

anuario
2006
INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ZAMORANOS
FLORIAN
DE OCAMPO



ANUARIO 2006

INSTITUTO DE ESTUDIOS ZAMORANOS
"FLORIÁN DE OCAMPO" (C.S.I.C.)

**anuario
2006
INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ZAMORANOS
FLORIAN
DE OCAMPO**



ANUARIO DEL I.E.Z. FLORIÁN DE OCAMPO

I.S.S.N.: 0213-82-12

Vol. 23 - 2008

EDITA:

INSTITUTO DE ESTUDIOS ZAMORANOS “FLORIÁN DE OCAMPO”

Director: Pedro García Álvarez

Secretario de redacción: Ángel Luis Esteban Ramírez

Consejo de redacción: Miguel Gamazo Peláz, Julio Pérez Rafols, Jesús Álvarez de Prada, Hortensia Larrén Izquierdo, María Concepción Rodríguez Prieto, D. Eusebio González García, D. Arsenio Dacosta Martínez, D. Juan Andrés Blanco Rodríguez, D. Jesús Carlos Portales Gato, D. Tomás Pierna Belloso

Secretaría de redacción: Instituto de Estudios Zamoranos “Florián de Ocampo”
Diputación Provincial de Zamora
C/. Ramos Carrión, 11 - 49001 Zamora (España)
Correo electrónico: iez@helcom.es

SUSCRIPCIONES, PRECIOS E INTERCAMBIO:

Diputación Provincial de Zamora
C/. Ramos Carrión, 11 - 49001 Zamora (España)
Correo electrónico: iez@helcom.es

Los trabajos de investigación publicados en el ANUARIO DEL I.F.Z. “FLORIÁN DE OCAMPO” recogen, exclusivamente, las aportaciones científicas de sus autores. El Anuario declina toda responsabilidad que pudiera derivarse de la infracción de la prioridad intelectual o comercial.

@ Instituto de Estudios Zamoranos “Florián de Ocampo”
Consejo Superior de Investigaciones Científicas (C.S.I.C.)
Diputación Provincial de Zamora
Diseño de portada: Ángel Luis Esteban Ramírez
Imprime: DE LA IGLESIA Impresores
Zamora
Depósito Legal: ZA - 65 - 2008

ANUARIO DEL I.E.Z. FLORIÁN DE OCAMPO

I.S.S.N.: 0213-82-12

Vol. 23 - 2008

ÍNDICE

ARQUEOLOGÍA

- Intervención arqueológica en el solar colindante a la iglesia de San Juan del Mercado, en Benavente (Zamora)
F. J. SANZ GARCÍA, J. C. MISIEGO TEJEDA, G. J. MARCOS CONTRERAS,
M. Á. MARTÍN CARBAJO 13
- Excavación de sondeos arqueológicos en el solar de la calle Tablaredonda, 24-32, en Toro (Zamora)
G. J. MARCOS CONTRERAS, J. C. MISIEGO TEJEDA, M. Á. MARTÍN
CARBAJO, F. J. SANZ GARCÍA, G. SÁNCHEZ BONILLA 31
- Villalonso, un castillo señorial en la campiña toresana, a la luz de la investigación arqueológica
Á. L. PALOMINO LÁZARO, M. MORATINOS GARCÍA, B. ALONSO RUIZ,
M.^a G. MARTÍNEZ GONZÁLEZ 51
- Intervenciones arqueológicas en el fuerte de San Carlos, en Puebla de Sanabria, vinculadas a su proyecto de valorización
G. J. MARCOS CONTRERAS, F. J. SANZ GARCÍA, J. C. MISIEGO
TEJEDA, M. Á. MARTÍN CARBAJO, E. F. ORALLO 77
- Intervención arqueológica en el entorno de la iglesia de San Isidoro en el primer recinto amurallado de la ciudad de Zamora
A. I. VIÑÉ ESCARTÍN y M. SALVADOR VELASCO 99

Excavación arqueológica en el solar de la calle Rúa de los Francos, 14-16, y Calle Misericordia, 2-4, en Zamora F. J. SANZ GARCÍA, M. Á. MARTÍN CARBAJO, G. J. MARCOS CONTRERAS, J. C. MISIEGO TEJEDA, E. FERNÁNDEZ ORALLO.....	115
Breves anotaciones sobre la intervención arqueológica en el Castillo de Zamora (I Fase) M. Á. MARTÍN CARBAJO, L. A. VILLANUEVA MARTÍN, J. C. MISIEGO TEJEDA, G. J. MARCOS CONTRERAS, F. J. SANZ GARCÍA	131
ARTE	
Rehabilitación de la iglesia parroquial de san Vicente Mártir de Villar de Fallaves (Zamora) Rafael Ángel GARCÍA LOZANO.....	151
HISTORIA	
“Heraldo de Zamora” ante la problemática del Bienio azañista (1931-1933) Galo HERNÁNDEZ SÁNCHEZ	163
Los prioratos del Monasterio de Moreruela Manuel DE LA GRANJA ALONSO.....	181
La biblioteca del hidalgo zamorano don Antonio Serrano Beltrán, “ <i>escribano de su Magestad</i> ” (1670) José Luis BARRIO MOYA.....	223
<i>Semuram, que prisco tempore Numantia vocabatur</i> (Intento de explicación) Manuel CARRIEDO TEJEDO	231
La depuración franquista en el magisterio zamorano. Un estudio cuantitativo Lucio MARTÍNEZ PEREDA.....	251

CONFERENCIAS

CICLO: CIEN AÑOS DE DIALECTOLOGÍA EN ZAMORA (1906-2006)

El dialecto leonés en la provincia de Zamora Julio BORREGO NIETO	299
Breve historia de la dialectología en Zamora Juan Carlos GONZÁLEZ FERRERO	317
Leonés y castellano en Zamora. De la Edad Media a nuestros días José R. MORALA RODRÍGUEZ	347

CICLO: FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

CICLO DE CONFERENCIAS SOBRE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Solidaridad y eficacia en el sistema de financiación autonómica José María LAGO MONTERO	371
La cesión de los impuestos sobre el patrimonio y sucesiones y donaciones en la Ley 21/2001 de cesión de tributos del estado a las CC.AA. Rosa María ALFONSO GALÁN	403
Los impuestos propios de las comunidades autónomas María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO	421
La cesión de los impuestos indirectos a las CC.AA. Isabel GIL RODRÍGUEZ	459
NECROLÓGICAS	491
Luis ORTIZ GONZÁLEZ	493
Gerardo HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ	493
María del Carmen RODRÍGUEZ VÁZQUEZ	494

MEMORIA ACTUAL DE ACTIVIDADES	497
NORMAS PARA LOS AUTORES	529
RELACIÓN DE SOCIOS	533

CONFERENCIAS



FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

MARÍA ÁNGELES GUERVÓS MAÍLLO

ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. FACULTAD DE DERECHO. UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

RESUMEN

Nuestra Constitución vertebrada al Estado español en unidades territoriales de gobierno que son las Comunidades Autónomas. Además, les reconoce implícitamente un ámbito financiero propio. De forma explícita reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas mediante un sistema de recursos propios dirigidos a la satisfacción de las necesidades públicas existentes en su territorio. Dentro de ese sistema de recursos propios están los llamados impuestos propios que cobran cada día mayor importancia en el sistema de financiación de estos entes, aunque sólo sea por el aumento de regulaciones de los mismos. Se analizan en estas páginas los problemas y límites que tienen dichos impuestos propios y que ha señalado el Tribunal Constitucional (extrafiscalidad, capacidad económica, doble imposición, etc.), así como una clasificación de los mismos.

TAXES AT THE AUTONOMOUS REGIONS

ABSTRACT

Our Constitution structures the Spanish State in some self-governing territorial units: the Autonomous Regions. And, it gives them implicitly their own financial scope. In an explicit way, it gives financial autonomy to the Autonomous Regions by a system which includes their own resources satisfying the public needs in their territories. This system that has its own resources includes the so called own taxes which become more and more important within the financial system of these bodies, due to, among other reasons, the increase of their regulations. In these pages, we analyse the problems and limits of these taxes that have also been pointed out by the Constitutional Court (extra-taxation, economical capacity, double taxation, etc.), and we make a classification of them as well.

Nuestra Constitución vertebra al Estado español en unidades territoriales de gobierno que son las Comunidades Autónomas¹. Además, les reconoce implícitamente un ámbito financiero propio². De forma explícita reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas mediante un sistema de recursos propios dirigidos a la satisfacción de las necesidades públicas existentes en su territorio³.

Así, el artículo 157.1 de la Constitución señala que “Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito”.

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.)⁴ creó el marco jurídico de los diferentes

¹ Artículo 137 de la Constitución: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan...”. Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, 1966, pp. 327-332; COSCULLUELA MONTANER, L.: “La determinación constitucional de las competencias de las CC.AA.”, en *R.A.P.* núm. 89, 1979, p. 7; LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, II, I.E.F., Madrid, 1979, pp. 1253 y ss.; PALAO TABOADA, C.: “La hacienda regional y la Constitución Española”, *R.E.R.* núm. 2, 1978, pp. 135 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La Hacienda regional”, *C.R.E.D.F.* núm. 14, 1977, pp. 343 y ss.; Id.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985, pp. 5 y ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La distribución de competencias tributarias en un Estado plural”, *M.A.E.D.F.* 1986-87, vol. II, Madrid, 1988, pp. 911 y ss.

² Artículo 137 de la Constitución: “...todas las Comunidades Autónomas gozan de autonomía para la gestión de sus propios intereses”. Vid. RAMALLO MASANET, J.: “El reparto de competencias tributarias entre los distintos niveles o ámbitos de gobierno”, *M.A.E.D.F.* 1986-87, II, Madrid, 1988, pp. 545 y ss., y *C.R.E.D.F.* núm. 60, 1988, pp. 501 y ss.; Id.: “El poder de gasto del Estado: subvenciones y orden competencial”, *D.A.* núms. 232-233, 1993, pp. 403-421; Id.: “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”, *R.E.D.C.* núm. 39, 1993, pp. 43-62.

³ Cita la Constitución a los impuestos propios en consonancia con el artículo 133.2 de la misma que habilita a las Comunidades Autónomas para establecer y exigir tributos de acuerdo a la Constitución y a las leyes. Vid. PÉREZ ROYO, F.: “Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo orden constitucional”, en *Hacienda y Constitución* (Obra colectiva), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, páginas 13 y siguientes; MATEU ISTURIZ, J.F.: “La potestad tributaria de las CC.AA. y los nuevos tributos. El impuesto sobre aguas residuales”, en *Organización Territorial del Estado (CC.AA.)*, IEF, Madrid, 1984, pp. 1954-1958. Sobre la naturaleza del poder financiero, Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El poder financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977; CALVO ORTEGA, R.: “La financiación de las regiones”, en AA.VV.: *Las autonomías regionales*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1977, pp. 447-474; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”, *R.E.D.C.* núm. 15, 1985, pp. 65 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: “La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía”, *H.P.E.* núm. 59, 1979, pp. 113 y ss.; SIMÓN ACOSTA, E.: *La autonomía financiera de las regiones*, Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, Cáceres, 1978; Id.: “La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional”, *D.A.* núm. 181, 1979, p. 225 y ss.; y CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Competencias legislativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, el *T.C.*, I.E.F., Madrid, 1981, pp. 927-957.

⁴ Vid. LAGO MONTERO, J.M.: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 10-11, donde señala que “La LOFCA forma parte del llamado bloque de constitucionalidad (artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), por lo que la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional se erige en referencia inexcusable para el correcto

mecanismos de financiación de las Comunidades Autónomas⁵. Así, contempla como recursos de las Comunidades Autónomas los siguientes:

- Ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Tributos cedidos, total o parcialmente.
- Recargos sobre tributos cedidos.
- Participaciones en los ingresos del Estado.
- Producto de las operaciones de crédito.
- Producto de multas y sanciones.
- Sus propios precios públicos.

En su caso:

- Asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado
- Transferencias procedentes de los FCI.

Como señalan algunos autores⁶, el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas constituye la manifestación más genuina de autonomía en el campo fiscal.

Trataremos de establecer un concepto de tributo autonómico propio, viendo cuál es el papel que le corresponde desempeñar al mismo dentro de nuestro sistema tributario.

Tributos propios de las Comunidades Autónomas son, de acuerdo con el artículo 6.1. L.O.F.C.A. aquellos que la Comunidad Autónoma establece y exige. El tributo autonómico es, por tanto, el creado por ley autonómica, gestionado por administración autonómica y destinado su producto al presupuesto autonómico, en el conjunto del sistema de financiación autonómica. Las Comunidades Autónomas monopolizan el poder tributario sobre este recurso, correspondiendo a ellas tanto la potestad normativa, como la potestad administrativa o de gestión, así como el producto de la recaudación obtenida.

El tributo autonómico, igual que cualquier tributo, tiene como función principal allegar recursos a un ente público. Esta función se deduce del propio artículo 157.1.b de la C.E., que reconoce como recursos de las Comunidades Autónomas

entendimiento del modelo financiero autonómico pergeñado por la Constitución y desarrollado por la L.O.F.C.A.”; como señala JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, pp. 178-181, “frente a aquellas opiniones que mantenían que únicamente desde la propia Constitución puede delimitarse la potestad autonómica de establecer su propia imposición, resulta hoy bien claro que el juicio de constitucionalidad de la ley que aprueba el tributo debe hacerse con referencia a un conjunto normativo más amplio, el llamado parámetro o norma aplicable en el juicio de inconstitucionalidad”; igualmente, BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-SOLER ROCH, M.T.: *Derecho financiero*, vol. I, Librería Compas, Alicante, 1989, págs. 410-413; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *R.H.A.L.*, núm. 65, 1992, pp. 207-251.

⁵ Según el artículo 6.1 de la LOFCA, las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos.

⁶ MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Financiación autonómica y Corresponsabilidad Fiscal en España*. Fundación BBV, Bilbao, 1993; Íd.: *Manual de Hacienda Autonómica y Local*, Ed. Ariel, Ariel Economía, Madrid, 1996.

“sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Los tributos autonómicos son pues, recursos financieros, medios de financiación de las regiones, sin perjuicio de que puedan desempeñar, además, otras funciones.

Respecto de este tema, existen argumentos a favor y en contra de la utilización de los tributos autonómicos como instrumentos de financiación. Las posturas a favor coinciden en señalar que las regiones conocen mejor las situaciones económicas que se deben o pueden gravar y los gastos públicos necesarios que se necesitan financiar con el tributo. Por ello favorecen la responsabilidad fiscal y política de los gobernantes autonómicos y esto estimula la participación y el control ciudadano de la acción fiscal y política de los representantes públicos. Las Comunidades Autónomas pueden crear nuevos tributos mediante ley. Pueden establecer sus propios tributos mediante leyes autonómicas que disciplinen los elementos tributarios esenciales –hecho imponible, sujeto activo, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen y exenciones– para dar cumplimiento a la reserva de ley constitucionalmente establecida por el artículo 31.3 C.E., y ya reiteradamente interpretada por la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En contra de la utilización del tributo autonómico nos encontramos con otra serie de argumentos⁷. Uno de ellos señala que la acción fiscal del Estado es exhaustiva y excluyente de cualquier otra, no dejando al tributo autonómico un espacio jurídico claro. Una de las razones podría encontrarse en que mediante el establecimiento de tributos autonómicos se pueden producir resultados geográficamente muy dispares⁸.

Otro argumento es que las limitaciones impuestas al tributo autonómico por la L.O.F.C.A. en los artículos 6, 9 y 12 de la misma merman su utilización. Así, el artículo 6.2 de la L.O.F.C.A. establece la prohibición de identidad esencial entre impuesto estatal e impuesto autonómico.

⁷ Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J.: *El sistema...*, ob.cit., p. 65, donde aboga por la no superposición descoordinada de figuras impositivas; con anterioridad, del mismo autor, “El proceso normativo de la hacienda regional”, *P.E.E.* suplemento de economía de las Comunidades Autónomas, núm. 1, Andalucía, pp. 148-159; e Id.: “L.O.F.C.A. Crónica parlamentaria”, *R.E.R.* núm. 9, 1982, pp. 261 y ss.; SIMÓN ACOSTA, E.: *La autonomía financiera...*, ob.cit., pp. 41-44; CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo...*, ob.cit., p. 68; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...*, ob.cit., pp. 374-375, da cuenta de los conflictos constitucionales que han provocado los tributos autonómicos.

⁸ Vid. LAGO MONTERO, J.M.: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas...*, ob.cit., pp. 171-172, quien señala que “a ello contribuye el hecho de que el tributo regional incida desigualmente en riquezas regionales desiguales: un tributo con determinada estructura legal produce muy distintos efectos económicos y recaudatorios según a qué riquezas regionales se aplique. En las Comunidades Autónomas con una elevada renta per cápita producirá unos efectos recaudatorios, sobre el consumo y sobre la inversión que poco tienen que ver con los que el mismo tributo –de la misma configuración legal– puede producir en una Comunidad Autónoma de media o baja renta per cápita”. En el mismo sentido, Vid. DE JUAN Y PEÑALOSA, J.L.: “El principio de solidaridad interregional. El principio de solidaridad y la regionalización de los impuestos”, *D.A.* núm. 181, 1979, pp. 191-224; MOLDES TEO, E.: “Introducción a la problemática de la fiscalidad regional”, *R.E.H.L.* núm. 23, 1978, pp. 325-355; Id.: “Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: perspectiva constitucional”, *R.D.F.H.P.* núm. 144, 1979, pp. 1511-1540.

Debido a esta prohibición la acción fiscal de las Comunidades Autónomas se ha dirigido, además de a regular sus propias tasas, al establecimiento de impuestos y recargos sobre el juego, sobre algunos hechos contaminantes o sobre explotaciones agrarias infrautilizadas.

Continúa el artículo 6 de la L.O.F.C.A. regulando en su apartado 3 la ocupación por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales. Así establece que “las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación y coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”. Este precepto habilita a las Comunidades Autónomas a invadir materias imponibles reservadas hasta la fecha por el Estado a las Corporaciones Locales.

El artículo 6 de la L.O.F.C.A. termina con un apartado 4 en el que establece que “cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”. Este apartado parece querer recordar que el Estado puede reformar cualquier pieza del sistema tributario incluyendo el establecimiento de nuevos tributos sobre hechos imponibles antes no gravados por el Estado pero sí gravados por las Comunidades Autónomas. Tal previsión no se ha llevado a la práctica.

Por su parte el artículo 9 de la L.O.F.C.A establece que “las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta ley, los siguientes principios: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; b) No podrán gravarse como tales negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas, o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, punto uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”. Se aprecia, pues, claramente, la voluntad del legislador constituyente y del bloque de constitucionalidad de circunscribir las posibles medidas fiscales autonómicas a su

respectivo ámbito territorial, evitándose el gravamen autonómico de cualquier manifestación de capacidad económica demostrada fuera de la Comunidad, a través de cualesquiera hechos impositivos no asentados en el territorio de la Comunidad. La doctrina denomina a esta prohibición con la significativa expresión “ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional”, principio que es propio tanto de la hacienda regional como de la hacienda local.

Por último, el artículo 12 de la L.O.F.C.A. dice así: “1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. 2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos”.

Analizados brevemente estos límites la conclusión es que debido a los mismos, los tributos autonómicos propios tienen una función fiscal muy limitada.

Debemos pues, examinar, si, por el contrario, existen más posibilidades a través de la función extrafiscal de los tributos autonómicos propios. El artículo 156.1 de la Constitución atribuye a las Comunidades la autonomía financiera “para el desarrollo y ejecución de sus competencias”. Por su parte, el artículo 157.1.b) enumera algunos de los recursos que instrumentalizan aquella autonomía: los impuestos, tasas y contribuciones especiales propias.

Analizando estos preceptos, en conexión con los demás que señalan las fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas, podemos establecer dos primeras conclusiones: una, el carácter preordenado a su financiación que han de tener los tributos de las Comunidades; otra, la subsidiariedad de estos instrumentos financieros respecto a los que constituyen el volumen principal de ingresos de aquéllas, esto es, las transferencias.

En este contexto puede parecer implícita una cierta restricción a la competencia legislativa autónoma para establecer tributos con finalidad no fiscal.

No obstante, no es menos cierto que las Comunidades Autónomas tienen potestad legislativa para establecer tributos, con la severa limitación, eso sí, establecida por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que prohíbe a aquéllas establecer tributos cuyo hecho imponible coincida con el de un tributo estatal, como ya hemos señalado. Por tanto, dadas las competencias legislativas constitucionalizadas que tienen las Comunidades, y reconocida la viabilidad de tributos extrafiscales en nuestro ordenamiento por el artículo 2.1 de la L.G.T., creemos que también aquéllas pueden establecer tributos con finalidad no fiscal, siempre que respeten los principios de justicia tributaria.

El posible cumplimiento de objetivos extrafiscales del tributo autonómico ha sido visto, como señala LAGO MONTERO⁹, con cierto recelo por parte de la doctrina, que no termina de ver la operatividad de los impuestos regionales al servicio de los clásicos objetivos hacendísticos de la distribución y la estabilización, encontrándole sólo una tímida eficacia al servicio de la asignación de bienes y servicios de provisión pública.

Creemos que el tema hay que plantearlo de diverso modo. Así, como ha expresado el profesor CASADO OLLERO, “una cosa es que los efectos no fiscales aparezcan conectados directa o indirectamente a todo tributo, y en consecuencia también al tributo regional, y otra bien distinta es que las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas puedan valerse del mecanismo fiscal no primordialmente como fuente de financiación, sino como instrumento intervencionista para el logro de objetivos extrafiscales, distintos e independientes, claro es, del propósito recaudatorio”¹⁰.

Como afirma LEJEUNE VARCARCEL, el tributo “no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales”¹¹.

Por ello, la misma doctrina propone distinguir entre las dos facetas ya citadas a través de las que se manifiesta la función extrafiscal: la de introducción de normas facilitadoras del ejercicio de aquella función (exenciones, incentivos fiscales y otros); y la de creación de tributos fundamentalmente extrafiscales.

Respecto a la primera de ellas, se puede concluir que las Comunidades Autónomas gozan de perfecta y plena competencia para establecerlas, siempre dentro de su propio sistema impositivo. Lo contrario sería poco menos que vaciar de contenido su poder tributario puesto que establecer tributos no significa solamente formular su hecho imponible, sino regular su completa estructura.

Por tanto, el problema sigue siendo el de dar respuesta al interrogante de si la Comunidad Autónoma puede establecer un tributo primordialmente extrafiscal.

A nuestro juicio, es posible la existencia de tributos autonómicos extrafiscales, puesto que no existe prohibición alguna en la Constitución, en la L.O.F.C.A. y los Estatutos de Autonomía que pueda inducir a pensar en su ilegitimidad. Cabe interpretar que el arco de fines y objetivos extrafiscales lo constituirán las competencias asumidas por la Comunidad (artículos 148 y 149.3 de la C.E.) y las

⁹ LAGO MONTERO, J.M.: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas...*, ob.cit., p. 108.

¹⁰ Vid. CASADO OLLERO, G.: *Los fines no fiscales de los tributos...*, ob.cit., pp. 455-511.

¹¹ Vid. LEJEUNE VARCARCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980. De la misma opinión, CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional...*, ob.cit., p. 510.

competencias exclusivas del Estado en las cuales la Comunidad tenga una cierta parcela de intervención, como puede ser competencia ejecutiva (cfr. artículo 149.1.17 de la C.E.), desarrollo normativo (cfr. artículo 149.1.23 y 27 de la C.E.) o posibilidades de intervención del orden que sean (cfr. artículo 149.1.19 de la C.E.).

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo, el Tribunal español ha reconocido la existencia de tributos extrafiscales, tanto a nivel estatal como a nivel regional.

Respecto al primer grupo, el Tribunal ha resuelto que, aunque la función extrafiscal no aparezca explícitamente recogida en un precepto constitucional, puede y debe derivarse de otros preceptos de la misma Constitución, que regulan los principios rectores de la política económica y social, y en concreto de los artículos 40.1 y 130.1. En particular ha señalado que “tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”. Para apoyar su tesis ha esgrimido el artículo 4 de la Ley General Tributaria que, en su opinión, permite que los tributos trasciendan el hecho recaudatorio, para llegar a ser instrumentos de política económica general. A esta consideración no se opone el principio de capacidad económica, puesto que su respeto no impide la asunción por parte del legislador de presupuestos de hecho de corte extrafiscal¹².

Respecto a los tributos regionales con finalidad no fiscal, el Tribunal no ha encontrado obstáculo alguno a su existencia ni en la Constitución ni en la L.O.F.C.A. Consecuentemente ha admitido el ejercicio del poder tributario regional en orden a la consecución de objetivos no fiscales, (F.J. núm. 13, párrafos 2, 3 y 6 de la S.T.C. 37/87, así como el F.J. núm.4 párrafo 2 de la S.T.C. 186/1993, de 7 de junio).

El Tribunal Constitucional ha señalado que “...la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (artículo 156.1.), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal –como parte integrante de su autonomía– en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional

¹² CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo...*, ob. cit., pp. 79-80, afirma que “hoy es opinión pacíficamente compartida la de que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen dos fenómenos imprescindibles que se presentan como las dos causas de una misma realidad impositiva”. Y el mismo autor, “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV.: *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a F. Sáinz de Bujanda*, I.E.F., Madrid, 1991, Vol. I, p. 113, afirma que “junto con la función recaudatoria (recaudar para gastar) el tributo puede conseguir directa y autónomamente (...) la realización de los fines del ordenamiento constitucional...” que reconoce “el principio de instrumentalidad fiscal o, si se prefiere, la dimensión o función extrafiscal del sistema tributario”.

del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (artículo 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (artículo 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía”.

“Como ya hemos señalado, 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 y sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”.

De estas palabras, que claramente sancionan la legitimidad constitucional de la extrafiscalidad tributaria, pueden extraerse, a su vez, las limitaciones a que, desde el punto de vista de su constitucionalidad, está sometido al establecimiento de tributos regionales extrafiscales.

Dichas limitaciones son:

1. Que los tributos sean establecidos en ejecución y desarrollo de las competencias asumidas por la Comunidad (artículos 148, 149.3, 149.1.17, 149.1.23 y 27, 156,1, de la Constitución y reflejadas en el Estatuto de Autonomía correspondiente).
2. Que sean emanados conforme a las exigencias de los principios constitucionales y en especial de los recogidos en el artículo 31 de la Constitución.
3. Que no contradigan la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que señala sus competencias financieras (artículo 157,3. de la Constitución).

Tras las precisiones hechas sobre los tributos autonómicos propios en general, analizaremos en concreto, el impuesto autonómico propio.

La clasificación de los tributos autonómicos debe partir de la tripartición operada por el artículo 2.2 de la L.G.T.: Impuestos, tasas y contribuciones especiales. El problema que se nos plantea es que los legisladores autonómicos han sido, con cierta frecuencia, poco respetuosos con dicha clasificación, diseñando numerosas figuras tributarias que encajan mal en las categorías tradicionales de nuestro Derecho Financiero¹³. A pesar de ello, creemos que no debemos renunciar a la

¹³ Nos referimos a la multiplicidad de gravámenes que, con el nombre de cánones, albergan figuras a caballo entre la tasa, y/o la contribución especial y/o el impuesto.

utilización de tales categorías tributarias, denunciando los defectos de técnica legislativa que presenten las figuras inventadas y reconduciéndolas al régimen jurídico que le sea propio en función de su verdadera naturaleza jurídica.

Siguiendo la clasificación tripartita señalada, podríamos definir el impuesto propio como el tributo cuyo hecho imponible no supone en ningún caso una actividad administrativa, que pertenece al sistema o subsistema impositivo de las Comunidades Autónomas, sobre el cual la Comunidad goza de una muy amplia autonomía normativa, de gestión y sobre el producto.

En este contexto, el principio de capacidad económica ha sido el que mayores controversias ha generado, especialmente en su proyección sobre los tributos de corte extrafiscal.

De conformidad con el artículo 31.1 de la Constitución, ésta constituye la nota definitoria del tributo. El artículo 3 de la L.G.T. de 1963 también disponía que “la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos”, y el actual artículo 3.1 de la LGT señala que “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos...”.

El Tribunal Constitucional señaló en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que el Estado y las Comunidades Autónomas pueden, en el ámbito de sus competencias, establecer impuestos, pero sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago.

La capacidad económica de un individuo depende de su riqueza, y ésta se hace patente directa e inmediatamente en la posesión de un patrimonio o en la obtención de una renta. Es decir, en su aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El Tribunal Constitucional, en sentencia 27/1981, de 20 de julio, advierte que la obligación que establece el artículo 31.1 de la C.E. “ciñe en unas fronteras muy precisas: la de capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad” y señala que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

Debe respetarse un mínimo no susceptible de imposición, el llamado mínimo de existencia, y un máximo imponible, la prohibición del alcance confiscatorio del tributo. El sistema tributario no puede tener alcance confiscatorio, según establece el artículo 31.3 de la Constitución Española.

Aún en el caso de que los tributos ambientales fueran tributos extrafiscales, la función que le compete al principio de no confiscación sería en parte la de constituirse en un límite a la acción redistribuidora del Estado. La cláusula constitucional

está para evitar una estructura del sistema tributario tachable de confiscatoria, aunque tienda a lograr fines de igualdad, respetando la igualdad, progresividad y la capacidad contributiva; es decir, siendo justo.

Con referencia a la extrafiscalidad el Tribunal Constitucional introdujo matices en el criterio de la capacidad económica afirmando que basta con que exista una riqueza real o potencial para que estemos ante un hecho generador de la obligación de tributar.

Sin embargo, CHECA GONZÁLEZ entiende que es necesario que la manifestación de riqueza sea real y efectiva y no meramente potencial o presumible.

Creemos que debe existir una relativa capacidad económica, una exigencia lógica que demuestre aptitud e idoneidad para la tributación, para que el tributo no resulte inconstitucional.

En el caso del Impuesto balear éste se basaba en un índice directo de capacidad económica: la titularidad de elementos patrimoniales (instalaciones y estructuras) que se destinan a actividades que incidan en el medio ambiente. Por lo tanto, se gravaba la propiedad de esos concretos elementos patrimoniales. El objeto material del impuesto era claro, se gravaban elementos patrimoniales muy concretos, indicadores directos de capacidad económica, que además eran perjudiciales para el medio ambiente, nota esta segunda que no perturba en modo alguno a la primera: las instalaciones gravadas eran indicativas de capacidad económica.

Las instalaciones a las que se refería este impuesto eran oleoductos, gasoductos, torretas de telecomunicaciones, los tanques para el almacenamiento de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como las instalaciones destinadas al suministro y distribución de dichos carburantes (como por ejemplo gasolineras); las centrales de producción, transformación y suministro de energía eléctrica, etc. Todas estas instalaciones, utilizadas en las actividades a las que se refería el impuesto, producían beneficios, riqueza a su propietario.

Por lo tanto, la propiedad de tales instalaciones reflejaba un índice real y actual de riqueza, cumpliendo así el requisito de gravar una manifestación de capacidad económica.

Podría alegarse, en segundo lugar, la vulneración del principio constitucional de igualdad en materia tributaria ante el diverso tratamiento fiscal que conlleva la exigencia individualizada en determinadas regiones de algún impuesto propio. No obstante, como se desprende de reiterada jurisprudencia, el principio "... no impone que todas las Comunidades ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho

ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1. 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...”, según señaló la ya citada STC 37/1987, de 26 de marzo.

En palabras del prof. CHECA GONZÁLEZ¹⁴, únicamente será exigible “...que el hecho imponible de los mismos no sea arbitrario ni irracional y que exista, por otro lado, una adecuada relación de proporcionalidad entre los medios empleados por el legislador regional y la finalidad perseguida con la implantación del tributo de que se trate”.

Entre los últimos condicionantes referidos, coexisten límites coincidentes con las tres administraciones territoriales, como ya hemos señalado:

1. Frente a hechos imponibles ya gravados por el Estado; artículo 6.2 LOFCA: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos propios siempre que no recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado.”
2. Para evitar una invasión de competencias frente a las Corporaciones Locales; artículo 6.3 LOFCA: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la Legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales en los supuestos en dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.
3. Formuladas las prohibiciones de doble imposición frente a hechos y materias imponibles agotadas por Estado y Corporaciones Locales, respectivamente, proceden, en tercer lugar, límites horizontales para evitar una invasión de competencias entre las mismas Autonomías:
 - Artículo 9 a) “No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad”.
 - Artículo 9 b): “No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora”.

¹⁴ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* núm. 25. Ed. Aranzadi, 2002, p. 31.

- Restricciones con el objeto de salvaguardar el libre ejercicio de determinados derechos individuales:

Artículo 9 c): “No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español”.

La primera de las consideraciones arroja a su vez dos consecuencias que bien pudieran ilustrar el estado de la cuestión¹⁵:

- Un limitado potencial recaudatorio, excepción hecha del Impuesto sobre Combustibles derivados del petróleo y en menor medida de los tributos que recaen sobre el juego.
- La paulatina desviación de las actuaciones fiscales autonómicas hacia tributos cuya función extrafiscal sobresale ante la netamente fiscal, y que por tanto, tienden a ver reducida su recaudación a medida que el sujeto pasivo modifica las conductas que originaron el surgimiento de la obligación tributaria; esto es, deberán establecerse bajo el signo de lo temporal, pues si cumplen de modo efectivo el fin para el que han sido creados, desaparecerá el comportamiento o la situación que haya determinado su implantación en el respectivo territorio.

Un primer intento por impulsar el desarrollo de dichas actuaciones fiscales vino constituido por la ya comentada STC 37/1987, de 26 de marzo, resolutoria del recurso de inconstitucionalidad número 685/1984 contra determinados artículos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, reguladora del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, de Andalucía, al aportar una interpretación flexible de la prohibición de incurrir en supuestos de doble imposición en relación con la hacienda estatal.

El Tribunal Constitucional rechazó la identificación entre las nociones de materia y hecho imponible, sosteniendo desde aquel pronunciamiento que por materia u objeto imponible del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, mientras que el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico, de tal forma que en “relación con una misma materia el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes [...]”. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables, estrictamente”.

¹⁵ Vid. GÓMEZ DÍAZ, D.; IGLESIAS SUÁREZ, A.: “La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autónoma en España”, IEF, *Documento núm. 11/2003*, pp. 21-25.

CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS PROPIOS AUTONÓMICOS

La diversidad de figuras existentes requiere adoptar un criterio de clasificación de las mismas.

Una primera clasificación podría ser aquella que distingue entre¹⁶:

1. Impuestos sobre tierras con bajo nivel de aprovechamiento.
2. Impuestos sobre el juego.
3. Impuestos sobre el deterioro del medio ambiente.
4. Impuestos sobre determinados gastos, que engloba exclusivamente al Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Extremadura.
5. Impuestos sobre el consumo de energías no renovables, en particular, el Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo, tributo indirecto que grava las entregas de productos petrolíferos cuyo consumo se realice en el ámbito territorial de la Comunidad canaria.

Igualmente el carácter fiscal o extrafiscal atribuido a cada figura en particular ha servido en ocasiones como criterio ordenatorio; sin profundizar en un debate de nula trascendencia práctica, como han señalado GÓMEZ DÍAZ e IGLESIAS SUÁREZ¹⁷, una vez admitida plenamente la constitucionalidad del fin no fiscal, la definición híbrida o mixta de buena parte de las regulaciones y la mayor coherencia de criterios tales como la materia imponible, que permiten agrupar el conjunto de actuaciones de una determinada Comunidad sobre una competencia específica, desaconsejan la adopción de tal modelo clasificatorio.

En virtud de las consideraciones anteriores se distinguen:

1. *Impuestos sobre explotaciones agrarias*. Caben dos modalidades:
 - Sobre tierras con bajo nivel de aprovechamiento.
 - Sobre aprovechamientos cinegéticos.
2. *Tributación sobre el juego*:
 - Imposición sobre el bingo.
 - Gravámenes sobre loterías.
3. *Impuestos sobre el consumo de energías no renovables*: Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo.
4. *Tributación sobre el deterioro del medio ambiente*.
5. *Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales*.
6. *Impuestos sobre entidades de crédito*
7. *Gravámenes sobre el turismo*.

¹⁶ Vid. SÁNZ GÓMEZ, M^a.M.; LAGOS RODRÍGUEZ, M^a.G.: "La imposición propia en el período definitivo", *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 24, 1995, pp. 50-51.

¹⁷ Vid. GÓMEZ DÍAZ, D.; IGLESIAS SUÁREZ, A.: *La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España...*, ob.cit., pp. 30 y ss.

1. IMPUESTOS SOBRE EXPLOTACIONES AGRARIAS

1.1. Tierras con bajo nivel de aprovechamiento

De modo genérico, se hace tributar la inadecuada productividad o los insuficientes rendimientos agrarios alcanzados por las fincas rústicas o superficies de regadío radicadas en los territorios de las respectivas Autonomías.

1. Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, de Andalucía, aprobado en virtud de Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, constituyendo su hecho imponible la infrutilización de las fincas rústicas que no alcancen en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comercial (artículo 31.1); la base imponible se obtendrá como diferencia entre el rendimiento óptimo y el obtenido en el año natural, o bien el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en los cinco años anteriores si esta última cantidad resultara ser mayor.

2. Impuesto sobre Dehesas calificadas en Deficiente Aprovechamiento, de Extremadura, creado por Ley 1/1986, de 2 de mayo. La calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento vendrá decretada *ad hoc* por el Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura, a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio.

3. Impuesto sobre Tierras calificadas como Regadíos Infrutilizados, de Extremadura. Ley 3/1987, de 8 de abril. De idéntico modo, la Ley sobre Tierras de Regadío prevé como hecho imponible la infrutilización de la superficie de regadío declarada, previa audiencia del interesado, por Decreto del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura y a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio.

4. Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrutilizadas, de Asturias. Ley 4/1989, de 21 de julio. Su hecho imponible viene determinado, a semejanza del Impuesto andaluz, por la infrutilización de la propiedad o cualquier derecho de disfrute sobre la tierra.

1.2. Aprovechamientos cinegéticos

1. Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos, de Extremadura. Ley 8/1980, de 21 de diciembre, de caza. Su hecho imponible, conforme al tenor literal de la Ley, será “el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado para terrenos radicados en el territorio de Extremadura”, en resumen, el propio beneficio obtenido por la explotación de los cotos privados de caza. (Apuntar al respecto que diversas leyes de regulación de la caza en regiones donde dicha actividad tiene menor arraigo que en la extremeña, se han limitado a fijar un régimen de responsabilidad administrativa sin proceder a la creación de figura tributaria

alguna; sirva como ejemplo la Ley 4/1997, de caza, de la Comunidad Autónoma de Galicia).

Con carácter general, se atribuye a estos impuestos un carácter netamente extrafiscal en la medida en que la finalidad perseguida por los gobiernos autonómicos resulta básicamente la de servir de incentivo a la utilización productiva de los derechos reales de disfrute o dominio y disuadir a los titulares de dichas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra. Corroboración esta afirmación el hecho de que, con excepción del Impuesto sobre Fincas y Explotaciones de Asturias, su alcance recaudatorio haya sido prácticamente nulo.

2. TRIBUTACIÓN SOBRE EL JUEGO

2.1. Impuestos sobre el juego del bingo

A) Aquellos que gravan la práctica del juego

1. Impuesto sobre el Juego del Bingo, de Cataluña, creado por Ley 21/1984, de 24 de octubre.

2. Impuesto sobre el Juego del Bingo, de la Comunidad Valenciana. Ley 14/1985, de 27 de diciembre.

3. Impuesto sobre Juegos de Azar, de Cantabria. Ley 3/1988, de 26 de diciembre, de Tributación sobre Juegos de Suerte, Envite o Azar.

4. Impuesto sobre el Juego del Bingo en Locales Autorizados, de Galicia. Ley 7/1991, de 19 de junio, de Tributación sobre el Juego, cuyo hecho imponible, a título ejemplificativo de los anteriores, se delimita por la mera adquisición de cartones en lugares de juego autorizados.

5. Impuesto sobre el Juego del Bingo, del País Vasco. Ley 16/1992, de 16 de octubre.

B) Aquellos que gravan la percepción de premios

1. Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo, de Castilla-La Mancha; por Ley 4/1984, de 14 de diciembre, de Tributación sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar.

2. Impuesto sobre Juegos de Suerte, Envite o Azar, de Murcia, creado por Ley 13/1984, de 27 de diciembre.

3. Impuesto sobre el Pago de los Premios en el Juego del Bingo, de Baleares. Ley 13/1990, de 29 de noviembre.

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

5. Impuesto sobre el Juego del Bingo, de Madrid. Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de Tributación sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar, que merece brevemente nuestro comentario para poner de relieve las numerosas revisiones y adaptaciones que ha sufrido en un plazo más o menos breve de tiempo, ya sea para actualizar las tarifas y así incrementar los recursos propios de la Administración madrileña, bien para amparar bajo las figuras vigentes la tributación de cualesquiera modalidades especiales de juego que se pudieran autorizar (bingo simultáneo).

6. La aportación más reciente al conjunto de tributos basados en el juego es *el Impuesto sobre el Juego del Bingo, de Andalucía*, creado en virtud de Ley 17/1999, de 28 de diciembre, que a su vez aprueba un recargo sobre el tributo estatal: “Tasa Fiscal sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar”.

2.2. Gravámenes sobre loterías

La Ley 12/1990, de 28 de noviembre, del *Impuesto sobre Loterías, de Baleares*, representa la que cabe considerar hasta la fecha única incursión en una competencia absolutamente vedada a las capacidades de actuación regional, dada la práctica inexistencia de resquicio legal no sujeto a la Legislación sobre Apuestas y Loterías del Estado.

Constituía su hecho imponible la participación en los sorteos de lotería del Estado mediante la adquisición de billetes o fracciones de la Lotería Nacional o la realización de apuestas de la Lotería Primitiva o Bono-Loto que se llevasen a cabo en el territorio de la Comunidad, teniendo la consideración de sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas que participasen en los juegos de Loterías del Estado y como sustitutos los titulares de las administraciones de lotería de Baleares, quienes habían de repercutir el impuesto sobre aquellos cuando se hiciese efectivo el pago de los billetes o de las apuestas de lotería. La base imponible –el precio de los billetes o de las apuestas– se gravaba a un tipo del 10%.

A la vulneración de la prohibición de doble imposición con la Hacienda estatal, dado que la venta de billetes de Lotería Nacional y de boletos de Lotería Primitiva estaba sujeta al IVA (artículos 3.2, 6.1 y 8.19 Ley 30/1985, de 2 de agosto), se añade el argumento de la invasión autonómica en la competencia exclusiva estatal en materia de Hacienda General.

2.3. Impuesto sobre la Instalación de Máquinas en Establecimientos de Hostelería Autorizados, de la Comunidad de Madrid, en virtud de Ley 3/2000, de 8 de mayo, de medidas urgentes fiscales y administrativas sobre los Juegos

de Suerte, Envite, Azar y Apuestas; conforme a su Exposición de Motivos pretende encontrar un punto de equilibrio entre las distintas modalidades de juego y el lógico interés por mantener estas actividades en su sede natural, evitando que ciertos establecimientos se conviertan en centros de difusión de varios tipos de juego, solapándose entre sí y multiplicando la oferta en forma desordenada.

Por más que el aparente agotamiento de la materia pudiera hacernos entender cerradas las vías de configuración de hechos imponderables novedosos, el legislador madrileño, en un alarde de ingenio hace recaer el gravamen sobre la instalación de máquinas y recreativas con premio programado en establecimientos de hostelería debidamente autorizados, teniendo la consideración de sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, las empresas operadoras cotitulares de dichas autorizaciones¹⁸.

El impuesto, asimilado en su construcción a la tasa, será exigible una sola vez por el período de cinco años de vigencia de la autorización de instalación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado y se devengará en el momento en que se otorgue dicha autorización para el establecimiento de que se trate.

A la vista de la difusión entre las diferentes Comunidades del recurso a la tributación sobre el juego —once regiones han procedido a la exacción de impuestos en cualesquiera de las modalidades descritas— y la situación de sobreimposición sobre la materia (no en vano coexisten impuestos propios, recargos autonómicos y tasas cedidas por el Estado), se antojan extremadamente acertadas las conocidas consideraciones de MONASTERIO ESCUDERO y SUÁREZ PANDIELLO¹⁹, constatando las ventajas del juego como objeto imponible que, derivadas del rechazo social de esta actividad, impiden el surgimiento de fenómenos de resistencia fiscal.

3. IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO DE ENERGÍAS NO RENOVABLES

En virtud de su peculiar régimen fiscal, justificado por las singularidades geográficas (insularidad, fragmentación territorial), sociales o económicas (escasez de recursos naturales, preponderancia del sector servicios) y reconocido en la Disposición Adicional IV de la LOFCA, la Comunidad canaria ha creado por Leyes 5/1986, de 28 de julio, 8/1988, de 12 de diciembre y 8/1992, de 4 de diciembre, el que hasta ahora se ha revelado experiencia más eficiente desde un punto de vista netamente fiscal: el *Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo*.

En atención a la “tradicional franquicia histórica de los escalones medios e inferiores en los procesos producción-consumo, los cuales constituyen el núcleo

¹⁸ Vid. GÓMEZ DÍAZ, D.; IGLESIAS SUÁREZ, A.: *La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España...*, ob.cit., pp. 33-34.

¹⁹ Vid. MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*. Fundación BBV. Bilbao, 1993, p. 49.

esencial de la franquicia interior canaria” (Exp. De Motivos), el impuesto grava en fase única las ventas mayoristas de gasolinas, gasoil, fuel-oil, butanos y propanos realizados en las Islas Canarias.

Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes y vienen obligados al pago del impuesto los comerciantes mayoristas de productos derivados del petróleo gravados por la Ley.

La determinación de la base imponible se efectuará con carácter general en régimen de estimación directa, procediéndose a la estimación indirecta cuando así proceda a tenor del artículo 50 LGT.

4. TRIBUTACIÓN SOBRE EL DETERIORO DEL MEDIO AMBIENTE

4.1. Consideraciones previas

Los tributos son un mecanismo de intervención en la política medioambiental más ajustado al principio de “quien contamina paga” que la intervención a través de subsidios o subvenciones.

Conceptualmente, según la doctrina, el tributo medioambiental se concreta básicamente en la imposición de una carga tributaria sobre aquellos actos, hechos o actividades económicas o realizados desde elementos patrimoniales que degradan el medio y en función de la degradación ambiental provocada. Se trata con ellos o bien de estimular la reducción de la contaminación o bien de proceder a una redistribución imputando al contaminador los costes por el originados.

En este sentido la equidad en materia ambiental se identifica con el principio “quien contamina paga” que se erige así en uno de los principios informadores de la fiscalidad ambiental.

Por ser los tributos medioambientales un instrumento de la política en materia de medio ambiente es necesario hacer un somero recorrido por las figuras tributarias establecidas de ámbito nacional y por las propuestas comunitarias.

A. Figuras tributarias medioambientales en el ámbito del Estado

En el ámbito estatal no existe ningún impuesto que tenga como objetivo prioritario incidir en el medioambiente. No existen tributos medioambientales en el sentido definido en el apartado anterior. Sin embargo si existen figuras tributarias que gravan distintas fuentes de energía y otras figuras impositivas más generales que consideran el aspecto ambiental en su estructura.

En el Impuesto sobre Sociedades destacan dos aspectos:

- Tipo impositivo incrementado –el 40%, frente al 35% que es el general– para las entidades que se dedican a la investigación y explotación de hidrocarburos.

Este tipo está vigente desde 1974 (lo reguló la Ley 1/1974, de 27 de junio, sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos) y se ha mantenido en las leyes reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. La actual Ley 43/1995, según la redacción dada por la Ley 50/1998, lo establece en el apartado 7 del artículo 26. Sin embargo, en ningún momento se ha justificado el establecimiento de este tipo incrementado por razones energéticas o medioambientales.

- Deducción en la cuota del impuesto para incentivar las inversiones protectoras del medio ambiente.

Se estableció en 1997 (Real Decreto 1594/1997). La deducción es del 10% del importe de las inversiones realizadas en instalaciones siempre que estas tengan por objeto evitar o reducir la contaminación atmosférica de instalaciones industriales, la carga contaminante vertida en las aguas o que faciliten la recuperación, reducción o tratamiento de residuos industriales. Desde el año 2000 también es aplicable a la adquisición de vehículos industriales o de transporte por carretera.

Requisito para poder aplicar esta deducción es que la inversión se realice en ejecución de convenios o planes celebrados con la Administración competente en materia de medioambiente y que la inversión esté validada por la Administración.

El Impuesto sobre Hidrocarburos

- Grava la fabricación de los productos así catalogados. Es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea y cuenta con numerosos beneficios fiscales: exención para los productos utilizados en la navegación aérea, navegación incluida la pesca, producción de electricidad y en la cogeneración de electricidad y de calor. Solo esta exención tiene finalidad medioambiental.
- Se contemplan casos de devolución del impuesto que tienen su razón de ser en consideraciones medioambientales: por ejemplo la prevista para la utilización de productos en proyectos piloto para el desarrollo de productos menos contaminantes.
- En relación con los tipos, al igual que sucede en el resto de países comunitarios, los aplicables a las gasolinas sin plomo son más bajos que los que se aplican al resto de gasolinas, con la finalidad de fomentar la utilización de aquellas.
- Cabe destacar que el 90% de la recaudación de este impuesto se debe a los consumos de gasolinas y gasóleo de automoción.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad

- Aplicable desde el año 1998 su objetivo básico (según su exposición de motivos) es compensar la supresión del recargo sobre la facturación de energía eléctrica en concepto de ayudas a la minería del carbón. No es un tributo finalista porque, a pesar de lo expuesto, los ingresos no están afectados a este tipo de gasto.
- Este impuesto recae sobre el consumidor final y el importe a pagar está relacionado con el valor de la cantidad de energía eléctrica consumida.
- En la estructura del impuesto no existe ninguna connotación ecológica, en el sentido de que se podía haber aprovechado para diferenciar según cómo se produce la energía y el impacto ambiental que causa, aunque puede fomentar un consumo más eficiente en cuanto el importe a pagar depende del consumo.

Los Impuestos sobre Vehículos

La imposición sobre los vehículos gravita en torno a dos impuestos distintos: el de matriculación y el que grava la titularidad:

- El *impuesto de matriculación* data del año 1993 y grava la primera matriculación en España de vehículos automóviles, embarcaciones y aeronaves. No tiene en cuenta ningún aspecto ambiental, ni de ahorro o consumo energético de los vehículos. Se implanta este impuesto para compensar la pérdida de recaudación derivada de la supresión del tipo incrementado del IVA que gravaba los vehículos.
- El *impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, grava la titularidad de los mismos. Es un Impuesto que corresponde a los Ayuntamientos y que está regulado en Ley de Haciendas Locales. El importe a pagar depende de la clase de vehículo (turismo, autobús, tractor...).

Desde el año 2000 los Ayuntamientos pueden aprobar bonificaciones de hasta el 50% siempre que se tengan en cuenta algunos de los siguientes motivos:

- a) La clase de carburante que consume el vehículo y la incidencia de la combustión en el medio ambiente.
- b) La incidencia en el medio ambiente de las características de los motores.

Es decir, desde el año 2000, por primera vez, en el ámbito de la tributación de los vehículos se incluyen aspectos medioambientales, aunque el coste de estas medidas recae sobre los Ayuntamientos.

B. Propuestas fiscales en el ámbito de la Unión Europea

Desde el 1 de julio de 1987 en que se firma el Acta Única Europea la protección medioambiental se convierte en una de las políticas comunitarias, política que se ha ido desarrollando a través de programas de acción en materia medioambiental.

En relación con los tributos, desde 1992 existen propuestas comunitarias tendientes a la utilización de los impuestos medioambientales en dos campos diferentes: el de la energía y el de los consumos específicos.

En concreto la Comisión en junio de 1992 presentó una propuesta de Directiva para crear un impuesto sobre las emisiones de CO₂ y el consumo de energía (denominada “ecotasa”) y en el año 1995 presentó un nuevo proyecto de ecotasa con criterios de aplicación más flexibles que la anterior. Sin embargo, ninguno de los dos proyectos pudo ser aprobado por falta de acuerdo. Hay que tener en cuenta que la armonización de la imposición indirecta exige aprobación por unanimidad en el seno del Consejo.

En el año 1997 se presentó un nuevo proyecto de Directiva por la Comisión relativa a la ampliación del actual Impuesto sobre Hidrocarburos que básicamente plantea la ampliación del ámbito de aplicación a otros productos energéticos (gas natural, electricidad y carburantes sólidos), se definen varios tipos impositivos con la finalidad de que cada Estado adopte el más conveniente según su situación medioambiental y se regulan una serie de exenciones y bonificaciones para el uso de energías alternativas.

Por otra parte, también ha planteado la Comisión la reducción de impuestos como IRPF o cotizaciones a la Seguridad Social.

El problema de establecer un impuesto medioambiental en el ámbito europeo es, como ya hemos señalado, la necesidad de unanimidad para la adopción del acuerdo por eso las últimas tendencias se orientan a la armonización de un impuesto medioambiental en unos pocos países comunitarios, lo que se conoce como la “Reforma Fiscal Verde”. Entre estos países estarían Alemania, Francia, Gran Bretaña, Holanda y los países escandinavos.

Respecto a los **tributos medioambientales regulados por las Comunidades Autónomas**, debemos señalar que en España, es en el ámbito autonómico donde se ha hecho mayor uso de la imposición con fines medioambientales, especialmente con la finalidad de protección medioambiental y unidos en cierta forma al principio de “quien contamina paga”.

La razón del importante papel que en la tributación medioambiental tienen las Comunidades Autónomas deriva, en una parte muy importante, de las competencias de las mismas en materia de medioambiente. En efecto, si bien el artículo 149.1.23 de la Constitución señala la competencia exclusiva del Estado para

aprobar la legislación básica sobre protección del medio ambiente sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección, el artículo 148.1.9 ofrece a las Comunidades la posibilidad de asumir competencias relativas a la gestión en materia de protección del medio ambiente en su ámbito territorial.

Además, el artículo 45 de la Constitución incluye, entre los principios rectores de la política social y económica, el de la protección del medio ambiente, para lo cual, en su apartado 2, establece la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente.

Las Comunidades Autónomas, en cuanto poderes públicos, están capacitadas para dictar normas adicionales de protección del medio ambiente, entre las que sin duda se encuentran los instrumentos fiscales.

Con los tributos medioambientales se trata o bien de estimular la reducción de la contaminación o bien de proceder a una redistribución imputando al contaminador los costes por él originados. En este sentido la equidad en materia ambiental se identifica con el principio “quien contamina paga” que se erige así en uno de los principios informadores de la fiscalidad ambiental.

Es importante en este aspecto, traer a colación la Sentencia del TC 289/2000, de 30 de noviembre, por la que se declara la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente, por que una de las razones que determinan la declaración de inconstitucionalidad es el incumplimiento de la función extrafiscal que el tributo tiene que satisfacer.

El TC señala en esta Sentencia que si el impuesto balear gravase la actividad contaminante internalizando los costes de actuaciones distorsionadoras del medio ambiente no colisionaría con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles pero que sin embargo *“el análisis de la estructura del impuesto autonómico no permite llegar a esta conclusión”*.

El Tribunal considera que *“el tributo no grava directamente la actividad contaminante sino la titularidad de determinadas instalaciones y el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es un impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes.”*

La doctrina del TC en materia de tributación medioambiental sentada en esta Sentencia se concentra en las tres premisas siguientes:

a) El principio “quien contamina paga”:

Este principio, formulado por primera vez en una Recomendación de la OCDE de 26 de mayo de 1972, supone que el contaminador debe soportar los costes de

llevar a cabo medidas decididas por los poderes públicos para conservar o restablecer el medio ambiente.

El TC no afirma expresamente que este principio deba formar parte de la estructura del impuesto medioambiental pero sí afirma que la estimulación o la modificación de conductas contaminantes ha de formar parte de la estructura impositiva buscando “*un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad*”.

b) La delimitación de la fuente de riqueza en los tributos medioambientales:

El Tribunal sostiene que en los tributos medioambientales existe una fuente de riqueza distinta (del IBI) pero no aclara cuál es esta fuente de riqueza ni si tiene sustantividad propia o si por el contrario se puede hacer uso de los índices de riqueza tradicionales como son la renta, el patrimonio o el gasto (consumo).

Podría considerarse que la verdadera fuente de riqueza que se grava es la renta del sujeto pasivo en cuanto el gravamen de la contaminación sea la traducción monetaria de la internalización de los costes de la reparación de actuaciones contaminantes por parte de quien la produce.

c) Idoneidad del tributo como instrumento de protección ambiental

Con el establecimiento del tributo se deben conseguir dos premisas: por una parte la reparación, a través del pago de la exacción correspondiente, de los daños ocasionados al medioambiente, y por otro, influir o condicionar la conducta de quien contamina de modo que se fomente la desviación de comportamientos contaminantes.

Los tributos medioambientales regulados hasta la fecha por las Comunidades Autónomas podemos agruparlos de esta forma:

4.2. Tributación sobre el agua

En general estos cánones pretenden gravar la contaminación por el vertido de aguas, basándose para su imposición en el consumo de agua efectuado. Así se desprende de la definición del hecho imponible que realizan las leyes de las diferentes Comunidades que lo tienen establecido.

En general se trata de un impuesto (salvo en el caso de Madrid, que crea en la Ley 17/1984 una tarifa por depuración de aguas residuales que se configura como tasa) que, en el mayor parte de los casos, está afectada su recaudación a afrontar gastos de tratamiento de aguas residuales, su establecimiento y mantenimiento.

La consideración de que se trata de impuestos deriva de que en la definición del hecho imponible no se tiene en cuenta ninguna actividad de la Administración.

La base imponible se fija en función del volumen de agua consumida.

La mayor duda teórica que estos cánones pueden plantear es su propia configuración como tributos indirectos que gravan el consumo de agua, en concreto su colisión con el artículo 6.2 de la LOFCA dado que el consumo de agua es gravado por un impuesto estatal como es el Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo teniendo en cuenta que la jurisprudencia del TC sólo prohíbe la duplicidad estricta de hechos imponibles no se producirá tal colisión porque además lo que gravan estos cánones no es en sí el consumo de agua sino la realización de vertidos que tal consumo origina.

La inexistencia de duplicidad impositiva ha sido reconocida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18 de marzo de 1994 dictada en un recurso interpuesto contra el canon de esta Comunidad.

Cánones de vertido

Salvo excepciones estos cánones se configuran como tasas que gravan la realización de vertidos, siendo lo determinante para determinar la cuantía a pagar la carga contaminante.

Tienen establecido este canon como tasa la Comunidad de *Canarias* que lo reguló (junto con otros cánones por ocupación de dominio público) en el año 1990 y la Comunidad de *Murcia* que actualmente lo regula en la Ley 13/2000 y que grava con una tasa los vertidos directos en el dominio público hidráulico. Los ingresos procedentes de esta tasa son finalistas.

Andalucía, en el año 1994, reguló un canon de vertido de características similares a las descritas. En la actualidad ha establecido un impuesto sobre vertidos a las aguas litorales que lo regula, junto con otros, a través de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de Ordenación Económica. Este impuesto grava los vertidos tanto industriales, como de aguas residuales urbanas y piscifactorías y ha entrado en vigor en enero de este año.

Esta Ley está recurrida por el Gobierno de la Nación ante el Tribunal Constitucional pero este impuesto, en concreto, no es objeto del recurso de inconstitucionalidad.

CÁNONES DE SANEAMIENTO

Objeto	– Impuestos afectos a la financiación de actuaciones de política hidráulica en la respectiva Comunidad.
Hecho Imponible	– Producción de vertidos de aguas residuales manifestado a través del consumo potencial o real de toda procedencia.
Exenciones	– Agua para riegos agrícolas. – Abastecimiento a entidades suministradoras. – Utilización para fuentes públicas, bocas de riego y extinción de incendios, etc.
Sujetos Pasivos	– Personas físicas o jurídicas y demás entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 LGT.
Base Imponible	– Volumen de agua consumida como indicador de los vertidos potenciales de aguas residuales.
Tipo de gravamen	– Tipo único: con recargo para usos industriales. – Dos tipos: • reducido para uso – • incrementado para usos industriales.
Devengo	– En el momento del suministro del agua. – En el momento de producción del vertido.

El incentivo más notable en la reducción de los vertidos de aguas residuales es apreciado en la vinculación directa del canon al problema ecológico sobre el que actúa y no sobre una magnitud irrelevante desde el punto de vista de la eficacia medioambiental cual es el consumo del agua.

Asimismo, la prohibición de doble imposición interna actúa en toda su virtualidad respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que, como sabemos, grava genéricamente el consumo y no la prestación de servicios de distribución del agua como en ocasiones se ha pretendido interpretar.

La presunta inconstitucionalidad de estas figuras únicamente pudiera salvarse presentando por hecho imponible de los mismos la realización o producción de los vertidos y no como parece desprenderse de su regulación, el mero consumo de agua, en la línea seguida por ALONSO GONZÁLEZ²⁰ de considerar que el consumo, por la sencillez y eficacia que comporta, se toma exclusivamente como

²⁰ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1995, pp. 117-118; Id.: "La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña". *Quincena Fiscal*, núm. 18. Octubre 1999.

elemento de medición del vertido, auténtico objeto del tributo, ya que aquel constituye el acto físico que inevitablemente precede la contaminación.

Su vigencia implicará, pues, aceptar la difusa vinculación de su base imponible, definida por el consumo, con el presupuesto de hecho manifestado por la producción de vertidos residuales, ya sea por el riesgo de vincular el objeto a una actividad escasamente representativa de capacidad económica, en buena medida quizás por la dificultad de encontrar una técnica de medición apropiada; precisamente esta incapacidad para evaluar el coste del daño ambiental y graduar el importe de la cuota tributaria al deterioro causado –en sintonía con el argumento protector del impuesto– es suplida, por ejemplo en los impuestos sobre emisiones a la atmósfera, por la determinación de la base imponible a través de un régimen de estimación objetiva o método de presunción que prevea, cuando sea imposible la estimación directa, baremos en función de ramas de actividad o industria.

En lo que atañe a la tributación sobre el agua, dicha alternativa también ha sido prevista por algunas Comunidades Autónomas, aunque finalmente su aplicación se ha visto paralizada; de hecho, el Decreto 27/1996, de 25 de enero, reguló los elementos de este régimen indirecto para el Canon de Saneamiento gallego. Del mismo modo, regiones como Madrid, Valencia, Cataluña o Navarra, desistieron en su propósito inicial de incorporar cualquier sistema de medición directa de la contaminación, remitiéndose a posteriores desarrollos reglamentarios aún hoy pendientes.

1. Canon del agua, de las Islas Canarias. Ley 12/1990, de 26 de julio, que deroga la anterior Ley 10/1987, de 5 de mayo. Los vertidos autorizados se gravarán con un canon destinado a la protección y mejora del acuífero insular. El importe de esta exacción será el resultado de multiplicar la carga contaminante de vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se le asigne a la unidad.

2. Canon de Saneamiento, de Baleares, creado por Ley 9/1991, de 27 de noviembre; el hecho imponible se constituye por el vertido de aguas residuales, manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas.

3. Canon de Saneamiento, de la Comunidad Valenciana. Ley 2/1992, de 26 de marzo, que grava la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo medido o estimado de aguas de cualquier procedencia.

4. Canon de Saneamiento de Aguas Residuales, de Galicia, en virtud de Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica. La Comunidad gallega, a similitud de Cataluña o Canarias, planteó una segunda alternativa de cuantificación de la base en función del número de unidades de contaminación vertidas, dotando así al tributo de ciertas dosis de preocupación ambiental, aunque como ya se advirtió, dicho sistema apenas ha gozado de una incidencia testimonial

frente al método común de valoración en función de los metros cúbicos de agua consumida.

5. Canon de Saneamiento, de Asturias, por Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre Abastecimiento y Saneamiento de Aguas. Fiel reflejo de sus antecesores, define su hecho imponible como el consumo potencial o real de agua de toda procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado. La última de sus modificaciones, Ley 4/2000, de 30 de diciembre, en la que ha constituido una práctica común y acaso atentatoria contra el principio de reserva de ley, concreta la remisión de la ley creadora respecto de la fijación del tipo de gravamen (37 pesetas/m³ para usos domésticos y 44 pesetas/m³ para usos industriales).

6. Canon por Autorización de Vertidos, de Andalucía, creado por Ley 7/1994, de 18 de mayo, cuyo régimen jurídico coincide sustancialmente con el del respectivo tributo de la Ley de Costas.

7. Canon de Saneamiento, de La Rioja, en virtud de Ley 7/1994, de 19 de julio, de Saneamiento y Depuración, cuya vigente regulación viene dada por Ley 4/1996, de 20 de diciembre, que establece el canon sobre los principios de suficiencia financiera, progresividad en su implantación e igualdad de trato de los usuarios conforme el nivel de contaminación que produzcan.

8. Canon de Saneamiento, de Aragón. Ley 9/1997, de 7 de noviembre, de Aguas Residuales, Saneamiento y Depuración.

9. Canon del Agua, de Cataluña. Ley 6/1999, de 12 de julio, de Ordenación, Gestión y Tributación del Agua. Esta figura se enmarca en el ambicioso proyecto de la Comunidad catalana de remodelación de la tributación sobre el agua, cuyo primer paso ha sido la sustitución de los dos cánones existentes: el Incremento de Tarifa y Canon de Saneamiento y el de Infraestructuras Hidráulicas, por este de nueva denominación, que aspira a adquirir notorio protagonismo económico, social y también recaudatorio en tanto pretende cubrir la financiación del ciclo completo del agua.

La redacción del artículo 39 desvela una configuración dual del hecho imponible: el uso real o potencial del agua en los términos establecidos en la Ley, asumiendo la condición fiscal del extinto Canon de Infraestructura Hidráulica y la contaminación que su vertido puede producir, incluyendo los usos de tipo indirecto proveniente de aguas pluviales o escorrentías asociados o no a un proceso productivo, respetando la finalidad ambiental del Canon de Saneamiento.

El ente acreedor de la obligación tributaria será la Agencia Catalana del Agua, que vino a sustituir a la Junta de Saneamiento de la Generalidad, sujeto activo del Incremento de Tarifa y Canon de Saneamiento y a la Junta de Aguas de la Generalidad, exaccionadora del Canon de Infraestructura Hidráulica.

Serán sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las personas físicas o jurídicas públicas o privadas y las entidades a que se hace referencia en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, usuarias de agua en baja que la reciban a través de una entidad suministradora o la capten mediante instalaciones propias o en régimen de concesión de provisión. No obstante, la principal novedad que introduce la Ley 6/1999 (art. 41.3) es la consideración de las entidades suministradoras como obligadas tributarias en sustitución del contribuyente y con la obligación de repercutir, frente a su tradicional papel de meros agentes colaboradores con la Hacienda en las tareas recaudatorias.

Para la cuantificación del canon se acude a la determinación en régimen directo, en cuyo caso el volumen de agua consumida se mide bien por un contador, bien por un régimen de presunción o indirecto cuando concurren las circunstancias previstas. En esta regulación de la base imponible es a su vez necesario conocer los mínimos de facturación diseñados, que en todo caso suponen el pago de unas cuotas mínimas de canon:

- 6 m³ por usuario y mes.
- 3 m³ por plaza y mes, para los establecimientos hoteleros.
- 3 m³ por unidad de acampada y mes, para los establecimientos de camping.

La meritoria regulación del tipo de gravamen, más compleja de lo acostumbrado, además de distinguir entre uso doméstico e industrial pretende diferenciar entre consumo propiamente dicho, tipo general, y vertidos sobre las aguas, tipo específico por contaminación, conforme a los artículos 44, 45, 46 y 47.78.

10. Canon de Saneamiento, de Murcia. Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia e Implantación del canon de Saneamiento, cuyo objetivo, de acuerdo con la afectación genérica de tales tributos, será atender los gastos de explotación y conservación de las instalaciones de saneamiento y depuración y así posibilitar la construcción de nuevas infraestructuras públicas.

Su hecho imponible vendrá manifestado por la producción de aguas residuales generadas por el metabolismo humano, la actividad doméstica, pecuaria, comercial o industrial, que realicen su vertido final a una red municipal de saneamiento o sistema general de colectores públicos, puesto que los vertidos directos al dominio público hidráulico no serán objeto de imposición de la Ley y tributarán conforme a la legislación general sobre la materia: Ley de Aguas de 1985, modificada por Ley 4/1999, de 13 de diciembre.

11. Directamente enraizado con los anteriores pero adoptando una denominación clásica, hallamos el *Impuesto sobre Vertidos al Mar, de Murcia*, creado por Ley 1/1995, de Protección del Medio Ambiente, que pese a lo comprometido de su

causa, adolece de importantes deficiencias técnicas, tales como la falta de concreción del hecho imponible del tributo en su artículo 45.

4.3. Tributación sobre la contaminación atmosférica

La principal figura en este apartado es el impuesto gallego regulado por la Ley 12/1995, de 29 de diciembre.

El objetivo de este impuesto, según la Ley, es conseguir que las empresas afectadas adopten las medidas precisas para disminuir sus emisiones contaminantes. Por otra parte, todos los ingresos están afectados a la financiación de actividades de protección medioambiental.

El hecho imponible lo constituye la emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes (compuestos oxigenados de azufre o nitrógeno) y se presume que se realiza el hecho imponible en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad.

La base imponible se determina en función de las cantidades emitidas medidas en toneladas; la base se cuantifica por estimación directa cuando las empresas tengan instalados sistemas de medida de la cantidad de sustancias contaminantes emitidas o bien por estimación objetiva de acuerdo con indicadores vinculados a la actividad de que se trate.

La Comunidad de *Castilla-La Mancha* grava, a través del Impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente (Ley 11/2000) las actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno. Se configura de forma similar al impuesto gallego. La Base también se determina en función de las toneladas métricas emitidas durante el período impositivo.

Ya hemos señalado anteriormente que este Impuesto está recurrido ante el TC por el Gobierno de la Nación.

La Comunidad de *Andalucía*, en la Ley 18/2003, ha establecido un impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera por el que grava la emisión de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre. La configuración es, también, similar al impuesto gallego y ya hemos señalado que este impuesto no está afectado por el recurso de inconstitucionalidad.

Por último, en este apartado relativo a los impuestos sobre la contaminación, se puede aludir a la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de la Comunidad de *Murcia* por la que se estableció un canon por emisión de gases contaminantes a la atmósfera. En esta Ley se esboza el tributo pues la definición de sus elementos esenciales es escasa; así no precisa cuáles son los gases cuya emisión determina la obligación tributaria y para la determinación de la base imponible se remite a disposiciones reglamentarias.

4.4. Impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente

Este impuesto fue aprobado en primer lugar por la Comunidad Autónoma de *Baleares* a través de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre.

El hecho imponible lo constituía la titularidad de los elementos patrimoniales afectos a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica o de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las comunicaciones telefónicas o telemáticas que no se destinan a consumo propio.

Los sujetos pasivos eran los titulares de las instalaciones o elementos y la base imponible se cuantifica capitalizando el promedio de ingresos brutos facturados durante un período.

Este impuesto fue declarado inconstitucional. La STC 289/2000, de 30 de noviembre, por la que se declara la inconstitucionalidad sienta doctrina sobre los fines extrafiscales de las figuras tributarias y el análisis de los límites del poder financiero de las Comunidades Autónomas.

La Comunidad Autónoma de *Extremadura* también reguló, mediante la Ley 7/1997, de 29 de mayo, un impuesto que gravaba las instalaciones y estructuras destinadas a actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos de suministro de energía eléctrica así como los elementos fijos de las redes de comunicación telefónicas o telemáticas.

Este impuesto estaba configurado de forma similar al impuesto balear y también ha sido declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional por duplicidad con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En este apartado se puede incluir, también, a la Comunidad Autónoma de *Castilla-La Mancha* que tiene establecido un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, configurado por la Ley 11/2000, en cuanto establece un gravamen sobre actividades de producción termonuclear de energía y el almacenamiento de residuos radioactivos. También grava este impuesto la emisión de gases a la atmósfera por lo que lo incluiremos en el apartado siguiente.

El hecho imponible lo constituye la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización de actividades de producción termonuclear de energía eléctrica y almacenamiento de residuos radioactivos.

Los sujetos pasivos son las personas, físicas o jurídicas, que realicen las actividades gravadas.

La base imponible en el caso de la producción termonuclear está constituida por la producción bruta de electricidad en el período impositivo expresada en kilovatios/hora. En el almacenamiento de residuos radioactivos la base está determinada

por la capacidad de los depósitos a la fecha de devengo del impuesto expresada en m³ de residuos almacenados.

Este impuesto también está recurrido por el Gobierno de la Nación habiéndose alegado como causa de inconstitucionalidad la duplicidad con el Impuesto sobre Actividades Económicas y la vulneración de la Ley 54/1997 del Sector Eléctrico.

La Comunidad de *Madrid* estableció mediante la Ley 6/2003, de 20 de marzo, un impuesto sobre depósito de residuos cuyo hecho imponible está constituido por el depósito de residuos en vertederos públicos o privados y por el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa reguladora.

Están exentos los residuos urbanos y los relativos a explotaciones agrarias y ganaderas que no sean peligrosos.

Los sujetos pasivos son quienes entreguen los residuos o los abandonen.

La base imponible está constituida por el volumen de residuos depositados medidos en toneladas.

No nos consta que se haya interpuesto ningún recurso de inconstitucionalidad contra este impuesto.

La última regulación en esta materia es la dictada por la Comunidad de *Andalucía*, que establece, mediante la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de Ordenación Económica, dos impuestos sobre depósitos de residuos, uno relativo a los depósitos de residuos radioactivos en vertederos públicos o privados de la Comunidad (que está recurrido ante el TC) y otro sobre residuos peligrosos (que no está recurrido).

Lo gravado es la entrega de residuos en el vertedero o el depósito temporal (en el caso de residuos peligrosos) en las propias instalaciones del productor. La base imponible se determina en función del volumen de residuos almacenados.

Estos impuestos han entrado en vigor el uno de enero de este año y ya hemos señalado que su ley reguladora está recurrida ante el Tribunal Constitucional por el Gobierno de la Nación, únicamente respecto del impuesto sobre depósitos de residuos radioactivos.

Por último, habría que citar la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de la Comunidad Autónoma de *Cataluña*.

Esta Ley crea un impuesto que grava los elementos patrimoniales afectos a actividades de riesgo, entre las que incluye, instalaciones industriales o almacenes de industrias peligrosas, estructuras para el transporte de sustancias peligrosas, aeropuertos, aeródromos, presas hidráulicas, centrales nucleares y estructuras de producción de energía y suministro de electricidad. Todos los ingresos están afectos al desarrollo de actividades en materia de protección civil.

Se recurrió ante el Tribunal Constitucional, por duplicidad con materias gravadas por tributos locales, entre otros, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pero fue declarado constitucional, en la STC núm. 168/2004, de 6 de octubre.

5. IMPUESTOS SOBRE LOS GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

1. El 21 de diciembre de 2000 se aprobaba con el voto favorable de todos los partidos con representación en el Parlamento de **Cataluña** la *Ley 16/2000, creadora del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales* que, de modo genérico, viene a gravar “la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente, cuyo coste no asumen” (artículo 2).

Constituirá el hecho imponible la utilización misma de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que pueda ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña, utilización misma que redundará en el surgimiento de la obligación tributaria sin necesidad de dejar efectiva constancia del perjuicio ocasionado a dichos intereses.

2. Por su parte, la *Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales, de Navarra*, define por hecho imponible del tributo: “...la actividad y funcionamiento de los grandes establecimientos y superficies comerciales individuales dedicados a la venta al detalle, que hayan obtenido la correspondiente licencia comercial, en razón de su impacto en los núcleos urbanos y en sus actividades, en la ordenación del territorio, en el medio ambiente y en las infraestructuras.”

El impuesto catalán excluye de su ámbito de aplicación a las grandes superficies colectivas explotadas por varios comercios y la utilización de las mismas con fines comerciales por establecimientos individuales dedicados al comercio mayorista. Al tiempo, en ambos supuestos gozan de exención aquellas superficies individuales que se estima no afectan al consumo de masas (artículo 5) y que encuentran difícil ubicación en el casco urbano, tales como las dedicadas a la venta de coches, materiales de construcción, maquinarias, suministros industriales y centros de jardinería.

Tendrán la consideración de sujetos pasivos quienes ostenten la titularidad de dichos establecimientos, ya se trate de personas físicas o jurídicas.

La base imponible vendrá constituida por la superficie total del gran establecimiento comercial individual expresada en metros cuadrados, englobando:

- a) La superficie de venta, reducida en 2.499 metros en concepto de mínimo exento, si bien se antoja ciertamente complejo descartar por debajo de aquella extensión la existencia de efectos perversos derivados de la implantación de tales establecimientos. Cuando los establecimientos se ubiquen fuera de

Pamplona y su comarca, la superficie se reducirá en 1.499 metros, excepción hecha de los establecimientos ubicados en municipios situados a menos de diez kilómetros de un centro urbano que supere los 12.000 habitantes, a los que se les aplicará la reducción en 2.499 metros cuadrados de superficie exenta.

- b) La superficie destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción.
- c) La superficie de aparcamiento (parcialmente).

En el caso catalán, la base liquidable se obtendrá como resultado de aplicar a la base imponible dos reducciones; una primera que privilegia a los establecimientos comerciales cuanto menor sea la extensión que ocupen y una segunda, aplicada en un momento posterior, del 60% en función de las características de los productos que se comercializan.

Del mismo modo, si así procede, el impuesto navarro prevé aplicar a la base imponible la reducción del 60% a los sujetos pasivos dedicados a la venta de mobiliario, artículos de saneamiento, carpintería de la construcción y bricolaje y los coeficientes sensiblemente inferiores del apartado 2 del artículo 8.

Finalmente, el tipo de gravamen –único– queda fijado en 17,429 euros (2.900 pesetas por metro cuadrado para el tributo catalán y 12 euros (1.997 pesetas) para el territorio navarro.

6. IMPUESTO SOBRE LA BANCA, DE EXTREMADURA

La Ley 14/2001, de 29 de noviembre, estableció el Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito.

La Exposición de Motivos reconoce dos motivaciones directamente relacionadas:

- 1º Implicar efectivamente en el desarrollo económico de la región a aquellos agentes que en buena medida se benefician de la riqueza allí generada, reinvirtiéndose ese ahorro en proyectos productivos.

- 2º Mitigar la retirada de capitales hacia regiones más prosperas. De forma más expresa, habla de "... atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Extremadura y que ha propiciado durante décadas un proceso de descapitalización y exportación del ahorro".

El hecho imponible queda constituido por la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por ejemplo el depósito, préstamo o la cesión de activos financieros, por parte de las entidades enumeradas en el artículo 5 y que comporten la obligación de restitución.

El artículo 4 de la Ley establece una exención por razón del sujeto gravado para Banco de España y Autoridades de regulación monetaria, quedando totalmente liberadas del pago.

Tendrán la consideración de sujetos pasivos del Impuesto, a título de contribuyentes, las entidades de crédito domiciliadas en territorio extremeño, definiéndose como un tributo de carácter directo ante la expresa prohibición de repercusión legal de la cuota del mismo.

Los restantes elementos del tributo se ajustan a las características afines contrastadas para el conjunto de impuestos autonómicos analizados: se define como período impositivo el año natural, devengándose el último día del mismo, mientras la titularidad de las competencias para la gestión, liquidación, recaudación e inspección se atribuyen en exclusiva a los órganos correspondientes de la Administración Tributaria de la Junta de Extremadura.

7. GRAVÁMENES SOBRE EL TURISMO

La Ley 7/2001, de 23 de abril, tiene por objeto crear un Impuesto propio y directo de la Comunidad Autónoma balear sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento ubicadas en dicho territorio. Hemos de poner de relieve que en la actualidad este impuesto ha sido retirado por el actual gobierno de la Comunidad balear.

A tenor del artículo 1.2, la recaudación obtenida mediante su gestión estará afectada a la dotación del Fondo de Rehabilitación de Espacios Turísticos, creado por Ley 12/1999, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y de Función Pública y Económicas, como mecanismo financiero destinado a la remodelación y la rehabilitación de zonas turísticas y a la recuperación de recursos, espacios naturales y patrimoniales de relevancia turística.

(Objetivos del Fondo de Rehabilitación de Espacios Turísticos:

110 - Remodelar y rehabilitar zonas turísticas.

110 - Recuperar recursos y espacios naturales y rurales.

110 - Revalorizar los elementos patrimoniales de relevancia social, cultural y turística.

110 - Revitalizar la agricultura como actividad competitiva económicamente.)

Los argumentos que justifican la iniciativa balear se aprecian ahora bien definidos: el 84% de la riqueza de las Islas, cerca de 1,2 billones de pesetas, se relaciona directa o indirectamente con el turismo y el crecimiento de la afluencia de turistas entre 1997 y 2000 superó el 16%, rebasándose la cifra de los once millones de visitantes en ese último año.

Así lo enuncia la propia Exposición de Motivos: "...dada la insuficiencia de los medios procedentes de las fuentes estatales, resulta imprescindible encontrar fuentes de financiación adicionales a cargo de las cuales sea posible implementar las políticas necesarias a fin de que la actividad turística pueda seguir desarrollándose armónicamente y que este desarrollo no implique a medio y largo plazo un riesgo de deterioro irreversible del equilibrio económico y medioambiental...".

El hecho imponible del impuesto se define por la estancia o pernoctación en función del número de días de que consten en cualesquiera de las empresas turísticas de alojamiento enumeradas por el artículo 6.2 de la Ley, debiendo considerarse como un día cualquier estancia inferior a ese período. Tendrán la consideración de empresas turísticas de alojamiento, a efectos de la Ley, los siguientes establecimientos:

- a) Los hoteles de 1,2,3,4 y 5 estrellas.
- b) Los hoteles apartamentos de 1,2,3,4 y 5 estrellas.
- c) Los apartamentos turísticos de 1,2,3 y 4 llaves.
- d) Las viviendas turísticas vacacionales.
- e) Los campings o campamentos de turismo.
- f) Los hoteles rurales.
- g) Los establecimientos de turismo interior y los de agroturismo.
- h) Los establecimientos que tengan aquella consideración conforme a la Ley 2/1999, de 24 de marzo, general turística de las Islas Baleares.
- i) Aquellos a los que la ley pueda llegar a atribuir tal condición.

A su vez, se incluye la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles llevada a cabo por personas físicas o jurídicas que presten adicionalmente servicios complementarios propios de establecimientos hoteleros.

Cabe aseverar, no obstante, que la fiscalidad de las prestaciones turísticas no se circunscribe en exclusiva al clásico servicio de alojamiento, sino que se complementa con gravámenes sobre los espectáculos, juegos de azar y esencialmente sobre la entrada o salida de viajeros; en este sentido, conviene recordar que el propósito inicial del ejecutivo balear era haber cobrado la ecotasa en los aeropuertos, alternativa de gestión desechada ante la negativa de AENA a colaborar.

Así, existirían muy diversas posibilidades de configuración de la tasa turística: una exacción sobre gastos de entretenimiento que proporciona el establecimiento, como admisión a películas, visitas organizadas, etc.; un impuesto sobre los consumos de comidas y bebidas realizadas en el restaurante y un impuesto sobre todo tipo de consumos realizados por el contribuyente que incluyese, en consecuencia, los tres anteriores; en la práctica, la adopción de tales modalidades de tributación sería harto compleja, dado que dichas prestaciones y servicios ya tributan por otros conceptos.

El gravamen recaerá sobre las personas físicas con excepción de los menores de 12 años y beneficiados por programas sociales de una Administración Pública de cualquier Estado miembro que efectúen una estancia en dichas empresas turísticas de alojamiento, atribuyéndose la condición de sustitutos del sujeto pasivo a los propios titulares de las empresas que explotan aquellos establecimientos.

La base imponible estará constituida por el número de días de que conste cada estancia, entendiéndose como tal el período que comprende desde las 12:00 horas del mediodía hasta las 12,00 horas del día siguiente.

La determinación de la base imponible deberá llevarse a cabo mediante alguno de los regímenes siguientes:

- Estimación directa: aplicable como régimen general.
- Estimación objetiva, para la que se podrán utilizar, entre otros, los signos, índices o módulos siguientes: tipo y categoría de establecimiento, período de apertura, grado de ocupación o localización geográfica.
- Estimación indirecta, con carácter subsidiario.

