimismo, hay que señalar que se entiende producido el daño medioambiental aunque las instalaciones y elementos del transporte citado se encuentren en desuso o no hayan entrado en funcionamiento (art. 16.2).

De esta manera, el hecho imponible se configura por referencia a este daño ambiental causado por las citadas instalaciones, y se agrava para el caso de instalaciones de estaciones alpinas, pues aunque se utilizan las pistas con otros fines tolerados y permitidos (turísticos, deportivos), implican mayores concentraciones humanas, desplazamientos masivos de vehículos o deforestación, entre otros efectos contaminantes o degradantes negativos. Este mayor gravamen se denota en la base imponible del impuesto, que se ve incrementada por un coeficiente corrector aplicable en el caso de las pistas de esquí alpino, de modo que se adapta la estructura de la deuda tributaria a un más intenso daño medioambiental; es decir, las estaciones de esquí afectan al medio forestal, atraen masivamente la presencia de personas, perturban el ecosistema y la fauna propia e inciden sobre la calidad del agua que atesoran las montañas en invierno. Así pues, ésta es una ejemplificación del carácter extrafiscal del impuesto, dado que exige un incremento de la deuda tributaria cuando cualitativamente mayor es el daño ambiental.

3.3. Sujetos pasivos

Partiendo de que el sujeto pasivo es el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, ya sea como contribuyente o como sustituto del mismo (art. 36.1 LGT), en el caso del impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de

²¹ La Ley distingue entre transporte de personas por cable de tipo colectivo o bien de tipo individual. Considera que las telecabinas y telesillas son transportes de tipo colectivo, mientras que los telesquís son transportes de tipo individual, salvo que tengan capacidad para más de una persona.

transportes por cable el sujeto pasivo del impuesto, en calidad de contribuyente, será quien realice las actividades de explotación de las instalaciones o elementos afectos al transporte realizado mediante líneas o tendidos de cable a que estamos haciendo referencia (art. 17).

Por lo tanto, el sujeto pasivo del impuesto no es el consumidor o usuario –en el caso de las pistas de esquí– sino el titular de la explotación de la correspondiente estación alpina –siendo, además, el titular de la instalación el responsable solidario. De este modo, tal y como se señala en la exposición de motivos de la propia Ley, no se grava la práctica del esquí ni la actividad que la propicia, sino el perjuicio al medio ambiente, así como a otros valores superiores (territorio, paisaje, flora, fauna) que deben ser protegidos y, en su caso, restaurados. Así, el impuesto viene a reconocer la capacidad de intervención en el mercado de producción o distribución de servicios, es decir, la capacidad contributiva en los sujetos pasivos, al quedar demostrada por el uso de las instalaciones que definen el elemento objetivo del hecho imponible.

3.4. Elementos de cuantificación

En este impuesto, y a fin y efecto de determinar la base imponible, se utilizan las llamadas *unidades contaminantes*, las cuales se configuran como una medida del daño medioambiental de acuerdo y en coherencia con el perjuicio causado; es decir, hay que entenderlas como las unidades de determinación y medida del daño medioambiental expresadas en distintos valores, parámetros, magnitudes o variables en función de la estimación por carga contaminante que provoca la explotación selectiva, abusiva, degradatoria o lesiva en el medio ambiente (art. 13.4 Ley 13/2005). Pues bien, tal y como se establece en el artículo 18, la base imponible (las unidades contaminantes) del impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable estará constituida bien por el número y longitud de las instalaciones de transporte por cable de personas, o bien por el número y longitud de las instalaciones de transporte por cable de mercancías o materiales.

En cuanto a la fijación de los tipos de gravamen utilizados para obtener la cuota tributaria, la Ley los distingue en función del uso a que vaya destinada la instalación (art. 19.1). De esta forma, se diferencia entre el transporte de personas en las instalaciones de teleféricos y remonta-pendientes, y el transporte de mercancías o materiales en las instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal. Por un lado, y en cuanto al transporte de personas, la cuota tributaria será la correspondiente a (art. 19.1.1°):

- Por cada transporte por cable colectivo instalado: 5.040 euros.
- Por cada transporte por cable individual instalado: 4.560 euros.
- Por cada metro de longitud del transporte por cable de personas: 12 euros.

No obstante, en el caso de las pistas de esquí, y debido a que tienen un mayor impacto sobre el aspecto medioambiental, esta cuota se incrementará por unos coeficientes, los cuales vienen fijados a tenor del uso turístico y deportivo de las pistas para la práctica del esquí alpino, que agravan el efecto degradante y contaminante. En concreto, el coeficiente está en función de la longitud total por estación expresada en kilómetros de pistas de esquí alpino a las que se hallan afectas las instalaciones, a saber: a) Hasta 20 km/pista: 1; b) De a 20 a 40 km/pista: 1,25; c) Más de 40 km/pista: 1,5.

Por otro lado, en cuanto al transporte de mercancías o materiales en las instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal, por cada metro de longitud del transporte por cable de mercancías la cuota tributaria ascenderá a 10 euros (art. 19.1.2°).

A partir de esta distinción entre el uso de las instalaciones se pone de manifiesto la voluntad proteccionista del legislador hacia el medio ambiente, considerando, asimismo, que las que tienen mayor incidencia sobre el medio natural son las procedentes de las pistas de esquí alpino. Por lo tanto, en este sentido, la imposición relativa a esas actividades será mayor que para el resto, debido a que el medio en el que se desarrollan resulta más vulnerable a las acciones realizadas y está más necesitado de restitución.

Sin embargo, y al ser objeto de gravamen el uso de las instalaciones, si éstas o los elementos del transporte por medio de líneas o cables se encontrasen en desuso durante –al menos– tres años, la cuota tributaria será la resultante de multiplicar por tres la que hubiera correspondido en función del número y longitud de las citadas instalaciones o elementos de transporte (art. 19.2).

Finalmente, a efectos del cálculo de la cuota líquida, hay que restar de la cuota íntegra aquellas deducciones recogidas en la Ley 13/2005, las cuales son comunes para los tres impuestos medioambientales creados. En concreto, el artículo 42 señala que la cuota íntegra podrá ser objeto de deducción hasta el límite del 30 por 100 de su importe por la realización de inversiones en bienes del activo material situados en el ámbito de aplicación del impuesto destinadas a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del impacto negativo y el efecto contaminante sobre el medio natural y territorial.²² No obstante, la deducción será del 20 por 100 del precio de adquisición o coste de producción por las inversiones efectivamente realizadas. Asimismo, para poder disfrutar de las citadas deducciones será preciso el cumplimiento de determinados requisitos (art. 43), a saber:

- a) Las inversiones realizadas deberán ser adicionales o complementarias a las que, en su caso, exija la legislación específica en el ámbito material que corresponda. Asimismo, las medidas objeto de la inversión habrán de ir dirigidas a la prevención, corrección o restauración del daño medioambiental causado, directa y efectivamente, por la concreta actividad contaminante que configura el hecho imponible de cada concepto impositivo.
- b) Las inversiones podrán estar incluidas en programas, convenios o acuerdos, o comprendidas en el marco de una colaboración general con la Administración competente en materia medioambiental o sectorial que corresponda, la cual deberá expedir, en cualquier caso, la certificación de convalidación de la inversión.
- c) No dará derecho a deducción la parte de las inversiones financiada con cargo a las subvenciones y ayudas públicas recibidas por el sujeto pasivo para la realización de las mismas.
- d) Las inversiones de reposición únicamente darán derecho a deducción en la parte que contribuya, de manera efectiva, a incrementar la protección del medio ambiente.

3.5. Análisis constitucional

Tal y como hemos apuntado anteriormente, la constitucionalidad de los tributos extrafiscales autonómicos viene determinada por la no vulneración de tres aspectos principalmente: hablamos del cumplimiento de las exigencias competenciales fijadas constitucional y estatutariamente, de las establecidas por el artículo 6 de la LOFCA, así como del respeto a los principios que informan la llamada justicia tributaria.

En cuanto a la distribución competencial establecida por el bloque de constitucionalidad, se entiende que Aragón dispone de competencia para dictar «normas adicionales de protección» (art. 149.1.23 CE y art. 37 EAA) en materia de protección del medio ambiente; y con relación al cumplimiento de los principios de justicia

²² Las inversiones se entenderán realizadas en el ejercicio en que los bienes sean puestos en condiciones de funcionamiento (art. 43.2).

tributaria, y tras el análisis efectuado, se desprende evidentemente su consecución. Sin embargo, la cuestión que hay que plantear en este punto es la posible discusión sobre el grado de acuerdo con los preceptos de la LOFCA. En estos momentos hay que señalar que recientemente el Tribunal Constitucional ha resuelto el recurso planteado en relación con el impuesto extremeño «sobre la producción y transporte de energía que inciden sobre el medio ambiente» (STC 179/2006). Este impuesto verde obligaba a las compañías eléctricas a pagar por el daño causado por la producción y transporte de energía y fijaba los pagos en función de los ingresos obtenidos por dicha energía o bien por los kilómetros instalados de tendido eléctrico. Pues bien, el alto Tribunal ha considerado que el impuesto extremeño se solapa con otros tributos locales, particularmente con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI); y que, por lo tanto, aparece una doble imposición. Así, considera las instalaciones eléctricas como parte de los inmuebles de las compañías del sector y no da la razón a Extremadura en su intento de cobrar a las eléctricas por suponer que su actividad es contaminante.²³ De este modo, la sentencia del Constitucional ha abierto una vía para anular los impuestos medioambientales por colisionar con otros tributos y esta es la vía por la que se está actuando con otros tributos autonómicos.

Así pues, se puede analizar el impuesto sobre instalaciones de transporte por cable aragonés a partir del posible paralelismo (o más bien contraposición) existente con el citado impuesto inconstitucional extremeño, así como con el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.²⁴ A tenor de las STC 179/2000 y 289/2000, en estos dos impuestos se desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante, al cuantificar el gravamen tomando como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones, calculado en relación con la producción, la facturación o el número de instalaciones. Según el TC, se trata de «parámetros diferentes que no guardan relación alguna con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad»; parámetros que de nuevo se reflejan en el impuesto aragonés (debido a que la base imponible del impuesto se calcula a partir del número de instalaciones, así como de su longitud). A pesar de esta coincidencia en relación con la determinación de la base imponible del impuesto, se entiende que el tributo aragonés analizado (a diferencia de los anteriores) sí grava efectivamente la actividad contaminante, por lo que estas instalaciones sí se consideran realmente un elemento perturbador del paisaje y, en este sentido, inciden negativamente tanto en la flora como en la fauna del territorio aragonés.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha considerado que el impuesto extremeño y el balear gravan la mera titularidad de bienes inmuebles, con independencia de su aptitud para incidir o no en el medio ambiente, incurriendo así en la previsión del artículo 6.3 LOFCA por su solapamiento con la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, reservada a las haciendas locales. Ello es así porque la descripción de los citados tributos se refiere al hecho imponible como «la titularidad del sujeto pasivo [...] de los elementos patrimoniales [...] que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo»,²⁵ entendiendo como elementos patrimoniales afectos «cualquier tipo de instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica [...]»,²⁶ y como sujeto pasivo del impuesto «quien realice las actividades que

²³ Para mayor concreción, el TC considera que la norma extremeña «desconoce el principio en cuya virtud quien contamina, paga», en el que se basan todos los tributos medioambientales. Señala que el impuesto creado no puede ser considerado como una tasa para compensar los efectos negativos sobre el medio ambiente porque «desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante». Y es que la ley que regula el impuesto no obliga a pagar por las instalaciones que no sean dañinas para el medio ambiente, sino por la facturación, producción o número de instalaciones de dichas empresas.

²⁴ El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente fue creado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, y declarado inconstitucional por la STC 289/2000.

²⁵ Artículo 2 de la Ley extremeña 7/1997.

²⁶ Artículo 1.3 de la Ley extremeña 7/1997.

integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones [...]».²⁷ No obstante, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 61 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (actual art. 61 Real decreto legislativo 2/2004), el impuesto sobre bienes inmuebles es un tributo cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre estos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectos; siendo el sujeto pasivo los propietarios de los bienes inmuebles o titulares de un derecho real de usufructo, de superficie o de una concesión administrativa demanial o mixta (art. 65 Ley 39/1988 y art. 63 RDLeg 2/2004). De esta forma, puesto que los dos impuestos verdes y el IBI gravan la mera *titularidad* de bienes inmuebles, se habla de doble imposición en este sentido, concluyendo que se incumplen las determinaciones establecidas por la LOFCA.

No obstante, en lo relativo al impuesto aragonés, estos dos casos anteriores nos permiten adelantar su constitucionalidad debido a que no vulnera la LOFCA. Es decir, mientras que el impuesto extremeño y el balear gravan la *titularidad de las instalaciones* (y, por lo tanto, el hecho imponible coincide con el IBI), el impuesto aragonés sobre instalaciones de transporte por cable grava *el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte*, y el sujeto pasivo se configura (como en los casos anteriores) como quien *realice las actividades de explotación de las instalaciones*. De este modo, no se grava la titularidad de las instalaciones, sino el daño medioambiental producido por ellas, lo cual nos conduce a determinar la no sobreimposición en este supuesto.

IV. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera

4.1. Fundamento

Cuando el legislador pretende gravar las emisiones de gases perjudiciales a la atmósfera, la figura más adecuada es la del impuesto. Tal como señala Rosembuj,²⁸ con la figura del impuesto es posible reflejar el coste social derivado del daño al medio ambiente (considerado como bien demanial), «permitiendo que la acción de los poderes públicos sea por definición global y colectiva», ya que éstos tan sólo actúan como administradores del bien, cuya preservación requiere la solidaridad de todos. Por lo tanto, con la figura del impuesto se pretende, más que financiar el coste de determinadas obras o servicios públicos, impulsar el desarrollo de tecnologías respetuosas para con la atmósfera.

En el caso aragonés, el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión²⁹ de contaminantes a la atmósfera tiene por objeto gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la

²⁷ Artículo 6.1 de la Ley extremeña 7/1997.

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

²⁹ Tal como indica su denominación, se trata de un *impuesto medioambiental sobre emisiones*, las cuales se diferencian de los impuestos sobre productos. Esta distinción –aunque contaba con una larga tradición– no fue «oficial» hasta que fue incluida en la Comunicación de la Comisión de la CEE de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único-COM. Los impuestos sobre emisiones son aquellos que localizan un hecho contaminante para proceder a su gravamen y dan mayor relevancia el principio de «*corrección de fuente*»; es decir, la acción pública en defensa del ambiente tiene lugar antes de que lo exija el debilitamiento ambiental, de tal forma que los daños ambientales se tratan «en origen».

atmósfera, como consecuencia de su negativa incidencia en el entorno natural, humano, animal y vegetal de la Comunidad Autónoma de Aragón (art. 20).

Tal y como se señala en la exposición de motivos de la propia Ley, las consecuencias de la contaminación atmosférica³⁰ tienen un campo de aplicación muy amplio, por afectar tanto al elemento humano como a la fauna, a la flora e, incluso, al equilibrio climático. En cuanto a los efectos de la contaminación atmosférica sobre la salud humana, actualmente conocemos los efectos perniciosos, en ocasiones incluso mortales, de ciertos contaminantes, que provocan la aparición de enfermedades o la complicación y agravación de otras. En el mundo animal y vegetal, la contaminación afecta directamente, como en los humanos, a través de la inhalación de gases o de partículas contaminantes, o indirectamente, por ingestión de agua o plantas contaminadas, alterando todo el equilibrio del ecosistema, por no mencionar también la incidencia de los contaminantes del aire en la conservación de edificios de singular valor histórico o artístico, en este caso afectados por la proximidad a los grandes centros industriales. Por último, los compuestos químicos más contaminantes (carbono, azufre y nitrógeno), derivados, principalmente, de combustiones, fundiciones, refinados y otros procesos industriales, provocan unas complejas reacciones de la atmósfera y causan, entre otros, fenómenos como las precipitaciones por vía seca o húmeda –la conocida «lluvia ácida»– de estos ácidos en el agua y en los distintos ecosistemas.

4.2. Hecho imponible

El hecho que origina la obligación tributaria se centra en el daño medioambiental causado por focos contaminantes³¹ (art. 22) a través de emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias contaminantes,³² las cuales quedan limitadas a óxidos de azufre (SO_x), óxidos de nitrógeno (NO_x) y dióxido de carbono (CO₂).³³ Sin embargo, en cuanto a las emisiones de dióxido de carbono, no todas quedan sujetas a gravamen, dado que se excluyen de la sujeción del impuesto aquellas que se produzcan bien por la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible,³⁴ o bien las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, excepto el exceso que suponga el incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a la citada normativa (art. 23).

³⁰ Se entiende por *contaminación atmosférica* la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para la salud humana y el medio ambiente (art. 21.1).

³¹ La propia Ley hace una definición sobre lo que debe entenderse por «foco contaminante» (art. 13.3): «es el conjunto de elementos, instalaciones, construcciones, edificaciones, maquinaria u otros activos de cualquier naturaleza ubicados en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma que generan, emiten o producen un efecto contaminante en el medio ambiente».

³² Se trata de las sustancias más contaminantes que se encuentran clasificadas como tales por la legislación sobre protección atmosférica.

³³ Sólo en Aragón y en Andalucía (Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de ordenación económica) tributan las actividades en las que se libera CO₂.

³⁴ Entendemos aquí la «biomasa» como materia orgánica originada en un proceso biológico, espontáneo o provocado, utilizable como fuente de energía renovable; es el caso de la madera, el biodiésel, el bioalcohol, el biogás y el bloque sólido combustible. En segundo lugar, por «biocarburante» nos referimos a un carburante de origen vegetal (especialmente la colza), que tiene la consideración de energía renovable; como tipo de biocarburante se distingue entre el bioetanol y el éster de aceite vegetal. Finalmente, en cuanto al «biocombustible» nos referimos a cualquier tipo de combustible que se derive de la biomasa y, al igual que los conceptos anteriores, tiene la consideración de fuente renovable de energía.

4.3. Sujetos pasivos

Tal y como establece el art. 24.1, son sujetos pasivos del impuesto, en calidad de contribuyentes, quienes realicen las actividades (los titulares)³⁵ que causan el daño medioambiental o exploten las instalaciones en las que se desarrollan aquellas actividades causantes de las emisiones contaminantes de la atmósfera gravadas por el impuesto. Estas actividades, principalmente de carácter industrial o energético, tendrán la consideración de *focos emisores de sustancias contaminantes a la atmósfera*.³⁶

Asimismo, y en el caso del impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, será responsable solidario del pago del impuesto el propietario de la instalación causante de la emisión contaminante cuando no coincida con la persona que explote la misma (art. 24.2).

4.4. Elementos de cuantificación

La base imponible del impuesto, a tenor del artículo 25.1, está constituida por la suma de las cantidades emitidas sistemáticamente a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes y por cada instalación o foco emisor durante el correspondiente periodo impositivo. Así pues, la base imponible deberá tener en cuenta magnitudes ecológicas y, en concreto, unidades de contaminación, de modo que la reducción del daño medioambiental para el sujeto pasivo redunde en una disminución de su carga tributaria. Se trata, por lo tanto, de un gravamen que presenta la distinción de que permite cumplir una finalidad extrafiscal adicional. En efecto, por medio del gravamen de las actividades que contaminan la atmósfera se está propiciando el desincentivar determinados usos o procedimientos industriales y la búsqueda de una operatoria empresarial más armónica con el medio ambiente. Por lo tanto, la base imponible tiene que medir el daño medioambiental causado mediante la cuantificación de las sustancias degradantes emitidas que constituyen el objeto del impuesto y que aparecen recogidas en la definición del hecho imponible. Naturalmente, la configuración de la base imponible como la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor se encuentra en perfecta correspondencia con el hecho imponible que el legislador quiere gravar para atender su finalidad medioambiental.³⁷

Además, para el cálculo efectivo de la base imponible la Ley establece cómo se expresarán las unidades contaminantes para cada una de las sustancias contaminantes (art. 25.2). En concreto, las cantidades emitidas de óxido de azufre (SO_x) se expresarán en toneladas métricas al año de dióxidos de azufre (tn/año); las cantidades emitidas de óxidos de nitrógeno (NO_x) se expresarán en toneladas métricas al año de dióxido de nitrógeno (tn/año); y las cantidades emitidas de dióxido de carbono (CO₂) se expresarán en kilotoneladas/año.³⁸

³⁵ Se entiende por *titular de la actividad contaminante* a la persona física o jurídica que explote la instalación o que ostente, directamente o por delegación, un poder económico determinante respecto de aquélla (art. 21.2.2º).

³⁶ En concreto, y a efectos de esta Ley, se considera *foco emisor contaminante* cualquier unidad técnica fija donde sea objeto de explotación la actividad, por medio de instalaciones de cualquier naturaleza, que causa la emisión, directa o indirectamente, de sustancias contaminantes a la atmósfera (art. 21.2.1º).

³⁷ Comentario extraído de la exposición de motivos de la Ley 13/2005, de 20 de diciembre.

³⁸ El hecho de determinar la base imponible a partir del número de toneladas (base no monetaria) de las sustancias contaminantes es de todo punto acertada, puesto que configura una base imponible congruente con la finalidad de protección atmosférica y se trata de una base imponible que representa, en el momento de su cuantificación, la medida exacta del hecho imponible que se quiere gravar, de forma que, efectivamente, tomar como base unidades de contaminación responde a los principios de justicia que están en el fundamento de los impuestos ambientales.

Para el cálculo de la base liquidable (art. 26), se reducirán a las unidades contaminantes que constituyen la base imponible las siguientes cantidades:

- Óxidos de azufre (SO_x): 150 toneladas/año.
- Óxidos de nitrógeno (NO_x): 100 toneladas/año.
- Dióxido de carbono (CO₂): 100 kilotoneladas/año.

En cuanto a la cuota tributaria, ésta se obtendrá aplicando a las unidades contaminantes de la base liquidable los siguientes tipos de gravamen: *a*) En los supuestos de óxidos de azufre (SO_x) y óxidos de nitrógeno (NO_x): 50 euros/tm; y *b*) En los supuestos de óxidos de carbono (CO₂): 200 euros/kilotonelada.

Finalmente, para calcular la cuota líquida, se aplicarán a la cuota íntegra anterior las deducciones reguladas en el artículo 42.³⁹

4.5. Análisis constitucional⁴⁰

Partiendo otra vez de los criterios determinantes de la constitucionalidad del impuesto citados al inicio del presente estudio, y centrándonos –en primer lugar– en la competencia de la Comunidad Autónoma para crear un impuesto verde que grave las emisiones de contaminantes a la atmósfera, hay que responder a la cuestión de modo totalmente afirmativo, a tenor de la posible adopción por parte de los gobiernos subcentrales de «normas adicionales de protección» (art. 149.1.23 CE), que facultan para implementar instrumentos al servicio de la citada competencia.

En cuanto a los límites impuestos por la LOFCA, el impuesto objeto de análisis es plenamente constitucional, al no solapar materias imposables reservadas a las corporaciones locales. Para observar este aspecto cabe tener en cuenta las consideraciones efectuadas por el Tribunal Constitucional en relación con el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, ya que –de esta contraposición– se extraerán las notas de constitucionalidad del impuesto aragonés. Así, según la STC 289/2000, de 30 de noviembre, en el impuesto balear la materia imponible efectivamente gravada era «la fuente de riqueza generada por la actividad de producción de energía eléctrica, que comporta la emisión a la atmósfera de sustancias gravadas», por lo que, a su vez, sería objeto de imposición por el impuesto municipal de actividades económicas. O, al entender «*el foco emisor*» como aquella persona titular de las instalaciones, estaríamos ante el

Por otra parte, hay que señalar que en los impuestos sobre la contaminación atmosférica, su medición se ha visto facilitada por la normativa comunitaria. En concreto, la Directiva 88/609/CEE del Consejo, de 24 de noviembre de 1988, relativa a la limitación de las emisiones de determinados agentes contaminantes procedentes de grandes instalaciones de combustión y aplicable a las instalaciones con potencia térmica nominal igual o superior a 50 megavatios (modificada por la Directiva 94/66/CE del Consejo, de 15 de diciembre de 1994) requería a los estados miembros que determinaran los métodos y aparatos que debían utilizarse para el análisis y control de las emisiones. A tal efecto, el anexo IX del Real decreto 646/1991, de 22 de abril, que incorpora la directiva al ordenamiento español, contiene las normas relativas a los métodos de medida de las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias contaminantes. Así, todas aquellas instalaciones que cumplan con las condiciones reguladas tienen la obligación de instalar aparatos de medida con registro continuo de las emisiones; además, el titular de las mismas tiene que informar a la Administración, la cual elabora un inventario de emisiones anuales de SO_x y NO_x, de los resultados de las medidas continuas y del control de los aparatos de medida. Por lo tanto, y consiguientemente, la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación directa resulta ser un proceso sencillo y eficaz.

³⁹ Por ser las deducciones comunes para los tres impuestos, remitimos a la lectura de las mencionadas para el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable.

⁴⁰ Para la realización de este análisis constitucional partiremos –en parte– de las consideraciones establecidas en la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001, que resuelve aspectos relativos al Reglamento del impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, aprobado por el Decreto 29/2000.

solapamiento con el impuesto sobre bienes inmuebles. Pues bien, si se señala que el hecho imponible del impuesto aragonés es la emisión de las ya denominadas sustancias contaminantes y que su base imponible es la cantidad de las mismas o volumen de emisión, se puede concluir que el solapamiento o doble fiscalidad no se producen en este supuesto.

En efecto, aunque al impuesto tome como referencia el «*foco emisor*» al determinar el ámbito subjetivo y territorial del hecho imponible, este «*foco emisor*» se define como un conjunto de instalaciones de actividad económica (art. 13.3º) pero no como centros de actividad económica sino como puntos de producción de determinadas emisiones.⁴¹ Así, como señala García Novoa respecto al paralelo impuesto gallego, esta definición se refuerza con la determinación de la base imponible en estimación directa, en función de la cantidad de emisión producida, al margen de cualquier referencia a otros aspectos del ejercicio de la actividad económica, por el que la materia imponible no tiene nada que ver con la del IAE. De la misma forma, el impuesto huye del modelo de imposición patrimonial, pues se grava el «foco emisor», pero éste no equivale a «punto de emisión» ni a las instalaciones concretas que provocan tales emisiones sino que se entiende como un conjunto de instalaciones de un mismo titular, en función de su producción contaminante. Por lo tanto, no se grava la mera titularidad, por lo que se excluye cualquier superposición con el IBI.

Por último, otros aspectos discutibles del impuesto estarían en torno a su posible vulneración de los principios de justicia tributaria. En primer lugar, se podría hablar de la inobservancia del cumplimiento del principio de no confiscatoriedad por la eventual producción de un fenómeno de doble imposición. Es decir, se podría entender que la capacidad económica efectiva y materialmente gravada por el impuesto sería la manifestada a través del consumo eléctrico, dada la potencial traslación económica del impuesto al consumidor. Al encontrarse esta manifestación de capacidad económica ya gravada por el IVA, nos hallaríamos ante una excesiva imposición sobre el consumo eléctrico. No obstante, al tratarse en este caso de sujetos muy concretos (contribuyentes por el impuesto y, al mismo tiempo, suministradores de energía eléctrica), esta eventual sobreimposición no tiene trascendencia jurídico-tributaria, puesto que la traslación económica al consumidor es una simple opción económica que nada tiene que ver con el poder-deber de repercusión en el IVA.⁴²

Por otra parte, se podría alegar la vulneración del principio de generalidad, al fijar la norma una serie de reducciones a aplicar para calcular la cuota liquidable, las cuales pueden provocar la no contribución a sujetos pasivos contaminadores. Sin embargo, hay que entender la generalidad como la contribución de todos aquellos que contaminen dentro de los márgenes que el legislador, en uso de su libertad de configuración, estime y que la incidencia del impuesto es adecuada. Así, al tratarse de un impuesto medioambiental, resulta admisible graduar la incidencia del mismo, de forma que en un tramo funcione exclusivamente como instrumento de recuperación de costes, para pasar a desarrollar a niveles más elevados de contaminación la función disuasoria que también se asigna a este tipo de tributos. Por ello, que el primer gramo de emisión de sustancias contaminantes no tribute no puede considerarse como una vulneración del principio de generalidad, pues se entiende que participa en el régimen general de los beneficios fiscales. La creación de este tipo de beneficios resulta constitucionalmente admitida, ya que como señala la STC 214/1994, de 14 de julio, el legislador puede declarar la exoneración

⁴¹ La Ley define la base imponible como la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor (art. 25.1).

⁴² Sin embargo, cabe señalar que la STSJ de Galicia de 22 de enero de 1999 ha propugnado en todos los impuestos medioambientales una prohibición de traslación, en el sentido de que «siendo el sujeto pasivo el foco contaminante y no los consumidores, es por lo que este tributo tiene que recaer sólo y exclusivamente sobre los recurrentes, sin que se pueda extrapolar a los consumidores de estos servicios sobre todo en cuanto constituye una de las fases de producción, generación y distribución del proceso industrial». Recordemos, además, que el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo prohíbe la existencia de impuestos sobre volumen de negocios similares al IVA en los estados miembros.

cuando exista la oportuna justificación, por lo que la determinación de tal beneficio tributario entra dentro del ámbito de libertad de configuración que asiste al legislador, siempre que su establecimiento responda a razones objetivas y con el claro propósito de atender a demandas o exigencias del propio interés general.⁴³ Por lo tanto, el beneficio fiscal es una excepción a las exigencias de generalidad e igualdad, pero una excepción admisible si responde a criterios objetivos, como es el caso del impuesto aragonés. Éste tiene una importante vertiente incentivadora y el tipo cero juega un papel de estímulo, pues su pretensión es poner en marcha medidas paliativas que impidan emisiones superiores a las cantidades tipificadas como reducciones.

V. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta

5.1. Fundamento

El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta pretende gravar la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón (art. 28). Por lo tanto, se trata de un tributo con carácter extrafiscal, que se justifica en las potenciales externalidades negativas que la implantación de grandes superficies produce tanto en el sector de la distribución comercial como en la ordenación territorial y en el medio ambiente.

La razón de fondo se centra en la aparición de las grandes superficies, situadas sobre todo en la periferia de los centros urbanos, normalmente no instaladas en lugares de fácil acceso, sino que se ubican en cruces de caminos⁴⁴, o más bien en nudos de carreteras. Este criterio de localización comercialmente es satisfactorio, pero medioambientalmente supone un error, debido a que los usuarios o compradores acceden en vehículo privado. Así, las grandes superficies favorecen la utilización indiscriminada del vehículo privado; hasta tal punto que se han creado algunas a las que no llega el transporte público.⁴⁵

5.2. Hecho imponible

El hecho que hace nacer la obligación tributaria del impuesto se constituye por el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los

⁴³ En un sentido similar, la STC 28/2000, de 30 de noviembre, señala que un impuesto medioambiental que grave una actividad contaminante tendría que someter a tributación todas las manifestaciones de la misma, lo cual no significa negar que el legislador es libre de seleccionar a los sujetos con respecto a los cuales pretende que el impuesto incida de manera más intensa. García Novoa realiza un interesante paralelismo en relación con el impuesto sobre el patrimonio, entendiéndolo que la fórmula de un impuesto sobre emisiones cuya cuantía se exija sólo a grandes contaminadores es igual de lícita que un modelo de imposición sobre el patrimonio que siga al modelo de grandes fortunas y que únicamente se exija a grandes propietarios. Así, no podría invocarse una violación de los principios de igualdad y generalidad con respecto a la normativa del impuesto sobre el patrimonio, en la que se reconoce un mínimo exento.

⁴⁴ Como curiosidad, destacamos la traducción de «Carrefour»: cruce de caminos o de calles.

⁴⁵ La misma situación se describe en la Ley catalana 16/2000, de 29 de diciembre, de creación del impuesto sobre grandes superficies comerciales (LIGEC): este tipo de establecimientos «produce un impacto en el equilibrio y la ordenación territorial del país, tanto por la construcción de nuevas áreas urbanizadas en los alrededores de los centros comerciales como por el incremento del número total de desplazamientos que generan. Estas circunstancias imponen, a menudo sin alternativa, el uso del automóvil particular para acceder a los centros, con unas consecuencias indeseables tan previsibles como la saturación periódica de la circulación rodada en las zonas afectadas y el consiguiente aumento de los índices de polución atmosférica [...] asimismo, la creación de viales y la intensificación de las tareas de mantenimiento de la red vial a causa de su sobreutilización, actuaciones que tienen que llevar a cabo las administraciones públicas competentes».

establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes y se encuentren ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón (art. 30). Por lo tanto, no se grava la instalación en sí del establecimiento comercial ni la actividad económica ejercida en el mismo, ni su titularidad patrimonial, ni tampoco la mera utilización del mismo, sino que –por el contrario– lo que se grava es el daño medioambiental que produce la actividad y el tráfico comercial desarrollado en los citados establecimientos, ya que, por tratarse de grandes áreas de venta al público, atraen el consumo y provocan un desplazamiento masivo de vehículos particulares, con la correspondiente incidencia negativa sobre el medio ambiente y la ordenación del territorio.

A tal efecto, la Ley aporta una definición sobre lo que debe considerarse como *establecimiento comercial que dispone de una gran área de venta*, refiriéndose a aquellos establecimientos cuya superficie de venta al público sea superior a 500 metros cuadrados (art. 29.2).⁴⁶ Sin embargo –y tal y como más adelante detallaremos–, la superficie total que sirve de base para calcular la cuota no sólo incorpora la superficie de venta al público sino también la destinada a otros usos, así como a aparcamiento.

No obstante, debido a que de la definición presentada alcanza una gran diversidad de establecimientos, la Ley regula una serie de supuestos de no sujeción, por considerar que en esos casos no se produce el daño medioambiental que se precisa para cumplir con el hecho imponible del impuesto. Es decir, en estos casos, el legislador apela a que no se produce la afluencia masiva de vehículos particulares ni, por lo tanto, el mencionado daño al medio ambiente. En concreto, no están sujetos al impuesto los establecimientos comerciales que reúnan alguna de las siguientes condiciones:

- a) Que su actividad comercial tenga carácter mayorista y, en general, cuando se dediquen al ejercicio habitual de adquisición de productos y artículos de cualquier clase en nombre y por cuenta propios, con la finalidad de ponerlos a disposición de otros comerciantes mayoristas, minoristas o empresarios, industriales o artesanos.
- b) Que su actividad comercial de carácter minorista se dedique fundamentalmente a la alimentación y se desarrolle conjuntamente en los mercados municipales cuya gestión de funcionamiento común se encuentre controlada por una corporación local o entidad concesionaria.
- c) Que se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, así como cualesquiera otras que suministren bienes y servicios a sus socios, o de economatos y otros establecimientos que suministren bienes, productos o servicios exclusivamente a una colectividad de empleados, siempre que la oferta y la venta no vayan dirigidas al público en general.

5.3. Sujetos pasivos

Los sujetos pasivos del impuesto, en calidad de contribuyentes, son los titulares de la actividad y el tráfico comercial que propicien el daño en el medio ambiente a través de su desarrollo económico en grandes áreas de venta (art. 32). De esta forma, no se grava directamente al titular de la instalación o de los elementos afectados, sino a quien realiza la actividad que genera el impacto negativo en el medio natural y territorial, con independencia de que lo sea en régimen de propiedad o arrendamiento. Por lo tanto, y tal como señala la exposición de motivos, no persigue gravar la titularidad de los bienes, sino el daño medioambiental que lleva

⁴⁶ En cuanto a definiciones, la Ley remite a lo dispuesto por la normativa autonómica dictada en materia de comercio todos aquellos conceptos y clasificaciones materiales propios de la ordenación comercial (art. 29.1).

implícito su utilización y el desarrollo de la actividad comercial, y que, en último término, se dirige a la internalización de los costes derivados de esta actividad contaminante o degradatoria de los bienes jurídicos protegidos.

Asimismo, la Ley prevé una serie de exenciones de la aplicación del impuesto a aquellos daños causados por los establecimientos comerciales cuya actividad principal se dedique a la venta exclusiva de (art. 33):

- a) Maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales.
- b) Materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales.
- c) Viveros para jardinería y cultivos.
- d) Mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados.
- e) Venta de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación.
- f) Suministro de combustibles y carburantes de automoción.

5.4. Elementos de cuantificación

La base imponible del impuesto queda constituida por la superficie total –en la fecha de devengo– de cada establecimiento comercial que disponga de una gran área de venta (art. 34.1). Así, mientras la base imponible debe corresponderse con la concreción o cuantificación de la capacidad económica que denota el presupuesto de hecho del tributo, la misma se ha configurado en función de un parámetro lo más representativo posible del objeto del tributo, como, a su vez, debe ser también una dimensión de algún componente material del hecho imponible. Así pues, los metros cuadrados del establecimiento no sólo constituyen una dimensión de un componente material del hecho imponible sino que también se configuran como parámetro más idóneo y transparente posible para poder inferir objetivamente aquel beneficio impropio que se obtiene al no asumir los costes medioambientales y territoriales ocasionados.⁴⁷

Por consiguiente, esa superficie total será la resultante de sumar tres unidades contaminantes de medida del daño medioambiental: la superficie de venta, la superficie destinada a otros usos y la superficie de aparcamiento.⁴⁸ El artículo 34.2 señala cómo hay que considerar cada una de estas unidades, a saber:

- a) Tiene la consideración de *superficie de venta real* la superficie total de los lugares en los que se ofrecen, venden o exponen las mercancías, o se realizan actividades comerciales con carácter habitual y permanente, o los destinados a tal fin de forma eventual pero periódica, a los cuales puede acceder la clientela para realizar sus compras, incluyendo escaparates internos y espacios destinados al tráfico de personas y presentación o preparación de mercancías visibles. Asimismo, se incluirá también la zona de cajas y la zona entre éstas y la salida si en ellas se prestan servicios o sirven de escaparate.

La superficie de venta revela una mayor capacidad de oferta de productos, tanto cualitativa como cuantitativa, y, por lo tanto, una mayor capacidad y afluencia.

⁴⁷ Tal y como señala la exposición de motivos, es preciso destacar que la utilización de esta referencia para medir la magnitud del daño medioambiental está orientada a gravar el impacto que produce una determinada forma de ejercer la actividad comercial, aunque que no va dirigida a gravar los propios bienes inmuebles utilizados para tal fin.

⁴⁸ Hay que destacar que la Ley no distingue entre la superficie de venta construida en una extensión horizontal o edificada por plantas, pues no pretende vulnerar la neutralidad del impuesto ni condicionar la forma de instalarse de estos establecimientos comerciales. Asimismo, el cómputo de la superficie es uniforme, cualquiera que sea el tipo de construcción o edificación, ya que el impacto ecológico resulta homologable en ambos casos.

b) En cuanto a la *superficie destinada a otros usos*, será la destinada a servicios comunes o auxiliares como almacenes, talleres, obradores, espacios de producción, cámaras frigoríficas, oficinas, aseos, servicios sanitarios, vestuarios, instalaciones de evacuación de incendios y espacios comunes de paso, siempre que en ella no se produzca la venta o exposición de productos. En este caso, se tomará la superficie total destinada a tales usos con el límite máximo que resulte de computar el 25 por ciento de la superficie de venta al público. La superficie destinada a otros usos revela también unas mayores posibilidades de reposición de los productos y de inmediatez para ponerlos de venta al público.

c) Respecto a la *superficie de aparcamiento*, será la destinada a aparcamiento de vehículos al servicio de los compradores o trabajadores del establecimiento o recinto comercial o destinados a los vehículos para la carga y descarga de mercancías, cualquiera que sea el título jurídico habilitando para su uso y con independencia de su situación al aire libre o en zonas cubiertas, e incluyendo los espacios de circulación de vehículos y personas, zonas de control y otras vinculadas al servicio.

La superficie de aparcamiento denota la capacidad del establecimiento para atraer y acoger el tráfico automovilístico que, en la práctica, genera el principal efecto contaminante. Así, ésta es la superficie que más interesa a la hora de aplicar el impuesto, pues –lógicamente– a mayor capacidad o número de plazas de aparcamiento, mayores estímulos y posibilidades de afluencia masiva de consumidores y usuarios, debido a que la inexistencia de aparcamiento o su escasa capacidad operan en la práctica como un elemento disuasorio para el ciudadano, que, finalmente, optaría por acudir a otros establecimientos donde este problema se encuentre solucionado de forma óptima y cómoda para el mismo.

Con el fin de obtener la superficie de aparcamiento, habrá que tener en cuenta la aplicación de las siguientes reglas, con el límite máximo que resulte de computar el 25 por ciento de la superficie de venta al público:

1. Cuando se trate de establecimientos comerciales con aparcamiento propio o que dispongan de aparcamiento común con otros establecimientos y conste explícita y fehacientemente la superficie ocupada por las plazas de aparcamiento que les corresponden a cada uno, se tomará la superficie real de las mismas.
2. Cuando se trate de establecimientos comerciales que dispongan de aparcamiento común y no conste explícitamente las plazas de aparcamiento que les corresponden a cada uno o las mismas no se encuentran separadas o individualizadas, se asignará a cada establecimiento la superficie de aparcamiento que resulte proporcional a la superficie de venta al público.
3. Cuando se trate de establecimientos comerciales que no dispongan de aparcamiento para sus clientes en sus propias instalaciones, pero la dotación para el mismo se encuentre situada en edificios ajenos destinados exclusivamente a este uso o en estacionamientos públicos o privados, se aplicarán las reglas anteriores.
4. Cuando no conste explícitamente la superficie destinada a plazas de aparcamiento, pero sí el número de las mismas, se calculará a razón de 28 metros cuadrados por plaza.

Una vez obtenida la base imponible, para obtener la cuota tributaria habrá que aplicar la siguiente escalera de gravamen (art. 35):

<i>Base imponible hasta m²</i>	<i>Cuotas resultantes euros</i>	<i>Resto base imponible hasta m²</i>	<i>Tipo aplicable euros/m²</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 adelante	19,00 euros

No obstante, dado que el daño producido sobre el medio urbanístico y territorial es considerado con mayor o menor gravedad en función de la tipología de suelo en que se llevan a cabo las actividades comerciales, la Ley establece unos coeficientes correctores a tenor de las diferentes clases y tipologías de suelo –según su finalidad y su propensión a la transformación y desarrollo urbanizador que se considera necesario preservar– reguladas en la Ley urbanística de Aragón. En concreto, su artículo 35.2 establece los siguientes coeficientes:

- a) En suelo urbano: 1.
- b) En suelo urbanizable, delimitado o no delimitado, con posterioridad a la aprobación del correspondiente Plan parcial: 1,10.
- c) En suelo urbanizable no delimitado, con anterioridad a la aprobación del Plan parcial, en suelo no urbanizable genérico: 1,25.
- d) En suelo no urbanizable especial: 1,50.

De este modo queda patente la voluntad del legislador de gravar más fuertemente aquella actividad que se desarrolle en un tipo de suelo en el que concurren ciertos valores que deben protegerse, que la ubicada en un suelo perfectamente integrado en el proceso urbanizador. Es decir, un gran establecimiento comercial ubicado en suelo urbano, asimilado en su entorno y su paisaje urbanístico, en el que existe posibilidad de acceso peatonal, que se encuentra integrado en el área operativa de la red de transportes públicos y que, en fin, vertebrada una determinada zona comercial, de ocio y de servicios en la ciudad, no produce el mismo impacto ambiental y territorial que otro establecimiento instalado en otro tipo de suelo, ubicado en la periferia de los contornos urbanos y fuera del alcance de los transportes públicos.⁴⁹

Finalmente, y una vez obtenida la cuota íntegra del impuesto, la cuota líquida será la resultante de restarle las deducciones por inversiones.⁵⁰

Con el fin de entender con mayor claridad la voluntad proteccionista del legislador, analizaremos a continuación un ejemplo del impuesto sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta. Supongamos que tenemos dos centros comerciales: uno correspondiente a la cadena El Corte Inglés, situado en el centro de Zaragoza, y con una superficie total de 10.000 metros cuadrados; el otro corresponde a un hipermercado, situado a las afueras de Alagón⁵¹ y de 2.220 metros cuadrados. Sabemos, además, que el Corte Inglés se encuentra en suelo urbano y el hipermercado de Alagón se ubica en suelo urbanizable delimitado, y cuya superficie total se distingue entre:

⁴⁹ Ejemplo extraído de la exposición de motivos de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre.

⁵⁰ Puesto que las deducciones son comunes para los tres impuestos medioambientales, se remite a la lectura de las deducciones citadas en el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable.

⁵¹ Alagón es un municipio situado a 25 km de Zaragoza, de 6.187 habitantes (2005).

Unidades contaminantes	El Corte Inglés	Hipermercado
Superficie de venta real	5.000 m ²	1.500 m ²
Superficie destinada a otros usos	3.000 m ²	300 m ²
Superficie de aparcamiento	2.000 m ²	420 m ² ⁵²

En primer lugar, se calcula la base imponible del impuesto, que estará la constituida por la suma de las distintas unidades contaminantes, teniendo en cuenta sin embargo las limitaciones establecidas por la Ley. En concreto, partimos de que la superficie destinada a otros usos y la superficie de aparcamiento no pueden superar respectivamente el 25 % de la superficie de venta real. Por lo tanto, la superficie total que computa como base imponible para el Corte Inglés ascenderá a 7.500 m² (5.000 + 1.250 + 1.250)⁵³ y para el hipermercado, a 2.175 m² (1.500 + 300 + 375).⁵⁴

En cuanto a la cuota tributaria, si para el Corte Inglés la base imponible es de 7.500 m², por los primeros 5.000 se pagan 42.000 euros. Y por el resto de metros cuadrados hasta llegar a 7.500, se aplicará el tipo de 17,40 euros/m². Es decir, por el resto, 2.500 m² (7.500 - 5.000), se pagarán 43.500 euros. Por lo tanto, la cuota íntegra será de 85.500 euros (42.000 + 43.500).

Por otra parte, para el hipermercado de Alagón, si la base imponible es de 2.175 m², por los primeros 2.000 no se paga nada (exento). Y por el resto de metros cuadrados hasta llegar a 2.175, se aplicará el tipo de 12,00 euros/m². Es decir, por el resto, 175 m² (2.175 - 2.000), se pagarán 2.100 euros. Por lo tanto, la cuota íntegra será de 2.100 euros.

Por último, y con el fin de calcular la cuota a ingresar, hay que aplicar al resultado obtenido los coeficientes correctores regulados en la Ley en función del tipo de suelo en que se ubiquen las áreas de venta. De esta forma, la cuota a ingresar por parte del Corte Inglés ascenderá a 85.500 euros (85.500 x 1), mientras que por el hipermercado de Alagón será de 2.310 euros (2.100 x 1,10).

5.5. Análisis constitucional

El impuesto que grava las grandes superficies ha sido creado, junto con Aragón, por Asturias, Cataluña y Navarra.⁵⁵ En todas estas comunidades autónomas se han planteado recursos contra el mismo, debido a que puede considerarse inconstitucional porque los gravámenes impuestos pueden suponer una fiscalidad paralela al impuesto de bienes inmuebles (IBI) y al impuesto sobre actividades económicas (IAE), ambos de ámbito local y, por lo tanto, contraria a las disposiciones de la Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas. Recordemos que, según el artículo 6.3 LOFCA,⁵⁶ las comunidades autónomas sólo pueden gravar materias

⁵² Consideramos que no consta explícitamente la superficie destinada a plazas de aparcamiento, pero sí el número de las mismas. Si sabemos que tiene 15 plazas de aparcamiento, la superficie a imputar será de 420 m² (15 x 28).

⁵³ El 25 % de 5.000 son 1.250. Puesto que la superficie destinada a otros usos y la superficie de aparcamiento son superiores a esta cifra, será ésta la que computará a efectos de unidades contaminantes.

⁵⁴ El 25 % de 1.500 son 375, de manera que la superficie de aparcamiento se computará por esta cifra.

⁵⁵ Navarra ha aprobado el impuesto sobre grandes superficies comerciales pero todavía no lo ha desarrollado.

⁵⁶ En cuanto al concepto de *materia imponible*, el Tribunal Constitucional considera que es un concepto más amplio que *hecho imponible*, dado que se refiere a las materias que configuran el objeto de los tributos (STC 289/2000). En cambio, por *hecho imponible* hay que entender el sentido técnico del término (STC 37/1987 y 186/1993), de tal forma que cuando el artículo 6.2 LOFCA prohíbe a las comunidades autónomas establecer tributos cuyo hecho imponible esté ya gravado por el Estado, debe entenderse que prohíbe la duplicidad de hechos imponibles estrictamente. Esta interpretación amplía notablemente el poder de las comunidades autónomas para establecer sus propios tributos, aunque puede ocasionar bastantes problemas.

reservadas a las haciendas locales previa autorización legal, la cual sólo les ha sido concedida con respecto a la materia sujeta al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y en lo relativo al gravamen de cotos de caza, como materia que se hallaba sujeta al rehabilitado impuesto municipal sobre gastos suntuarios y para el gravamen de cotos de caza.

En el ámbito catalán, este tributo ha sido objeto de una carta de emplazamiento de la Comisión Europea; por otra parte, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias ha anulado recientemente el reglamento que regula el impuesto respectivo. En concreto, la resolución judicial del TSJA considera que la normativa autonómica (Decreto 191/2003) infringe cuatro artículos de la Constitución relativos a la falta de competencia de la Administración regional para establecer este tributo y los principios de libertad de empresa. Según la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA, la implantación de este impuesto afecta también a los principios de igualdad en la contribución al sostenimiento del gasto público y de seguridad jurídica. El auto advierte, asimismo –tal y como avanzábamos–, de la posibilidad de que este tributo vulnere la LOFCA, que autoriza a las administraciones de las comunidades autónomas a establecer tributos por hechos imponibles «no gravados por el Estado» o en materias que no estén reservadas a las corporaciones locales para evitar la doble imposición. Por otra parte, la resolución indica también que el impuesto no grava la actividad contaminante o perjudicial de las grandes superficies para el medio ambiente o la ordenación del territorio, sino la propiedad del establecimiento, «con lo que se reiteran los gravámenes establecidos por el impuesto sobre bienes inmuebles».

En cuanto al impuesto aragonés –y centrándonos en nuestro objeto de estudio–, la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) ha apoyado al Gobierno para que recurra dicho impuesto ante el Tribunal Constitucional.⁵⁷ Al igual que en el impuesto asturiano, ANGED considera que el impuesto es inconstitucional, ya que en realidad grava la actividad económica y no los daños ambientales. Asimismo, también se considera un impuesto discriminatorio, por gravar únicamente las grandes superficies y no los pequeños comercios próximos a las mismas.⁵⁸

Ahora bien, haciendo abstracción de los casos planteados, se puede atribuir el carácter de inconstitucionalidad a la norma atendiendo a los criterios descritos al inicio del presente análisis. En primer lugar, y en relación con la consideración de la extrafiscalidad, hay que señalar que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales aragonés no prevé verdaderos mecanismos de exención impositiva que se adapten a las características y finalidades de un tributo extrafiscal teóricamente diseñado para regular el comportamiento de determinados sujetos pasivos en relación con el medio ambiente. Es decir, por una parte, el impuesto excluye de su ámbito personal a determinados establecimientos comerciales sin que nada justifique su menor capacidad de afectación sobre el medio ambiente; y por otra establece una escala impositiva totalmente desvinculada del comportamiento efectivo de los sujetos pasivos, siguiendo criterios contrarios a sus fines extrafiscales tales como beneficiar a aquellos establecimientos comerciales que dispongan de mayores redes de transporte público.⁵⁹ De este modo, es posible concluir que este tributo autonómico no pretende disuadir a los administrados del

⁵⁷ También ha prestado el correspondiente apoyo en busca de su inconstitucionalidad para los tributos sobre grandes superficies de las respectivas comunidades autónomas.

⁵⁸ Millán-Astray, director de ANGED, ha planteado esta cuestión de forma acertada y coherente: «¿Sólo contamina el consumidor que compra en las grandes superficies? ¿Qué pasa cuando este consumidor aprovecha su trayecto realizado en coche y también compra en los pequeños comercios de los alrededores?» Con este planteamiento, se pone claramente de manifiesto que el impuesto grava las grandes superficies, teniendo su superficie de aparcamiento como máxima de tributación; mientras que otros pequeños comercios, con la misma superficie de aparcamiento, no tributan por no alcanzar su superficie de venta al público el mínimo exigible para tributar. Así pues, si el Ejecutivo incluye la superficie de aparcamiento ya que denota la capacidad del establecimiento para atraer y acoger el tráfico y genera el principal efecto contaminante y, por lo tanto, si lo que se quiere gravar son los desplazamientos masivos de vehículos privados, ¿por qué sólo son obligados tributarios las grandes superficies?

⁵⁹ Sánchez Graells, A., *op. cit.*

desarrollo de ninguna actividad concreta que perjudique al medio ambiente, ni estimula de veras cualquier acción encaminada a reducir o excluir las externalidades negativas, sino que, en sentido estricto, penaliza determinados modelos de desarrollo de la actividad del comercio minorista.⁶⁰

En segundo lugar, se considera que el impuesto es contrario al principio de generalidad, puesto que vulnera los principios de igualdad y de progresividad. Ello es así debido a que la configuración de su hecho imponible limita virtualmente la aplicación del impuesto al sector de la distribución comercial de productos de alimentación y moda, además de excluir a las grandes superficies de carácter cooperativo, beneficiando a aquellos grandes establecimientos comerciales que se ven especialmente favorecidos por su ubicación y por su acceso a las redes de transporte público ya existentes. Además, vulnera el principio de capacidad económica, por entenderse que no tiene como pretensión internalizar las externalidades negativas generadas por los grandes establecimientos comerciales y que, por ello, se desvincula el hecho imponible de la capacidad del sujeto pasivo para afectar efectivamente al medio ambiente. Finalmente, y para acabar con las exigencias de los principios constitucionales, también puede afirmarse que el impuesto aragonés es contrario a los artículos 38, 51 y 139 CE, por cuanto incide en la defensa de la competencia,⁶¹ privilegia los intereses de los pequeños comerciantes sobre los de los consumidores y usuarios y en perjuicio de formas más eficientes de distribución comercial, y limita el derecho de libertad de establecimiento y la unidad de mercado en el territorio español.

Por último, en cuanto a las restricciones impuestas por la LOFCA, puede afirmarse que el impuesto aragonés vulnera los límites materiales establecidos en la misma. En concreto, la materia imputada gravada concurre con las materias imponibles del IAE y del IBI; y, asimismo, su hecho imponible puede solaparse con el del impuesto sobre sociedades. Es decir, el hecho imponible del tributo autonómico es el aparente sobrebeneficio derivado de la no asunción de las externalidades sobre el medio ambiente, el cual coincide con el hecho imponible del IS, pues los beneficios de las grandes superficies comerciales ya están gravados por este último. La no asunción de costes ya queda gravada por el IS, ya que en caso de producirse éstos en el sentido de internalizar externalidades reducirían la base imponible del impuesto. Además, el IS prevé deducciones para aquellas empresas que inviertan en protección del medio ambiente, por lo que la finalidad extrafiscal perseguida por el impuesto aragonés lo hace redundante e innecesario.

VI. Disposiciones comunes relativas a la obligación tributaria y a la gestión del impuesto

Al haber sido aprobados los tres impuestos analizados en la misma Ley, se prevén tres capítulos dedicados a regular las cuestiones comunes a todos ellos. Se trata de disposiciones generales aplicables a los tres impuestos,⁶² disposiciones comunes relativas a la obligación tributaria y disposiciones comunes relativas a la gestión tributaria.

En primer lugar, y en cuanto a las *disposiciones comunes relativas a la obligación tributaria en los impuestos medioambientales*, se señala que, aparte de la descripción de los sujetos pasivos realizada para cada uno de los impuestos, tendrán esta consideración las herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición, a los que pueda imputarse la condición de sujeto pasivo del impuesto (art. 36.2 Ley 13/2005).

⁶⁰ Si bien la norma prevé una deducción para los grandes establecimientos comerciales que lleven a cabo proyectos de protección medioambiental, ello no basta para anular su inconstitucionalidad, pues dada su complicada interpretación, difícilmente será desarrollada.

⁶¹ Recordemos que las CA carecen de competencia normativa en esta materia.

⁶² Las disposiciones generales comunes a los tres impuestos ya han sido tratadas en el punto II del presente estudio.

Ahora bien, serán sustitutos del contribuyente y vendrán obligados a cumplir, en su caso, las obligaciones tributarias los titulares de los permisos, autorizaciones, concesiones o, en general, derechos a la utilización, uso privativo o explotación del dominio público o de sus recursos naturales y territoriales (art. 36.3 Ley 13/2005).

Con carácter general, la base imponible se determinará por el método de estimación directa por medio de la declaración del sujeto pasivo o, en su caso, por los datos o documentos objeto de comprobación administrativa⁶³ (art. 38 Ley 13/2005). No obstante, en casos de dificultad de estimación directa de la base imponible, podrá ser determinada por el método de estimación objetiva, el cual tendrá carácter voluntario para el sujeto pasivo (art. 39 Ley 13/2005).⁶⁴ Sin embargo, el método de estimación indirecta se aplicará cuando la falta de presentación o la presentación incompleta o inexacta de alguna de las declaraciones o autoliquidaciones exigidas no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible. Asimismo, también se aplicará este régimen cuando el sujeto pasivo ofrezca resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación administrativa o incumpla sustancialmente las obligaciones contables o las formales que se deriven de la presente Ley o de la legislación sectorial específica (art. 40.1 Ley 13/2005).⁶⁵

El periodo impositivo coincide con el año natural y el devengo de los impuestos se produce el 31 de diciembre de cada año, a no ser que se pierda la condición de contribuyente del impuesto, caso en que el periodo impositivo finalizará en aquella fecha (art. 44 Ley 13/2005).

Por otra parte, y en relación con las *disposiciones comunes relativas a la gestión tributaria en los impuestos medioambientales*, se señala que –evidentemente– la gestión, liquidación, comprobación, recaudación e inspección de los impuestos medioambientales corresponden a los órganos de la Administración tributaria del Departamento de Economía y Hacienda de Aragón (art. 46 Ley 13/2005), aunque los departamentos competentes en materia de Medio Ambiente, Industria, Comercio y Energía auxiliarán y colaborarán con los órganos de gestión en cuanto a las funciones de liquidación y comprobación (art. 47 Ley 13/2005). En concreto, se encargarán de elaborar un informe por cada periodo impositivo y comprensivo de los datos, elementos y circunstancias necesarias para la gestión y liquidación del impuesto, así como realizarán inspecciones, de oficio o a petición de los sujetos pasivos, para las actuaciones de comprobación e investigación que se consideren necesarias y oportunas para la mencionada gestión del impuesto.

Asimismo, y a efectos de gestionar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias, se dispone la constitución en la Administración tributaria competente del *Censo de contribuyentes* de los impuestos medioambientales, el cual comprenderá todas aquellas actividades y focos emisores contaminantes explotados por las mismas que se encuentren ubicadas en la Comunidad Autónoma de Aragón (art. 48 Ley 13/2005), y permitirá construir la estructura y cuantía de las deudas tributarias. Este Censo constará de una sección por cada impuesto, de modo que se organizará en tres secciones: 1ª) De las instalaciones de transporte por cable; 2ª) De las instalaciones emisoras de sustancias contaminantes a la atmósfera; y 3ª) De los establecimientos comerciales

⁶³ La comprobación administrativa de la base imponible podrá alcanzar todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias, utilizando para ello cualesquiera de los medios recogidos en la legislación general tributaria y sus disposiciones complementarias (art. 41 Ley 13/2005).

⁶⁴ Los índices o módulos correspondientes al método de estimación objetiva son los recogidos en el artículo 10 Orden, el cual remite, por una parte, a la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, a la Decisión 2004/156/CEE de la Comisión, de 29 de enero de 2004, y a la Directiva 2003/87/CEE (para las emisiones de CO₂); y por otra, a los métodos admitidos por el Departamento competente en materia de Medio Ambiente para la declaración de las emisiones sujetas a la realización del Inventario Europeo de Emisiones Contaminantes (EPER) exigido por el art. 15 de la Directiva 96/61/CEE del Consejo, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación (IPPC) (para las emisiones de SO_x y NO_x).

⁶⁵ Para la utilización de este método se pueden utilizar cualesquiera de los medios contemplados en la legislación general tributaria y sus disposiciones complementarias (art. 40.2 Ley 13/2005).

con grandes áreas de venta. En cuanto a la presentación de la declaración censal por cada explotación, instalación o establecimiento, en general, todos los sujetos pasivos de los impuestos están obligados a presentarla (art. 50 Ley 13/2005 y art. 1 Orden de 12 de mayo de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Trabajo; en adelante, Orden) en el plazo máximo de un mes desde el inicio de la actividad que produce el efecto contaminante.⁶⁶ No obstante, quedan exceptuados de presentar la mencionada declaración censal:

a) En el caso del impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, los sujetos pasivos que, respecto de cada instalación y sustancia contaminante, no hayan superado en el ejercicio anterior de cada periodo impositivo las siguientes cantidades: a) SO_x: 120 toneladas/año; b) NO_x: 80 toneladas/año; c) CO₂: 80 kilotoneladas/año.

b) En el caso del impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, los titulares de los establecimientos cuya superficie total computable a efectos de la base imponible del impuesto sea inferior a 2.000 m².

En el mismo sentido, de producirse cualquier modificación de los datos recogidos en la primera declaración censal o bien si cesa la actividad contaminante, el obligado tributario deberá comunicar a la Dirección General de Tributos dicha circunstancia por medio de la correspondiente declaración en el plazo de un mes desde que se produzca la misma (art. 50 Ley 13/2005 y art. 7 Orden).⁶⁷

Por otra parte, y con carácter general, están obligados a realizar los pagos fraccionados y a presentar la autoliquidación aquellos sujetos pasivos que se encuentren obligados a presentar la declaración censal (art. 8 Orden).

En cuanto a la autoliquidación, los contribuyentes están obligados a presentarla anualmente por cada explotación, instalación o establecimiento ante la Administración tributaria, determinando la deuda tributaria correspondiente e ingresando su importe –deducidos los pagos fraccionados satisfechos con anterioridad durante el periodo impositivo⁶⁸ (art. 51 Ley 13/2005)–, dentro de los siguientes plazos (art. 11 Orden): a) En los impuestos sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable y por las grandes

⁶⁶ A pesar del plazo máximo de un mes para presentar la declaración censal, en el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, tratándose de nuevas instalaciones sujetas al impuesto o si en el transcurso del periodo impositivo se superaran las cantidades mínimas exigidas para presentar la declaración, estos sujetos pasivos estarán obligados a efectuar la declaración censal de alta y, en su caso, cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes. Asimismo, y en cuanto al impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, tratándose de nuevos establecimientos sujetos al impuesto o si en el transcurso del periodo impositivo se produjeran modificaciones que implicaran una superficie resultante igual o superior a 2.000 m², estos sujetos pasivos –también– estarán obligados a efectuar la declaración censal de alta y, en su caso, cumplir con las correspondientes obligaciones tributarias (art. 1.2 Orden).

En cuanto al primer periodo impositivo de vigencia de la Ley 13/2005, la declaración de alta en el Censo deberá formalizarse en el plazo máximo de un mes a contar desde la fecha de entrada en vigor del Orden (art. 2.1 Orden).

En relación con el contenido de la declaración censal, se recomienda consultar el art. 50 Ley 13/2005 y el art. 3 Orden que, por su extensión y fácil comprensión, se considera innecesario transcribir. Sin embargo, hay que destacar que para cada impuesto se recoge una información censal complementaria, a saber: art. 4 (impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable), art. 5 (impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera) y art. 6 (impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta).

A fin y efecto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes: a) En el impuesto sobre la instalación de transportes por cable, las declaraciones censales, los pagos fraccionados y las autoliquidaciones se efectúan por cada unidad de explotación, agrupando todas las instalaciones de transporte por cable existentes en la misma; b) En el impuesto sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, se efectúan por cada unidad técnica fija donde sea objeto de explotación la actividad contaminante por medio de instalaciones de cualquier naturaleza (DA 1ª Orden).

⁶⁷ Los modelos de declaración censal son, respectivamente: modelo 001 para el impuesto sobre instalación de transportes por cable, modelo 002 para el impuesto sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera y modelo 003 para el impuesto sobre las grandes áreas de venta.

⁶⁸ Se trata de determinar la cuota diferencial.

áreas de venta, en los primeros veinte días naturales del mes de enero del ejercicio siguiente al del primer periodo impositivo. La cuota íntegra se calculará aplicando las tarifas a la situación censal de cada uno de los trimestres en los que se haya producido el hecho imponible. La suma de estos resultados se dividirá entre el número de trimestres considerados a tal efecto; *b)* En el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, en los primeros veinte días naturales del mes de abril del ejercicio siguiente al del primer periodo impositivo.⁶⁹

Una vez calculada la cuota diferencial, si resulta positiva se procederá al ingreso de su importe en el plazo señalado; sin embargo, de resultar negativa se procederá a su devolución de oficio, según lo establecido en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Sin embargo, los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados, o bien podrán dictarla de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la concurrencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados (art. 52 Ley 13/2005).

Por último, en cuanto a los pagos fraccionados a cuenta,⁷⁰ la Orden de 12 de mayo de 2006 regula cuáles serán éstos durante el primer periodo impositivo, y lo establece para cada uno de los impuestos aprobados (art. 9 Orden y art. 53 Ley 13/2005):

a) Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable: el primer pago fraccionado se efectuará durante los primeros veinte días naturales del mes de julio y será del 50 por 100 de la cuota tributaria que corresponda ingresar por la totalidad del mismo, considerando la situación de las instalaciones a 1 de enero de 2006. El segundo pago fraccionado se efectuará durante los primeros veinte días naturales del mes de octubre y será del 25 por 100 de la cuota tributaria que corresponda ingresar por la totalidad de lo mismo. Los siguientes pagos fraccionados se efectuarán los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio y octubre de periodo impositivo correspondiente, y serán del 25 por 100 de la cuota devengada que corresponda ingresar por la totalidad del impuesto, considerando la situación de las instalaciones el primer día de cada periodo impositivo.

b) Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera: el primer pago fraccionado se efectuará durante los primeros veinte días naturales del mes de julio y será del 50 por 100 de la cuota tributaria calculada por referencia a las cantidades emitidas de CO₂, SO_x y NO_x en el ejercicio 2005. El segundo pago fraccionado se efectuará durante los primeros veinte días naturales del mes de octubre y será del 25 por 100 de la cuota tributaria señalada para el primer pago. En los siguientes pagos fraccionados, el importe máximo de los mismos no podrá superar el 75 por 100 de la cuota devengada.

Para calcular el importe de los pagos fraccionados cuando las instalaciones no dispongan de sistemas de medida continua de emisiones, podrán utilizarse las magnitudes, índices, módulos o datos a que remite el artículo 10 Orden, la cual distingue entre CO₂, por una parte, y SO_x y NO_x, por otra.

⁶⁹ Los modelos de autoliquidación aprobados son, respectivamente: modelo 701 para el impuesto sobre instalación de transportes por cable, modelo 703 para el impuesto sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera y modelo 705 para el impuesto sobre las grandes áreas de venta.

⁷⁰ Los modelos de pagos fraccionados aprobados son, respectivamente: modelo 700 para el impuesto sobre instalación de transportes por cable, modelo 702 para el impuesto sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera y modelo 704 para el impuesto sobre las grandes áreas de venta.

c) *Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta*: el primer pago fraccionado se efectuará durante los primeros veinte días naturales del mes de julio y será del 50 por 100 de la cuota tributaria que corresponda ingresar por la totalidad del mismo, considerando la situación de las superficies del establecimiento comercial a 1 de enero de 2006. El segundo pago fraccionado se efectuará durante los primeros veinte días naturales del mes de octubre y será del 25 por 100 de la cuota tributaria que corresponda ingresar por la totalidad del mismo. Los siguientes pagos fraccionados se efectuarán los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio y octubre de periodo impositivo correspondiente, y serán del 25 por 100 de la cuota devengada que corresponda ingresar por la totalidad del impuesto, considerando la situación de las instalaciones el primer día de cada periodo impositivo.

VII. Conclusiones

El actual auge de la aparición de impuestos medioambientales autonómicos tiene como fundamento último la voluntad de incrementar las normas de protección sobre el medio natural, por ser un valor que nuestra sociedad ya ha adquirido. Se trata, en su mayoría, de impuestos de naturaleza extrafiscal, ya que –pese a tener una finalidad recaudatoria– pretenden desincentivar aquellas actividades que se consideran dañinas para el medio ambiente. A tal efecto, la comunidad autónoma de Aragón creó, con la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, tres impuestos medioambientales: el impuesto sobre las instalaciones de transporte por cable, el impuesto sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera y el impuesto sobre grandes áreas de venta.

Se trata de tres tributos propios, de naturaleza extrafiscal y de carácter afectado, cada uno de los cuales grava actividades distintas que causan daños al medio ambiente. Si bien la mayoría de los impuestos han sido creados a partir de la observación de la legislación de otras comunidades autónomas,⁷¹ el impuesto sobre las instalaciones de transporte por cable es totalmente novedoso en el panorama español, al incidir sobre las instalaciones de transporte de personas en teleférico o remontadores y las de transporte de materiales o mercancías en el medio forestal.

La descripción efectuada para cada uno de los impuestos nos ha permitido conocer sus rasgos caracterizadores, centrados en su fundamento, hecho imponible, sujetos pasivos y elementos para su cuantificación. Asimismo, y consecuentemente, nos ha llevado a analizar su constitucionalidad, que, por su relevancia, es lo que nos interesa señalar en este momento.

En cuanto al *impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable*, debe considerarse su plena constitucionalidad, ya que se cumplen todas las determinaciones exigidas para ello: es decir, respeta plenamente el bloque de constitucionalidad, las limitaciones establecidas en la LOFCA, así como el cumplimiento de los principios de justicia tributaria. Si bien puede dudarse de si realmente estas instalaciones inciden negativamente sobre el medio ambiente, según nuestra opinión la respuesta no admite dudas, por lo que, además de ser un elemento perturbador del paisaje, también lo es de la flora y de la fauna del territorio.

Desde el punto de vista jurídico, el *impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera* tiene plena cabida entre las figuras impositivas de las comunidades autónomas, en la medida en que éstas dispongan de competencia material sobre el sector de la política medioambiental a que va

⁷¹ El impuesto sobre emisiones de contaminantes a la atmósfera sigue la estructura del impuesto paralelo gallego y del andaluz; y el impuesto sobre grandes áreas de venta se construye teniendo en cuenta sus precedentes en Cataluña y en Asturias.

dirigida la figura impositiva y, además, las figuras creadas por ellas respeten los principios de justicia tributaria; entre otros que dichos impuestos estén orientados a financiar gastos singulares como son los de reparación del daño ambiental; que se exijan a quien contamina y en la medida en que lo haga, para desincentivar que siga contaminando, lo que impone ciertos requisitos a su hecho imponible, así como a su base, y que graven actividades o productos que presupongan contaminación o sean fruto de la misma, sin derivar hacia el gravamen de titularidades patrimoniales. En este marco, el impuesto aragonés responde a estas elementales exigencias, por lo que su constitucionalidad se puede propugnar abiertamente.

En cuanto al *impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta*, debemos concluir que se trata de un tributo inconstitucional. En primer lugar, y siguiendo a Sánchez Graells, su dudosa naturaleza extrafiscal lo aproxima más a una sanción económica de plano que a un verdadero tributo; además, genera indefensión en los sujetos pasivos obligados a su pago, que tienen que soportar sin más una sanción contraria a las garantías formales y materiales propias del derecho administrativo sancionador. Asimismo, incumple todos los principios informadores del sistema tributario español y vulnera los límites materiales a la tributación autonómica contenidos en el artículo 6 LOFCA, pues su materia imponible concurre con las gravadas por el IAE y IBI (en contra del establecido en el art. 6.3 LOFCA), y su hecho imponible puede solaparse con el del IS (vulnerando, así, el art. 6.2 LOFCA). Además, este impuesto plantea un problema importante, en el sentido de que se cuestiona la identificación de las conductas y actividades gravadas y la atribución del daño que puede deducirse de las mismas; es decir, la relación causa-efecto que difícilmente puede establecerse entre la existencia de las grandes áreas de venta y el impacto ambiental imputable a las mismas. Se duda, pues, de que al titular de la actividad comercial pueda serle atribuido el daño medioambiental, ya que la relación entre el daño y el agente contaminante no es indirecta sino, en todo caso, hipotética, entendiéndose que el daño medioambiental de la zona puede deberse a razones distintas al efecto llamada del consumo en esas grandes áreas de venta.

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 autonòmica i medi ambient*. Barcelona: Atelier, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, 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^a 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 Autonòmics 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». *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, número 2, enero de 2006.
- VAQUERA GARCÍA, Antonio. «La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales». *Nueva Fiscalidad*, número 3, marzo 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*. Organización de Cooperación y Desarrollo económicos. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1994.