

EL NUEVO IMPUESTO GALLEGO SOBRE EL DAÑO MEDIOAMBIENTAL CAUSADO POR DETERMINADOS USOS Y APROVECHAMIENTOS DEL AGUA EMBALSADA

JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela

I. Los embalses y su importancia en el desarrollo social

A lo largo del siglo XX, las grandes presas han sido sinónimo de progreso, y, por ello, consideradas de interés general al proporcionar a la sociedad energía eléctrica, agua para el abastecimiento de las poblaciones y el riego de los cultivos, al tiempo que servían para regular el caudal de las cuencas previniendo, así, inundaciones y sequías¹.

Sin embargo, ya en pleno siglo XXI², las bases sobre las que se había asentado el

¹ Un estudio sistemático de las ventajas que para la sociedad se derivan de la construcción de grandes presas puede verse en MAZA-ALCAREZ, J.A.: “La necesidad de construir presas”, Ingeniería del Agua, Vol. 11, nº 4, diciembre 2004, p. 445-454.

² En abril de 1997, con el auspicio del Banco Mundial y de la Unión Mundial para la Naturaleza (IUCN), representantes de distintos intereses se reunieron en Gland, Suiza, para discutir cuestiones muy controvertidas relacionadas con las grandes presas. El taller de trabajo reunió a 39 participantes procedentes de distintos gobiernos, del sector privado, instituciones financieras internacionales, organizaciones de la sociedad civil y personas afectadas. Una de las propuestas que se adoptó en la reunión fue que todas las partes trabajaran juntas para constituir la Comisión Mundial de Represas (CMR) cuya labor consistiría en: revisar la eficacia de las grandes presas para

espectacular desarrollo a nivel mundial de la construcción de grandes embalses para colmar todas estas necesidades sociales han empezado a tambalearse como consecuencia de la toma de conciencia de sus perniciosos efectos sobre los ecosistemas fluviales, introduciendo en el proceso de toma de decisiones ya no sólo aspectos puramente económicos, sino también otros posibles efectos colaterales de tipo social y medioambiental³.

Para intentar corregir o mitigar en la medida de lo posible los daños ambientales que ocasiona el empleo de estas descomunales instalaciones destinadas a contener para distintos usos el agua de los ríos, se han propuesto diversas soluciones como promover la reducción del consumo de agua y un uso eficiente de la energía eléctrica, mejorar la eficiencia en su producción y transporte, reducir la sedimentación de los embalses mediante acciones de reforestación, promover obras que permitan la recarga de los acuíferos subterráneos, dotar a las presas de descargas de fondo para la extracción de sedimentos, realizar estudios de impacto ambiental para conocer los daños y emprender las acciones necesarias para minimizarlos o controlarlos, fomentar la participación de los afectados en la toma de decisiones, efectuar inspecciones periódicas o desarrollar, aplicar e imponer incentivos y sanciones⁴. Pero, ¿son estas medidas suficientes?, ¿o sería recomendable que los Gobiernos las complementasen haciendo uso de tributos con finalidad extrafiscal?; y, en caso de que tales gravámenes se revelasen convenientes, ¿cómo articular un tributo de los denominados ecológicos que grave el daño ambiental producido por los embalses?; o, desde otro punto de vista y teniendo en cuenta sus diferentes usos, ¿quién estaría llamado a soportarlo?

promover el desarrollo y evaluar alternativas para el aprovechamiento del agua y la energía; y formular criterios aceptables internacionalmente, y, donde fuera adecuado, guías y normas para la planificación, diseño, evaluación, construcción, funcionamiento, inspección y desmantelamiento de embalses. La CMR comenzó su labor en mayo de 1998, bajo la Presidencia del Profesor Kader Asmal, y sus conclusiones fueron recogidas en el mes de noviembre del año 2000 en el informe “*Represas y desarrollo: Un Nuevo marco para la Toma de Decisiones*”, disponible en http://www.dams.org/docs/report/other/wcd_sp.pdf.

³ En el informe “*Represas y desarrollo: Un Nuevo marco para la Toma de Decisiones*” se han señalado entre los efectos negativos ocasionados como consecuencia de la construcción de grandes embalses que los costes de la construcción de presas desbordan los presupuestos iniciales, que los beneficios obtenidos son menores de los previstos, tanto en hidroelectricidad como en abastecimiento urbano e industrial y control de inundaciones, pero sobre todo en materia de regadío, que han dañado severamente la sostenibilidad de ríos y ecosistemas acuáticos, que han obligado a dejar sus tierras a millones de personas, que su construcción y sus efectos suelen generar una distribución desigual de costes y beneficios entre regiones y sectores sociales, y, en definitiva, que representan una hipoteca inaceptable para las generaciones futuras. Un análisis de tales inconvenientes y de las posibles medidas para su mitigación puede verse en MAZA-ALCAREZ, J.A., op. cit., pp. 449-453.

⁴ A estas posibles medidas, en opinión de MAZA-ALCAREZ, habría que añadir la necesaria cooperación entre los especialistas en medio ambiente, los diseñadores de las presas y las personas afectadas, prestando especial atención al “control e información continua y veraz respecto de la eficacia y eficiencia de las medidas de mitigación.” op. cit., p. 453.

II. Normativa reguladora

Es en este nuevo contexto de toma de conciencia sobre el daño ambiental provocado por las grandes presas, la Comunidad Autónoma gallega, referente en España en cuanto a número de aprovechamientos hidroeléctricos en sus ríos, ha creado, a través de la Ley 15/2008, de 19 de diciembre⁵, el *impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada*, recurriendo así a la vía de los tributos con fines extrafiscales con la intención de que las empresas dedicadas a la producción de energía hidroeléctrica (industria con una presencia verdaderamente significativa en su territorio), asuman parte del coste que, medido en términos ambientales, ocasionan sus procesos productivos al entorno en el que se localizan⁶.

La norma objeto de este análisis consta de un total de veintiún artículos agrupados en tres capítulos (“Disposiciones generales” –arts. 1 a 5–, “Elementos del impuesto” –arts. 6 a 11– y “Gestión del tributo” –arts. 12 a 21–), y tres Disposiciones Finales. A esta regulación viene a añadirse la normativa de desarrollo dictada por el legislador gallego en uso de la habilitación contenida en su Disposición Final Segunda a través de la Orden del 27 de febrero de 2009, que regula aspectos tales como la presentación y el pago telemático del impuesto, los modelos de declaración de alta, modificación y autoliquidación.

Su entrada en vigor se produjo el 30 de diciembre de 2008⁷, comenzando a exigirse en el primer trimestre del año 2009.

III. Naturaleza

Como reza su artículo segundo, el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada es un “*tributo propio de la Comunidad Autónoma de Galicia, de naturaleza real y finalidad extrafiscal*”.

Se recurre así a la posibilidad reconocida constitucionalmente de utilizar tributos de

⁵ Publicada en el DOGA el 29 de diciembre de 2008 (BOE de 16 de marzo de 2009).

⁶ Así se declara en su artículo primero, que dispone que “el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada tiene como finalidad, por una parte, compensar los efectos negativos a que se encuentra sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural y, por otra, reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades”.

⁷ Así lo establece su Disposición Final Tercera, que dispone que “la presente ley entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de Galicia y el tributo comenzará a exigirse a partir del primer trimestre natural que dé comienzo tras su entrada en vigor”.

naturaleza extrafiscal⁸ que graven, en base al principio *quien contamina paga*⁹, el impacto negativo causado sobre los ríos y ecosistemas a éstos asociados por las empresas dedicadas a la producción de energía eléctrica de origen hídrico, como fórmula de financiación de unas Comunidades Autónomas que, en términos estrictos, carecen de competencias tanto para gravar tales instalaciones (los embalses, considerados bienes inmuebles de características especiales), como para someter a imposición las actividades a las que éstas se encuentran afectas.

Sin embargo, en el presente caso, a las tradicionales dudas que desde el punto de vista competencial puedan suscitar este tipo de gravámenes autonómicos por su posible solapamiento con los tributos locales que someten a imposición los inmuebles o las actividades, y que a continuación examinaremos, vienen a sumarse otras nuevas, como las que se derivan del hecho de que recaiga sobre una actividad (la producción de energía hidroeléctrica) que, desde el punto de vista del respeto al medio ambiente, ha sido tradicionalmente considerada como una de las mejores opciones para la satisfacción de las necesidades energéticas de la sociedad (hasta el punto de ocupar un lugar principal entre las denominadas energías renovables); siendo, entre todas ellas, la que garantiza un suministro constante y de mayor calidad¹⁰. Si a ello añadimos que desde instancias europeas en materia de política energética se apuesta en diversos instrumentos¹¹ de una manera clara por impulsar

⁸ La utilización del tributo con fines extrafiscales ha sido admitida tanto por nuestro Tribunal Constitucional (en este sentido pueden verse, entre otras, las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, 186/1993, de 7 de junio, o 221/1992); como por nuestra doctrina. De entre las numerosísimas contribuciones pueden verse, entre otros, los siguientes trabajos: CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos (artículo 4 de la LGT)” en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, IEF, vol. I, Madrid, 1991, pp. 103-107; CHECA GONZÁLEZ, C.: “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, en REDE, nº 40, 1983; GARCÍA NOVOA, C.: “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse 25 años de la Constitución”, en Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 239-274.

⁹ Este principio, que busca internalizar los daños ambientales y sociales derivados de actividades contaminantes, se convierte en fundamento y criterio orientador de toda imposición ambiental. Un estudio pormenorizado del mismo puede encontrarse en HERRERA MOLINA, P. M.: “El principio *quien contamina paga*”, en Tratado de Tributación Medioambiental, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pp. 187-212, y bibliografía allí citada.

¹⁰ En efecto, la no emisión de CO₂ u otros gases de efecto invernadero y el hecho de que se haga un uso no consuntivo del agua convierten a la energía hidroeléctrica en una energía de las denominadas renovables, y por lo tanto debe primársela frente a otras energías no limpias. Por ello algún autor como CARPI ABAD, sostiene que por este motivo debiera ocupar en los Planes Hidrológicos de Cuenca un lugar principal en el orden de preferencia de usos, concretamente el segundo lugar detrás del abastecimiento de las poblaciones. Aprovechamientos hidroeléctricos: su régimen jurídico-administrativo, Lex Nova, Valladolid, 2002, p.122.

¹¹ Así la Comisión Europea propone la revisión de la Directiva de tributación de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) fomentando el uso de energías renovables. En el mismo sentido, la Co-

la utilización de este tipo de energía, a primera vista dicha apuesta debiera pasar necesariamente por el establecimiento de estímulos e incentivos fiscales a su producción, nunca por el establecimiento de tributos “medioambientales” que la desincentiven.

IV. Competencia de la Comunidad Autónoma gallega para establecer impuestos propios

La Constitución, con la finalidad de garantizar la autonomía financiera que les reconoce en su artículo 156.1, dota a las Comunidades Autónomas de una serie de recursos, entre los que se encuentran aquellos que provengan de los tributos que estas establezcan en su territorio (art. 157.1 CE)¹².

Sin embargo, esta posibilidad de establecer y exigir sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, ha de ser ejercida dentro de sus límites estrictos. Límites que se refieren fundamentalmente: de un lado, a la *exigencia de una doble competencia*, esto es, a la necesidad de que el objeto del tributo guarde relación con las competencias materiales que a estos entes territoriales se les reconocen (*competencia material*); y, de otro, a la *prohibición de doble imposición*, que opera tanto para impedir que los tributos autonómicos recaigan sobre “hechos imponibles” previamente gravados por el Estado, como para excluir la posibilidad de que estos instrumentos fiscales creados *ex novo* en el ejercicio de las competencias reconocidas en el artículo 157.1 de la CE, recaigan sobre “materias imponibles” que la legislación de régimen local reserve a las entidades locales, sin establecer medidas de compensación que impidan que los ingresos de éstas se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro.

IV.1. Competencia material: teoría de la doble competencia

En relación con la primera de las limitaciones al ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas, es evidente que éste no puede ser utilizado en ningún caso para invadir o desbordar la distribución que de las competencias sobre las distintas materias re-

misión, en su “Libro Verde estrategia europea para una energía sostenible, competitiva y segura” (COM(2006) 105 final) apuesta decididamente por el empleo de estas energías limpias.

¹² Un estudio sobre la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas pueden consultarse, entre otros, en APARICIO PÉREZ, A. y ALVAREZ GARCÍA, S.: “La potestad financiera en el Estado español. Especial referencia a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, *Impuestos*, nº 1, 2005, pp. 209-231; GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996; y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Planteamiento general de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución y en la jurisprudencia constitucional”; *Revista de estudios jurídicos (Ejemplar dedicado a: Responsabilidad jurídica y medio ambiente)*, nº 4, 2003, pp. 243-260.

¹³ JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “La fiscalidad ambiental en Aragón”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 289,

aliza la Carta Magna¹³. Habida cuenta de que los tributos, tengan naturaleza fiscal o extrafiscal, se proyectan sobre distintos ámbitos materiales (la vivienda, el empleo,...; o, en el caso del nuevo impuesto gallego sobre el medio ambiente, las aguas y la energía), no es suficiente con ostentar competencias en materia fiscal, sino que, al propio tiempo, el sector económico o de la realidad social sobre el que hayan de producir efectos las normas tributarias debe hallarse igualmente atribuido a este nivel de gobierno.

Pues bien, parece claro que, tal y como se reconoce en los artículos 149.1.23 y 148.1.9 de la CE y el artículo 27 del Estatuto de Autonomía de Galicia, la Comunidad Autónoma de Galicia es competente para dictar normas de protección del medio ambiente adicionales a las estatales. En el ejercicio de esta competencia fueron aprobadas, entre otras disposiciones, la Ley 1/1995, de 2 de enero, de protección ambiental; la Ley 7/1997, de 11 de agosto de protección contra la contaminación acústica; la Ley 9/2001, de 21 de agosto, de conservación de la naturaleza, y la Ley 8/2002, de 18 de diciembre, de protección atmosférica de Galicia. Y ya en materia de aguas y medio ambiente se han aprobado la Ley 5/2006, de 30 de junio, para la protección, la conservación y la mejora de los ríos gallegos, que declaró, como interés prioritario de Galicia, la conservación del patrimonio natural fluvial (que incluye la biodiversidad de la flora y de la fauna de los ríos gallegos) y estableció, asimismo, la obligación de las administraciones públicas gallegas de garantizar su protección, conservación y mejora.

Mayores conflictos competenciales podrían suscitarse en relación con la posible vulneración de la competencia básica estatal en materia energética reconocida en el artículo 149.1.25 de la Constitución, en cuya virtud *corresponde al Estado establecer las directrices que determinen el nivel de desarrollo y eficacia de cada fuente de energía, así como proceder a su gestión coherente*. Podría argumentarse que el sector de la realidad sobre el que se proyecta la norma enjuiciada es fundamentalmente la protección de los valores ambientales de los ríos, y que sólo tangencialmente se proyecta sobre la producción de energía, sin embargo, la aplicación del nuevo tributo gallego puede poner en riesgo las directrices estatales, pues, al penalizar la producción de la energía hidroeléctrica generada en territorio gallego a través de grandes embalses, ello podría tener su reflejo en los niveles cuantitativos de producción energética y traducirse, finalmente, en la tarifa eléctrica. No en vano, como se reconoce en el Preámbulo de la Ley 5/2006, *“Galicia, con sólo el 5% del territorio y el 7% de la población, genera el 25% de toda la electricidad de origen hídrico del Estado español”*.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en su sentencia 168/2004, de 6 de octubre de 2004¹⁴, señalando que es la propia Ley 54/1997,

2009, p.6.

¹⁴ En la que el Tribunal examina la constitucionalidad del tributo sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivarse la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de la

de 27 de noviembre, de regulación del sector eléctrico, en su art. 17.3 la que prevé expresamente la posibilidad de incluir un suplemento territorial en las facturas que deben satisfacer los consumidores de energía para el caso de que las actividades eléctricas “fueran gravadas con tributos de carácter autonómico o local, cuya cuota se obtuviera mediante reglas no uniformes para el conjunto del territorio nacional”. Previsión normativa que sirve a este órgano para afirmar que “el legislador básico estatal asume con absoluta normalidad la existencia de tributos locales y autonómicos que, siempre desde el respeto a los principios proclamados en los arts. 6.2 y 3 de la LOFCA, recaigan sobre las energías eléctrica y gaseista, preocupándose por *asegurar que el ejercicio de la potestad tributaria territorial no ponga en riesgo la unicidad del sistema tarifario*” (FJ 11).

Según este razonamiento, ha sido el propio legislador estatal quien, mediante la aprobación de las Leyes 54/1997 y 34/1998, ha hecho compatible esta competencia propia con la potestad tributaria autonómica cuando se ejerza sobre los subsectores energéticos del gas y la electricidad. Sin embargo, este razonamiento esgrimido por el Alto Tribunal con ocasión del análisis de la constitucionalidad de un tributo similar creado por la Comunidad Autónoma de Cataluña, no parece, en nuestra opinión, extensible al caso gallego, pues ello sería tanto como desconocer la importancia o el peso del sector hidroeléctrico gallego a nivel estatal, que, como se ha señalado previamente, produce el 25% de toda la energía hidroeléctrica del Estado español. Razón por la cual, un tributo como el que grava el daño ambiental producido por los embalses destinados a la producción de energía eléctrica, y que encarece significativamente la producción de este tipo de energía en el territorio donde se produce la cuarta parte de su total, podría tener efectos más allá de los límites geográficos de la Comunidad Autónoma gallega. Estamos convencidos, en la línea de lo que en su momento sostuvo el Abogado del Estado contra la constitucionalidad del tributo catalán, que un impuesto con este potencial recaudatorio provocará un más que previsible incremento tarifario en todo el territorio nacional que llevara a que, no sólo las empresas hidroeléctricas establecidas en la Comunidad gallega, sino todos los españoles, terminen participando en la financiación de un fondo que, dada la afectación de la recaudación prevista en la normativa, sólo producirá efectos en el ámbito territorial de esta Comunidad.

IV. 2. Límites a la posibilidad de las Comunidades Autónomas de crear impuestos ex novo

Como hemos señalado previamente, la Comunidad Autónoma de Galicia tiene potestad para establecer y exigir tributos propios, tal y como establecen los artículos 133 y 157 de la Constitución Española y el artículo 51 de su Estatuto de Autonomía. Esta potes-

Comunidad Autónoma de Cataluña. Un trabajo sobre el mismo puede consultarse en VARONA ALABERN, J. E.: “El tributo catalán creado por la ley de protección civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre”, *Nueva fiscalidad*, nº. 6, 2005, pp. 9-48.

¹⁵ STC 186/1993, de 7 de junio (FJ 4), entre otras.

tad comprende la posibilidad de establecer tributos ambientales o con otros fines extrafiscales, como ha señalado el Tribunal Constitucional al sostener en su sentencia 186/1993, de 7 de junio, que “constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal ya que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter, si bien ello haya de realizarse dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente 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”¹⁵.

Ahora bien, la posibilidad de crear ex novo tributos ambientales por parte de las Comunidades Autónomas no tiene un carácter absoluto, sino que se encuentra sometida a una serie de límites reconocidos en los artículos 25-29 y 87-90 del TCE¹⁶, en los artículos 31, 45.2, 138 y 139 de la Constitución Española¹⁷ y en los artículos 6 y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

De entre todos ellos, el mayor escollo con el que se encuentran los citados entes subcentrales a la hora de crear un impuesto propio viene representado por el artículo 6 de la LOFCA. Esta norma, como se desprende de la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional, les impone dos límites infranqueables: de un lado, dichos tributos no podrán nunca recaer sobre *hechos imponibles gravados por el Estado* (art. 6.2 LOFCA); y, de otro, impide el establecimiento de tributos autonómicos sobre las *materias*¹⁸ *que la legislación de ré-*

¹⁶ Así, el artículo 25 prohíbe el establecimiento de derechos de aduana de importación y exportación o acciones de efecto equivalente entre los Estados miembros (EEMM). Por su parte, los artículos 28 y 29 del TCE prohíben el establecimiento de restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario y medidas de efecto equivalente. Por último, el artículo 90 prohíbe el establecimiento de barreras fiscales a los productos no nacionales.

¹⁷ En cuanto a no discriminación fiscal por razón del territorio, la Constitución no impone que todos los contribuyentes tengan los mismos deberes tributarios en todo el territorio del Estado, porque esto impediría la autonomía financiera que consagra el artículo 156.1 CE e imposibilitaría el ejercicio por las CCAA de la potestad tributaria reconocida por los artículos 133.2 y 157.1.b) de la CE (SSTC del 4 de octubre de 1990 y de 7 de junio de 1993). En palabras del TC, la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y como ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y, si como es lógico, del dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por esto resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.ª ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13.ª, de la Constitución, “ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo (...) una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales” (STC 37/1987, FJ 10).

¹⁸ Expresión (materias) que en el proyecto de reforma de la LOFCA, parece que será sustituida por la de hecho imponible, dotando a este límite de un alcance más reducido.

¹⁹ Véanse, por todas, las SSTC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 14), 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 4) y

gimen local reserve a las Corporaciones Locales fuera de los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple.

Asimismo, y por lo que a este último límite se refiere, el Alto Tribunal entiende que la expresión *materia reservada* ha de interpretarse como sinónimo de materia imponible u objeto del tributo, debiendo entenderse por tal “*toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico*”; contenido y alcance que excede del que posee el concepto de hecho imponible, circunscrito a “*un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”.

En virtud de tales consideraciones, concluye el Tribunal que “*en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes, toda vez que al hecho imponible –que es una creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto*”. En definitiva, según tal posicionamiento jurisprudencial, el límite a la potestad tributaria autonómica establecido en el art. 6.3 de la LOFCA se materializa en una mera “*prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible*”, resultando vedado al legislador autonómico la creación de tributos propios que supongan en la práctica un “*solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico*”¹⁹.

Ahora bien, ¿cuál es la materia imponible gravada en un impuesto como el gallego cuyo artículo segundo declara someter a gravamen “el daño medioambiental causado por la realización de determinadas actividades que utilizan agua embalsada” para, posteriormente, a la hora de definir su hecho imponible -artículo 6- configurarlo como la realización de *actividades industriales* que empleen agua embalsada en *grandes presas*? La cuestión no es baladí, pues se hace necesario identificar lo que en esencia se está sometiendo a tributación de entre las tres materias imposables aparentemente gravadas (la actividad hidroeléctrica, la titularidad de la instalación considerada contaminante, o únicamente el daño am-

168/2004, de 6 de octubre (FJ 6). Sobre el mismo particular y para una mayor profundización en relación con la materia imponible sobre la que pueden establecerse los tributos autonómicos puede verse BORRERO MORO, C.J., *La Materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

²⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El objeto del tributo”, *Civitas, REDF*, nº 10, 1976, pp. 231 y ss.

biental derivado del empleo en ese proceso productivo de un embalse de grandes dimensiones), pues sólo en la medida en que el tributo autonómico tenga por objeto hacer asumir a sus productores directos parte del coste que, medido en términos ambientales, genera la actividad o la instalación, ningún reproche podría hacerse desde la perspectiva del artículo 6.3 de la LOFCA. Sin embargo, su deslinde no es tarea fácil, pues requiere que se verifique la existencia de una relación de lógica coherencia entre el objeto-fin del tributo, el hecho imponible y los elementos de cuantificación como único medio para descartar que este recaiga sobre la actividad o la titularidad de la instalación en cuanto índices de riqueza o capacidad económica y no en cuanto indicadores de capacidad contaminante; sólo así, puede concluirse si se infringe o no la prohibición establecida en el artículo 6.3 de la LOFCA.

V. Objeto del impuesto: ¿un impuesto sobre el daño ambiental causado por las instalaciones o por las actividades?

Siendo la capacidad económica el fundamento del deber de contribuir por ser sinónimo de riqueza, los índices de riqueza o de capacidad económica tradicionalmente admitidos (la renta, el patrimonio o el consumo) constituyen, cuando son gravados en cada caso por la ley, el objeto del tributo. Partiendo de esta premisa, FERREIRO estableció la ya tradicional distinción entre objeto-fin y objeto material del tributo, identificando el primero con la riqueza que se quiere gravar, punto de referencia material del fin querido por el legislador; y el segundo con la riqueza efectivamente gravada sobre la que recae o pesa el tributo. Tales conceptos pueden o no coincidir en un determinado tributo, pero ello no tiene porqué ser así necesariamente, produciéndose entonces un distanciamiento entre la riqueza que se busca gravar y la efectivamente gravada²⁰.

Por su parte, como apuntamos líneas atrás, el Tribunal Constitucional considera que “por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”.

Sin embargo, siendo así que todo impuesto se diseña según un determinado “objeto” o “materia” que constituye la razón de ser y el sustento del mismo²¹, y este fundamento consiste en la riqueza que quiere gravarse, los impuestos medioambientales plantean el problema de que su razón de ser no entronca directamente con el principio de capacidad económica -como sucede en el caso de los tributos con finalidad fiscal-, sino con el principio *quien contamina paga*. Ello impone que esta clase de tributos extrafiscales deban reca-

²¹ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, p. 433.

²² Ahora bien, como pone de manifiesto JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, no toda actividad contaminante puede ser

er indefectiblemente sobre actos o situaciones contaminantes²²; esto es, sobre realidades fácticas que pongan de manifiesto un efectivo deterioro ambiental, de forma que la materia imponible (objeto material), generalmente gravada como indicador de capacidad económica, queda desdibujada bajo su carácter finalista o instrumental²³; pues el fundamento de su exacción, insistimos, no se halla tanto en la manifestación de riqueza sobre la que se proyectan -actividades, instalaciones o consumos-, o no al menos de manera directa, sino en la necesidad de proteger y preservar el entorno natural utilizando el tributo como un mecanismo disuasorio de conductas contaminantes. Se trata, en definitiva, de introducir un nuevo factor de carácter económico -el tributo- en la toma de decisiones del agente contaminador, que le haga ponderar la conveniencia de apostar por procesos productivos más limpios²⁴.

El Tribunal Constitucional admite que en esta clase de tributos su objeto venga representado por el concreto deterioro medioambiental ocasionado por determinadas actividades, instalaciones o consumos, centrando sin más sus análisis de constitucionalidad en verificar que no se infrinja la prohibición contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA²⁵. Sólo cuando el impuesto que creen las Comunidades Autónomas, pese a recaer sobre materias imposables ya gravadas por impuestos locales -actividades o instalaciones- someta a imposición tales materias con una finalidad diferente a la perseguida por el Impuesto sobre Ac-

gravada por un tributo ambiental, sino sólo aquellas “permitidas y necesarias para el desarrollo económico y el desenvolvimiento de las necesidades ordinarias de una sociedad”. *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada 1998, p. 159.

²³ BOKOBO MOICHE S.; *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, pp. 82-83. Como sostiene esta autora, su fin principal es el de “producir efectos de conservación, reparación, mejora y, en general, protección del medio ambiente. Si bien (...), no hay que olvidar que nunca está ausente de ellos la finalidad recaudatoria”.

²⁴ Esta característica que debe estar presente en todo tributo con finalidad ecológica y consistente en inducir un cambio de comportamiento a través de la conveniencia económica, ha sido puesta de manifiesto en reiteradas ocasiones por la doctrina, como dan buena muestra las aportaciones realizadas por HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F. “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, *Civitas, REDF*, nº 83, 1994, pp. 476-477; y SERRANO ANTÓN, F.: “Justificación técnico-jurídica de los impuestos ambientales”, en *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 316-317.

²⁵ En efecto, el TC examina la validez del objeto material a los solos efectos de verificar si éste no va más allá de los límites de la potestad tributaria autonómica fijados en el artículo 6.3 de la LOFCA, que, en palabras del propio Tribunal «reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible», de manera que lo que «resulta vedado (es) cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico» (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, -FJ 4- y 168/2004, de 6 de octubre, -FJ 6-).

²⁶ Sostiene BOKOBO MOICHE, S., que en todo tributo ambiental existe un elemento común que le otorga

tividades Económicas (IAE) o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), supera el juicio de constitucionalidad. Así se deduce, entre otros, de los razonamientos contenidos en la sentencia 168/2004, de 6 de octubre, ocasión en la que el Tribunal se pronuncia sobre la constitucionalidad del tributo sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivarse la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña en los siguientes términos:

“Todo ello nos conduce a identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el art. 59.1 de la Ley. Actividades e Instalaciones cuya especial potencialidad para provocar situaciones de grave riesgo colectivo, catástrofes y calamidades públicas que deban combatirse mediante la puesta en marcha de los instrumentos de protección civil no ha sido puesta en cuestión por ninguna de la partes personadas en este proceso constitucional. Lo que evita toda confusión con el impuesto sobre actividades económicas, pues no se grava la actividad porque pueda generar rentas para quienes las realicen sino en tanto en cuanto representen un peligro al que haya de hacerse frente mediante los oportunos planes de protección civil (FJ 10)”.

Según tales razonamientos, lo que se prohíbe es que el objeto del tributo autonómico sea sustancialmente idéntico al del IAE o al IBI; identidad que no se produce cuando la materia gravada presenta diferencias desde el punto de vista de la finalidad (protectora del medio ambiente) con la que el impuesto haya sido concebido. Ahora bien, con la inminente reforma del artículo 6.3 de la LOFCA, que pasará a prohibir la duplicidad de hechos imponible en lugar de prohibir que los impuestos autonómicos recaigan sobre ese concepto más amplio de materia imponible ya gravada por los impuestos locales, tal razonamiento dejará de ser pieza clave en el análisis de posibles vulneraciones del reparto de la potestad tributaria.

Sentados los límites que todo impuesto autonómico no puede rebasar, estamos ya en disposición de examinar los posibles vicios o defectos que, desde el punto de vista de su objeto pueda presentar el nuevo impuesto gallego. Pues bien, la Ley 15/2008, partiendo de esta premisa fundamental de desincentivar comportamientos a través del establecimiento de tributos fundamentados en el principio quien contamina paga, declara en su artículo segundo que el impuesto *“somete a gravamen el daño medioambiental causado por la realización de determinadas actividades que utilizan agua embalsada”*. Se insiste, así, en la idea avanzada en su Exposición de Motivos en virtud de la cual el fundamento de su exacción se encuentra en la necesidad de preservar los ecosistemas fluviales gallegos frente a los daños producidos por determinadas actividades industriales que utilizan grandes embalses a través de *“un impuesto que incide en la correcta atribución de los costes a los generadores de los mismos, costes que actualmente son soportados por la colectividad, y con la expresa finalidad de paliar los efectos negativos que se producen”*.

Sin embargo, pese a su denominación y pese a lo dispuesto en el citado precepto, no tiene por objeto gravar la utilización del agua embalsada como medio para promover una utilización más racional de este bien escaso, pues tales daños sobre la flora y la fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial tienen su origen en una realidad fáctica bien distinta al mero uso del agua: los embalses de gran altura destinados a la producción de energía eléctrica. Por esta razón, la definición que de su objeto hace la norma examinada no nos sirve para identificar la materia imponible real, entendida ésta como actividad o elemento patrimonial afecto a la misma generadores de un daño ambiental, pues adolece de un error fundamental que puede llevar a no pocas disfunciones a la hora de regular los restantes elementos del tributo: *la referencia por parte del legislador a la utilización del agua embalsada*. Y sostenemos su carácter erróneo en base a que los daños ambientales que se pretenden mitigar, no guardan una relación directa con esta utilización (no consuntiva en el caso de la producción de energía eléctrica), sino con los efectos que el embalse y el consiguiente estancamiento del río ocasiona en el cauce y el ecosistema fluvial.

Por esta razón, es necesario ir más allá del objeto declarado en el artículo segundo de la Ley 15/2008, y, a través del estudio de sus elementos configuradores, intentar dar respuesta a los siguientes interrogantes: ¿cuál es la verdadera materia imponible?: ¿el daño medioambiental causado por una instalación empleada con carácter principal para producir energía hidroeléctrica?, ¿la mera actividad?, ¿o el bien inmueble de características especiales?²⁶.

De sus elementos configuradores puede colegirse que se trata de un impuesto que grava el daño medioambiental causado a los ríos gallegos por actividades industriales en cuyo proceso productivo se emplean instalaciones consideradas de alto impacto ambiental sobre los ecosistemas a ellos asociados. Y es el hecho de que tales instalaciones se hallen afectas en la práctica casi con carácter exclusivo a una actividad concreta -la producción de energía eléctrica de origen hídrico-²⁷, el que puede llevarnos a pensar que se trata de un tributo que grava la actividad hidroeléctrica (no en vano durante su tramitación parlamentaria los medios y algún partido político se referían a él como “*canon hidroeléctrico*”). Sin embargo, la fuente o foco de contaminación no es la actividad en sí misma, pues aún en el

su verdadera entidad, sus efectos sobre el medio ambiente. “Estos efectos se concretan bien en el control del uso de los recursos naturales (no la supresión de las sustancias o actividades), bien en la modificación de las conductas de los consumidores y productores hacia actuaciones beneficiosas para el medio” (op. cit., p. 82-83).

²⁷ Según el estudio económico-financiero que acompañó al Proyecto de Ley del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada, como Anexo I, aprobado por el Consejo de la Xunta de Galicia el 9 de octubre de 2008; del total de 66 presas gallegas, 45 están dedicadas a usos industriales hidroeléctricos, 6 a otros usos industriales, 11 a abastecimiento de poblaciones, 2 a riego y 1 con carácter mixto a abastecimiento y usos industriales hidroeléctricos.

²⁸ En este sentido señala JIMÉNEZ HERNÁNDEZ que la “titularidad, no implica, per se la degradación del

caso de que una central hidroeléctrica se hallase inactiva de manera temporal, se seguirían produciendo los efectos adversos sobre el río que fundamentan la exacción del impuesto; razón por la cual nos inclinamos a pensar que se trata de un tributo sobre instalaciones contaminantes. Ello justifica, además, que nos sirvamos fundamentalmente en nuestro estudio de la doctrina sentada en las sentencias del Tribunal Constitucional 298/2000, de 30 de noviembre, 168/2004, de 6 de octubre de 2004 y 179/2006, de 13 de junio, en las que se examinaron tributos sobre instalaciones generadoras de daños ambientales. De los referidos pronunciamientos se deduce que, para su validez, un impuesto de tales características no puede gravar sin más la titularidad del bien inmueble como elemento patrimonial (embalse), sino someterlo a tributación en cuanto generador de unos acreditados perjuicios al entorno natural en que se localiza²⁸. A tal conclusión sólo puede llegarse tras un examen en profundidad de los elementos del tributo, examen del que ha de derivarse la existencia de una relación de lógica coherencia entre el objeto, el hecho imponible y la base imponible.

VI. Hecho imponible: delimitación positiva y negativa (arts. 6 y 7)

Según su artículo sexto constituye el hecho imponible la *realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural*. Sin embargo, no todas las alteraciones ambientales se consideran relevantes a la hora de exigir el tributo, sino únicamente aquellas que se derivan de la instalación de *grandes presas*. Así lo dispone la norma al establecer que únicamente se tomarán en consideración los daños ambientales producidos como consecuencia de “las actividades industriales que utilicen aguas embalsadas mediante presas que reúnan alguna de las siguientes condiciones:

a) que su altura supere los quince metros, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, o

b) que su altura esté comprendida entre quince y diez metros, siempre que reúna alguna de las siguientes características:

b.1) longitud de coronación superior a quinientos metros,

b.2) capacidad de embalsar más de un millón de metros cúbicos de agua, y

b.3) capacidad de vertido superior a 2.000 metros cúbicos por segundo”.

En lo que al aspecto espacial del hecho imponible se refiere, el artículo tercero de la

medio” (op. cit., p. 155).

²⁹ “Los principios constitucional-financieros en la tributación ambiental”, en Tratado de Tributación Am-

Ley 15/2008 dispone que el impuesto será de aplicación a las actividades y aprovechamientos que utilicen embalses que estén situados en todo o en parte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia. Por lo tanto, sólo cuando la presa instalada en un río localizado en su territorio reúna las características exigidas legalmente se considera que la actividad industrial a la que ésta se halla afecta produce un daño ambiental relevante que justifica la exacción del impuesto.

Como sostiene CAZORLA PRIETO, una adecuada materialización del principio de generalidad exige que el legislador decida el foco contaminante y la magnitud del daño ambiental que se quiere gravar, pero lo debe hacer evitando en la medida de lo posible “excepciones que no estén suficientemente justificadas, y siempre dentro del principio general *quien contamina paga*”²⁹. Todos los que demuestren la “capacidad económica contaminante” que se pretenda gravar en cada caso, señala el autor, deben soportar la carga económica del tributo ecológico. Consecuentemente, en la delimitación positiva y negativa de su hecho imponible, debe el legislador evitar discriminaciones injustificadas que puedan quebrar los principios de igualdad y generalidad, especialmente al establecer supuestos de exención o no sujeción. En un sentido similar, sin referirse expresamente a este principio, pero sin duda teniendo en consideración la necesidad de su presencia para garantizar la lógica coherencia entre el objeto y el hecho imponible del tributo ecológico nuestro Tribunal Constitucional ha declarado que:

“Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atender contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad. Ello implicaría, entonces, de un lado, la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida (como se hizo, por ejemplo, tanto en el Impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas como en el Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, donde se sometía a tributación la diferencia entre rendimiento óptimo o potencial y el obtenido o real, respectivamente) y, de otra parte, el sometimiento al gravamen de todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona (física, jurídica o ente sin personalidad jurídica de los previstos en el art. 33 LGT) que fuese su titular” (STC 289/2000 –FJ 5–, reproducido también en el FJ 7 de la sentencia 179/2006).

biental, Vol. I, op. cit., p. 57; donde el autor insiste en que el principio de generalidad despliega también en los tributos medioambientales toda su virtualidad, si bien conectado con el principio quien contamina paga y no con el de capacidad económica.

³⁰ Pese a que no hay consenso a nivel europeo respecto a la potencia máxima instalada que puede tener una

No vamos a entrar en consideraciones en torno a la procedencia o improcedencia de la calificación como supuestos de no sujeción o supuestos exentos, pues, pese a que el daño venga provocado por la instalación y es posible que otras actividades o usos la compartan en el caso de embalses de aprovechamiento mixto, lo cierto es que el legislador gallego define su hecho imponible por referencia a la actividad, y lo limita a actividades industriales en cuyos procesos productivos se utilice una presa de no menos de diez metros. Por ello, en la medida en que, con una delimitación como la que efectúa en el artículo sexto, el hecho imponible sólo puede ser realizado por las grandes centrales de producción de energía hidroeléctrica (salvando la posibilidad representada por la refrigeración de centrales de energía termoeléctrica que también caería dentro del mencionado presupuesto de hecho), en el artículo siete el legislador se dedica a enumerar un listado de actividades que califica como *no sujetas* (el abastecimiento de poblaciones, las actividades agrarias, la acuicultura, las actividades recreativas, y la navegación y transporte acuático) y que, aún para el caso de que compartan el mismo foco de contaminación, o bien no conllevan un uso industrial del agua embalsada, o bien el legislador las considera poco relevantes por su escasa contribución a la producción del daño.

Al no gravarse todo impacto negativo derivado del embalsamiento del agua, sino únicamente aquel que tiene su origen en la utilización para fines industriales de grandes instalaciones cuya altura sobrepase los diez metros, se produce, en nuestra opinión, una quiebra de los principios de igualdad y generalidad, pues no todos los sujetos que demuestran la capacidad contaminante que justifica la exacción del impuesto se encuentran en la práctica obligados a soportarlo. Es más, una rápida lectura de la delimitación que de su presupuesto de hecho hace la Ley 15/2008 nos lleva a deducir la posibilidad de que se esté dispensando un trato privilegiado a unas instalaciones concretas: las *minicentrales hidroeléctricas*, cuyo número en la Comunidad Autónoma gallega no es desdeñable.

Tales instalaciones pueden estar dotadas de un azud de una altura inferior a diez metros y una potencia máxima instalada de 10 Mw³⁰, por lo que, pese a su calificativo de “mini”, ocasionan al igual que las grandes centrales hidroeléctricas similares, si no idénticas³¹, daños medioambientales sobre la flora, la fauna, los cauces y la calidad de las aguas³².

central para ser calificada como minicentral, se toma como tal el límite de los 10 MW, que es el aceptado por la Comisión Europea y la UNPEDE (Unión de Productores de Electricidad). Para un mejor estudio de las características técnicas de estas instalaciones véase CASTRO, A.: *Minicentrales hidroeléctricas. Manuales de energías renovables*, nº 6, Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE), Madrid, 2006, p. 26.

³¹ Tales efectos adversos sobre los ecosistemas fluviales podrían concretarse en una disminución de la capacidad de autodepuración del cauce en el tramo interrumpido, la deposición de los materiales transportados en suspensión, una mayor capacidad erosiva del agua aguas abajo, la alteración del microclima por las aguas remansadas (estratificación de temperatura, evaporación, formación de neblinas, etc.), la pérdida de calidad de las aguas a consecuencia de vertidos accidentales al río como consecuencia de las labores de construcción, movimientos de tierra, proliferación de algas en el embalse, el efecto barrera para la población piscícola por la construcción de la

La insuficiente o mejor haríamos en decir inexistente justificación de este tratamiento privilegiado, respecto de determinados supuestos con similar capacidad contaminante (que podría provocar un incremento del número, ya considerable, de minicentrales en los ríos gallegos), rompe con la relación de lógica coherencia que debe existir entre el objeto-fin del tributo ecológico y su hecho imponible, pues si lo efectivamente tutelado fuesen los ecosistemas fluviales de la Comunidad Autónoma gallega, se someterían a gravamen todas aquellas actividades que empleasen en sus procesos productivos instalaciones potencialmente dañinas para el entorno, cauce, calidad, flora y fauna de sus ríos.

VII. Periodo impositivo y devengo (art. 8)

El impuesto se configura como un tributo de devengo trimestral, en el que periodo impositivo coincide con el trimestre natural y el devengo se produce el último día del trimestre natural, salvo en caso de extinción de la concesión, en cuyo caso el devengo coincide con la fecha de extinción³³.

VIII. Sujetos pasivos (art. 9)

Como quiera que su presupuesto de hecho sólo puede tener lugar cuando se empleen grandes embalses destinados a la producción de energía hidroeléctrica (si bien nada obsta en el plano teórico a que se considere realizado el hecho imponible en los casos de refrigeración de centrales térmicas u otros usos industriales), serán contribuyentes las personas físicas o jurídicas, así como las entidades en régimen de atribución de rentas, que realicen el hecho imponible, presumiéndose que la actividad industrial es realizada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente concesión de aprovechamiento para uso industrial. Para aquellos supuestos en que el sujeto pasivo no coincidiera con el titular de la concesión, se asigna a éste el carácter de responsable solidario³⁴.

presa o azud, etc. Véase, en este sentido, CASTRO (op. cit., pp. 84 y ss.), que abunda en los daños sobre el ecosistema fluvial que ocasionan este tipo de instalaciones y las medidas correctoras a implementar para su minoración. En la misma línea RODRÍGUEZ REY, I.: "Minicentrales hidráulicas y sus características ambientales", en I Jornadas Técnicas de Ciencias Ambientales, Madrid, 3-14 de noviembre de 2003.

³² Sostiene NAVAS CARBO, citando a MOLLERSTEN, que "una minicentral no es ni pequeña ni aceptable. Nos confundimos por la palabra mini. Vista en relación con el tamaño del río, no es de ninguna manera más pequeña que una hidrocentral grande, ...es en principio una copia de las más grandes", causando por lo tanto el mismo tipo de daños en plantas y animales, en los ciclos biogeoquímicos y en la capacidad de regulación de la cuenca, como en la relación de los seres humanos con su hábitat. Peor aún si se construyen en gran número" (en "Las minicentrales hidroeléctricas: sus verdaderos impactos socio-ecológicos y políticos. El caso del proyecto río Calope en Cotopaxi, Ecuador", disponible en <http://www.fnca.eu/fnca/america/docu/1933.pdf>).

³³ Supuesto desarrollado por el artículo 9 de la Orden de 27 de febrero de 2009.

³⁴ El Reglamento del Dominio Público Hidráulico aprobado por Real decreto 849/1986, del 11 de abril, dispone que todo uso privativo de las aguas, excepto los que lo sean por disposición legal, requiere concesión admi-

Se trata, por lo tanto, de que los productores directos del daño incluyan en los costes de su actividad industrial los correspondientes al deterioro medioambiental provocado, en lugar de que sea la sociedad quien asuma este coste.

IX. Elementos de cuantificación

Como sostiene CAZORLA PRIETO³⁵, para valorar la idoneidad de un tributo ambiental para la consecución de los objetivos establecidos en el artículo 45 de la Constitución es determinante que contenga en sus elementos de cuantificación “mecanismos que incentiven comportamientos ambientales correctos de los obligados tributarios, que se establezcan beneficios fiscales que permitan modular el esfuerzo de los obligados tributarios para reducir los efectos negativos de la contaminación, y que se fomente fiscalmente la inversión en bienes y procesos productivos menos contaminantes. En definitiva, es menester que se adecue la tributación medioambiental al principio quien contamina paga (...)”.

IX. 1. Base imponible: capacidad volumétrica máxima (art. 10)

Como bien es sabido, la base imponible debe ser expresión de la medida en que se realiza el hecho imponible³⁶, sin embargo en el caso de los tributos ambientales no siempre pueden encontrarse parámetros o magnitudes que permitan cuantificar de manera cierta o aproximada el coste ambiental que fundamenta su establecimiento. Ahora bien, aún en tales supuestos, la base imponible debe estar en relación directa con la intensidad con la que se realiza el hecho imponible por parte del contribuyente.

nistrativa. Las concesiones se otorgan habida cuenta la explotación racional conjunta de los recursos de superficie y subterráneos, según las previsiones de los planos hidrológicos, con carácter temporal y plazo no superior a setenta y cinco años. Su otorgamiento es discrecional, pero cada resolución debe ser motivada y adoptada en función del interés público, siendo todas las concesiones susceptibles de revisión. Nótese, además, que para el otorgamiento de la concesión administrativa para el uso privativo de las aguas, la producción de energía eléctrica se encuentra en el tercer lugar en el orden de preferencia establecido con carácter general: 1) abastecimiento de la población e industrias de poco consumo situadas en los núcleos de población; 2) regadíos y usos agrarios; 3) usos industriales para la producción de energía eléctrica; 4) otros usos industriales; 5) acuicultura; 6) usos recreativos; 7) navegación y transporte acuático; 8) los demás aprovechamientos. En el caso de incompatibilidad de usos, se prefieren los de mayor utilidad pública o general, o aquellos que introduzcan avances técnicos que redunden en un menor consumo de agua o en el mantenimiento o avance de su calidad.

³⁵“Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, en Tratado de Tributación Medioambiental, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p.69.

³⁶ VICENTE-ARCHE DOMÍNGUEZ, F.: “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, nº 60, 1965, pp. 923 y siguientes; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 2007, pp. 268-272.

³⁷ La necesidad de que la base imponible de los tributos ecológicos se establezca teniendo en cuenta magni-

En el presente caso, el coste ambiental se deriva de múltiples factores como la alteración y pérdida de la biodiversidad, modificación de los caudales, la pérdida de la calidad de las aguas, la modificación del flujo de sedimentos y nutrientes, la pérdida de suelo fértil, la desaparición de especies vegetales y animales, etc; todos ellos, daños o impactos nocivos en el medio fluvial que producen en mayor o menor medida todos los embalses, con independencia de su destino o uso. Esta realidad fáctica ha llevado al legislador gallego a recurrir a una magnitud objetiva, la capacidad volumétrica máxima medida en hm³, cuya aptitud para cuantificar la carga tributaria en función de la capacidad de cada sujeto pasivo de incidir en el medio ambiente (capacidad contaminante), puede, en los supuestos de embalses de aprovechamiento mixto, no respetar los principios de justicia tributaria³⁷.

Recordemos que fue precisamente la falta de adecuación entre la base imponible y el hecho imponible definido en la normativa reguladora del tributo la que ha servido al Tribunal Constitucional para concluir la inconstitucionalidad del tributo balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y del tributo extremeño sobre instalaciones destinadas a la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente³⁸. Y es

tudes ecológicas que permitan cuantificar la carga tributaria individual en función de la intensidad del daño ambiental, de modo que una reducción del mismo por parte del sujeto pasivo redunde en una disminución de su carga tributaria, ha sido considerada como un requisito imprescindible para la correcta articulación de este tipo de tributos basados en el principio *quien contamina paga*. Así lo han señalado, entre otros: BORRERO MORO, C.J.: “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, Civitas, REDE, nº 102, 1999, p. 227; y La tributación ambiental en España, op. cit., pp. 135 y ss.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, Impuestos, nº 21, 2000, pp. 21-31; y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, en Tratado de Tributación Medioambiental, op. cit., p.238.

³⁸ Así, en la STC 179/2006 se pone de manifiesto la falta de idoneidad de la base imponible del impuesto extremeño porque, constituyendo su hecho imponible la titularidad de los elementos patrimoniales potencialmente contaminantes, se configura ésta como el valor productivo de los elementos patrimoniales que configuran el objeto del tributo (FJ 6). Por su parte, en el impuesto balear la configuración de la base imponible a partir del volumen de ingresos de la explotación sirvió al TC para concluir no gravaba realmente la actividad en cuanto generadora de perjuicios ambientales, pues, como razona el Tribunal la capacidad contaminante no depende de la cuantía de los ingresos brutos, sino de otros factores, como las inversiones realizadas para preservar el medio ambiente (STC 289/2000, FJ 7). Un comentario sobre este tributo puede verse en ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “El impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares”, Civitas REDE, nº 79, 1993; GUERVÓS MAILLO, M.A.: El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000; FALCÓN TELLA, R.: “La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro”, Quincena Fiscal, nº 5, 2001; y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, Quincena Fiscal, nº 11, 2001.

³⁹ En lógica congruencia con el principio de territorialidad, sólo podrán gravarse los embalses situados en el

aquí, también, donde mayores críticas pueden hacerse al impuesto hidroeléctrico gallego, pues define su *base imponible* como la capacidad volumétrica máxima del embalse que esté ubicado en su totalidad o en parte³⁹ en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, medida en hectómetros cúbicos. Excepcionalmente, y sólo para el supuesto de que uno o más aprovechamientos gravados compartieran un mismo embalse, la base correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción a los caudales concedidos.

Como ya apuntamos cuando analizamos su objeto, la base imponible del impuesto no tiene en cuenta la utilización del agua embalsada con fines industriales por parte del contribuyente, lo que obligaría computar el volumen de agua utilizada en el proceso productivo o autorizados para su uso, sino que se opta por un parámetro, la capacidad volumétrica máxima, que, en nuestra opinión, no siempre permite graduar la intensidad con la que se realiza el hecho imponible por cada sujeto pasivo. Ello es contrario a los principios de justicia tributaria y a la doctrina del Tribunal Constitucional⁴⁰, pues se renuncia en perjuicio del contribuyente a llevar a cabo una medición más ajustada a la realidad de su verdadera capacidad contaminante que excluya de la base imponible para el cálculo del impuesto los hectómetros cúbicos que puedan destinarse a otros usos (abastecimiento, riego, acuicultura, caudales ecológicos, etc.); cosa que, por otra parte, no sucede en los casos en los que concurren varias concesiones para el aprovechamiento hidroeléctrico en una misma presa, en los que la base imponible sí se modula en proporción a los caudales concedidos.

No vemos motivo alguno, que impida aplicar la misma regla excepcional para excluir con carácter general de la base imponible los caudales reservados a otros usos en el caso de embalses de aprovechamiento mixto. Y ello porque, aunque el legislador considere que detrás de ciertas actividades que utilicen agua embalsada existe un interés público que justifica la asunción por parte de la colectividad de los costes ambientales que estos generan (abastecimiento de poblaciones, regadíos, otros usos agrarios, etc.), no debiera desconocerse que estos destinos no sujetos que se dan al agua embalsada en cuanto incluidos en la capacidad volumétrica del embalse, deben ser excluidos de la base imponible del contribuyente. De lo contrario no sólo no se está modulando la carga tributaria de los contribuyentes en función de su incidencia real en el medio ambiente, sino que se les está obli-

territorio gallego. Cuando se trate de embalses que excedan del referido límite territorial, la base imponible estará constituida por la parte de la capacidad que corresponda a las aguas situadas en el territorio gallego.

⁴⁰ En efecto, en sus SSTC 289/2000 y 179/2006, el Tribunal Constitucional advierte que en los tributos enjuiciados se “desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante, o, dicho de otro modo, desconoce el principio en virtud del cual «quien contamina paga» al cuantificar el gravamen tomando como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones, calculado con relación a dos parámetros diferentes que no guardan ninguna relación con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad” (STC 179/ 2006, FJ 8).

⁴¹ Como señala ROSEMBUJ, T., “la capacidad contaminante potencial o real debe estar directamente rela-

gando a soportar una carga ajena, la carga tributaria derivada de aquellos usos que al declarar no sujetos el legislador ha decidido que deben ser soportados por la comunidad⁴¹.

Y lo mismo cabría decir de los caudales ecológicos, destinados a evitar los daños ambientales que pretenden someterse a imposición. Cuando los planes hidrológicos contemplan la obligación de reservar un determinado caudal para la conservación o recuperación del medio natural⁴², esta reserva de recursos, en nuestra opinión, debiera ser igualmente ser tenida en cuenta a la hora de cuantificar la base imponible.

IX.2. Cuota tributaria (art. 11)

De conformidad con lo establecido en el artículo 11.1 de la Ley 15/2008, la cuota tributaria será el resultado de aplicar un tipo fijo de gravamen (800 € por hm³) a la base imponible⁴³.

A continuación, el apartado segundo de este precepto busca dar entrada al *principio quien contamina paga* en los elementos de cuantificación, al introducir la oportunidad de que el contribuyente pueda modificar su actitud contaminante para reducir el coste económico del tributo. De esta manera dispone este apartado que la cuota resultante⁴⁴ se corre-

cionada con el pago. Inclusive tiene que existir proporcionalidad entre dicha capacidad y el pago a efectuar.” El tributo ambiental, Iuris Minor, PPU, Barcelona 1994, p. 31.

⁴² Así, algunos autores justifican la necesidad de este caudal en la necesidad de preservar especies autóctonas de fauna y flora, para conservar los recursos piscícolas, para mantener la calidad estética del paisaje o para proteger tramos de interés científico y cultural. Vid GARCÍA DE JALÓN LASTRA, D.: “Regímenes de caudales ecológicos o de compensación: el método IFIM o del APU” en AAVV.: Conferencia Regional del Agua. Jornada sobre caudales ecológicos y caudales de mantenimiento, Ed. Confederación Hidrográfica del Duero, Valladolid, 1997, pp. 9 y ss.

⁴³ Muy alejado del tipo previsto por la ley catalana de 0,025 pesetas por metro cúbico, dado el distinto objeto de ambos tributos.

⁴⁴ La cuota obtenida por aplicación del tipo de gravamen a la base imponible se multiplicará por el coeficiente derivado de aplicar la fórmula $(1 + a - b)$ donde:

a = será el resultado de aplicar la siguiente escala al salto bruto medido en metros desde la cota de toma y, en su defecto, desde el punto de coronación del embalse hasta el punto de restitución y, en su defecto, hasta el lecho del embalse:

Tramos del saldo bruto	Por cada metro
Hasta 30 m	0,0001
De 30,01 hasta 100 m	0,0005
De 100,01 hasta 300 m	0,001
De 300,01 hasta 600 m	0,01
De 600,01 m en adelante	0,04

b = será el resultado de aplicar, en su caso, la siguiente escala a la potencia instalada del aprovechamiento,

girá por la aplicación de un coeficiente corrector que tenga en cuenta la altura (salto bruto del aprovechamiento) y la potencia del aprovechamiento hidroeléctrico, sin que ello pueda suponer, en su caso, una reducción superior al 25% de la cuota inicial.

Se trata, en definitiva, de configurar sus elementos de cuantificación en coherencia con el objeto-fin del tributo, primando, así, el carácter finalista de este impuesto a través del establecimiento de dos factores que puedan estimular conductas más respetuosas con el medio ambiente y desincentivar otras consideradas más nocivas⁴⁵: un primer factor, *el mayor salto bruto*, que va a incrementar la cuota tributaria por su directa vinculación con el mayor efecto medioambiental negativo provocado por los desembalses; y, un segundo factor, *la mayor potencia de las instalaciones destinadas a la generación de energía eléctrica, que va a minorar la cuota*, por implicar un mejor aprovechamiento energético del agua ante un mismo impacto medioambiental negativo.

Con semejantes condicionamientos, el contribuyente puede considerar conveniente, por redundar en una disminución de la carga tributaria soportada, modificar sus procesos productivos cambiando los puntos de toma y restitución del agua o instalando una potencia superior, lo cual se traduciría, en definitiva, en una forma más eficiente de producción de electricidad. Falta conocer, sin embargo, si tales estímulos serán en verdad disuasorios, o si, por el contrario, tales modificaciones de los procesos productivos conllevan mayores costes que el derivado del pago del impuesto, pues en este caso no cabe duda de que el productor acabará adicionando el tributo a sus costes de producción para luego repercutirlo a los consumidores finales.

X. Afectación (art. 4)

Los ingresos obtenidos por la aplicación de este tributo se destinarán a financiar las actuaciones y medidas encaminadas a la prevención y protección de los recursos naturales, así como a la conservación, reparación y restauración del medio ambiente y, en especial, a la conservación del patrimonio natural fluvial gallego directa o indirectamente afectado por los daños medioambientales gravados.

medida en MW:

Tramos de potencia	Por cada MW
Hasta 200 MW	0,0005
De 200,01 MW en adelante	0,001

⁴⁵ Tal es, en definitiva, la finalidad última del tributo ambiental: incentivar la disminución de la contaminación induciendo a un cambio de comportamiento en los agentes contaminantes. En este sentido pueden verse HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, op. cit., pp. 476-477; y SERRANO ANTÓN, F.: “Justificación técnico-jurídica de los impuestos ambientales”, op. cit., pp. 316-317.

⁴⁶ Dicha afectación, en opinión de SOLER ROCH, M. T., es consecuente con su naturaleza reparadora del daño ocasionado, pues no responden al principio contributivo, según el cual los ciudadanos deben contribuir al sosteni-

La afectación de la recaudación es una característica presente en la mayoría de los impuestos medioambientales⁴⁶, congruente con el principio de equivalencia que los inspira y que, como ha declarado el Tribunal Constitucional en su STC 179/2006 -FJ 10-, “no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal”.

En el presente caso, como se deduce del artículo cuarto de la Ley 15/2008, no existe una afectación a actuaciones directamente relacionadas o tendentes a combatir o reparar el daño específico provocado al medio ambiente por los embalses, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medioambiental.

XI. Un nuevo instrumento económico para la defensa y conservación del patrimonio fluvial gallego

El impuesto hidroeléctrico gallego tiene fácil encaje la doctrina que sobre la adecuación a los mandatos constitucionales de los tributos autonómicos que gravan instalaciones contaminantes ha sentado el Tribunal Constitucional en las sentencias 298/2000, de 30 de noviembre, 168/2004, de 6 de octubre de 2004 y 179/2006, de 13 de junio. Y lo tiene porque el análisis de sus elementos configuradores nos lleva a descartar que con su establecimiento la Comunidad Autónoma gallega invada la materia imponible reservada a las corporaciones locales, pues no se grava el embalse en cuanto elemento patrimonial, ni la actividad hidroeléctrica en cuanto generadora de rentas, sino en cuanto productores de impactos ambientales negativos; de manera que su objeto no se solapa ni con el del IBI, ni con el del IAE.

El legislador gallego, ante una realidad como la representada por la sobreexplotación de sus ríos, pretende con este tributo repercutir a sus generadores directos parte de los daños medioambientales ocasionados por las grandes presas destinadas a la producción de energía hidroeléctrica (daños que, por otra parte, no guardan una relación directa con el volumen de agua utilizada para generar energía eléctrica – que supone un uso no consuntivo de este recurso natural-, sino con la barrera artificial que en el discurrir del río origina la presa). Por esta razón, y en la medida en que no persigue gravar el consumo del agua almacenada en los embalses en cuanto bien escaso, no nos parecen acertadas ni la denominación, ni una delimitación de su presupuesto de hecho como la contenida en los artículos

miento de los gastos públicos en función de su riqueza, sino al principio según el cual quien perjudica al medio ambiente debe reparar el daño causado mediante una aportación económica que financiará, de modo genérico o específico, una parte del gasto público ocasionado por la protección medioambiental”. “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, Tratado de Tributación Medioambiental, Vol. I, op. cit., p. 101.

sexto y séptimo de la Ley 15/2008, que excluye de gravamen ciertas instalaciones que demuestran similar capacidad contaminante: las minicentrales hidroeléctricas.

Esta referencia al uso industrial del agua embalsada tanto en su denominación como en la definición de su hecho imponible, parece reclamar que sus elementos de cuantificación tengan en cuenta de alguna manera el volumen que el contribuyente ha consumido de manera efectiva; demanda que después no encuentra reflejo en su cuantificación. Por las razones apuntadas, se observa en su estructura cierta carencia de sintonía entre el objeto-fin del tributo y las magnitudes empleadas para el cálculo de la base imponible (que se define como la *capacidad volumétrica máxima del embalse*). Sin embargo, una cosa es que no se cuantifique la base imponible en función de la cantidad de agua empleada en la actividad industrial por no guardar una relación inmediata con el daño, y otra muy distinta es que de esta capacidad máxima de la presa no pueda excluirse la proporción que en la misma representan los volúmenes autorizados para otros posibles usos o los representados por los caudales ecológicos. Desajuste este que, en nuestra opinión, podría conculcar los principios de justicia tributaria (como tuvimos ocasión de poner de manifiesto cuando abordamos el análisis de los elementos cuantificadores del impuesto) y que nos lleva a proponer de *lege ferenda* una corrección de la base imponible en proporción al volumen autorizado.

Los restantes elementos de cuantificación, en consonancia con la finalidad extrafiscal declarada por la ley 15/2008, presentan la ventaja de servir para potenciar la adopción de comportamientos ecológicamente más eficientes, al permitir al contribuyente disminuir su carga tributaria cambiando los puntos de toma y restitución del agua o instalando una potencia superior. Ahora bien, dicho efecto incentivador va a quedar supeditado en la práctica a si tales modificaciones de sus procesos productivos son o no más costosos que el propio pago del impuesto, pues de dicha conveniencia económica dependerá en último término que las compañías hidroeléctricas terminen incorporando el tributo como un coste de producción adicional que luego trasladarán a los consumidores finales.

Estamos, en definitiva, ante un instrumento económico de protección ambiental diseñado a la medida de las necesidades de la Comunidad Autónoma gallega, que responde a una necesidad real y efectiva de este territorio, donde el elevado número de aprovechamientos hidroeléctricos justifica el recurso a tributos que intenten racionalizar la explotación de sus recursos hídricos. Sin embargo, no puede negarse que la aplicación de la tributación ambiental al campo de las energías renovables encierra en sí misma cierto contrasentido, porque: ¿ha llegado la hora de considerar a la energía hidroeléctrica una energía no limpia pese a su contribución a la reducción de gases de efecto invernadero?; ¿o constituye, por el contrario, una energía renovable cuya producción no debiera estar sometida a este tipo de tributos que penalicen su producción?