

LA PROTECCIÓN DEL PAISAJE Y DEL TERRITORIO EN LA FISCALIDAD AUTONÓMICA.

Profesor Dr. D. Fco. Javier Alonso Madrigal.
Universidad Pontificia Comillas de Madrid-ICADE.

Resumen: La protección del paisaje y territorio a través del establecimiento de tributos ambientales, es tomada como objetivo declarado por alguno de los impuestos autonómicos medioambientales ya vigentes, como el Impuesto sobre el daño causado al medio ambiente por la instalación de transportes por cable, el nuevo canon eólico de la comunidad Gallega o el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta de la comunidad autónoma de Aragón. Otros tributos autonómicos prácticamente idénticos, como el canon eólico de Castilla La Mancha o que utilizan bases imponibles muy similares, como el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, cabría entender que persiguen la misma finalidad. Una forma de contaminación como la paisajística, de contornos aún imprecisos y con indudables dificultades técnicas, tanto en la valoración del daño como en la medición misma de la incidencia en el medio ambiente; hace inevitable la determinación política, y no técnica, del importe del coste ocasionado por dichas inmisiones cuya internalización se considera necesaria y el que se suscite una justificada duda sobre si su verdadera finalidad va más allá de la meramente recaudatoria.

Palabras clave: tributación autonómica medioambiental, paisaje, territorio.

1. INTRODUCCIÓN

El Convenio Europeo del Paisaje, del Consejo de Europa¹⁰⁰, que *“tiene por objetivo promover la protección, gestión y ordenación de los paisajes, así como organizar la*

¹⁰⁰ Hecho en Florencia el 20 de octubre de 2000.

*cooperación europea en ese campo*¹⁰¹” define en su artículo primero el paisaje como “*cualquier parte del territorio tal como la percibe la población, cuyo carácter sea el resultado de la acción y la interacción de factores naturales y/o humanos*”, y compromete a sus firmantes¹⁰² a “*integrar el paisaje (...) en sus políticas en materia (...) medioambiental (...), así como en cualesquiera otras políticas que puedan tener un impacto directo o indirecto sobre el paisaje*¹⁰³” y a “*establecer instrumentos de intervención destinados a la protección, gestión y/u ordenación del paisaje*¹⁰⁴”. El “*conservar y restaurar adecuadamente las zonas de importante valor paisajístico, incluidas las zonas cultivadas y las sensibles*” aparece recogido entre las actuaciones prioritarias para la consecución de los objetivos prioritarios de actuación en los ámbitos de la naturaleza y la biodiversidad del art.6 de la Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente. Para el TC -ya desde su fundamental sentencia 102/1995¹⁰⁵- el paisaje constituiría una “*noción estética, cuyos ingredientes son naturales -la tierra, la campiña, el valle, la sierra el mar- y culturales, históricos, con una referencia visual, el panorama o la vista, que a finales del pasado siglo obtiene la consideración de recurso, apreciado antes como tal por las aristocracias, generalizado hoy como bien colectivo, democratizado en suma y que, por ello, ha de incorporarse al concepto constitucional del medio ambiente como reflejan muchos de los Estatutos de Autonomía*” en opinión del alto tribunal, el paisaje “*no es sólo una realidad objetiva sino un modo de mirar, distinto en cada época y cada cultura*”, que se ha incorporado a los elementos naturales físicamente constitutivos del concepto de medio ambiente.

Los Estatutos de autonomía, en sus últimas reformas, han ido incorporando diversas normas en las que se pone en relación la protección del medio ambiente y del paisaje de forma conjunta¹⁰⁶ y las Comunidades

¹⁰¹ Art.3.

¹⁰² Ratificado por España, BOE 5 febrero 2008, núm. 31, pág. 6259.

¹⁰³ Art.5 d).

¹⁰⁴ Art.6.E).

¹⁰⁵ Sentencia núm. 102/1995 de 26 junio. RTC 1995\102. FJ 6°.

¹⁰⁶ Art.70.1.35° del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre. Art.71.22° del Estatuto de Autonomía de Aragón. Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril. Arts.28 1 y 2 y 37.20° del Estatuto de Autonomía de Andalucía de 2007, Ley Orgánica 200

Autónomas han aprobado leyes que toman por objeto específico la protección del paisaje¹⁰⁷. La protección del paisaje y territorio, cuya íntima conexión es puesta de manifiesto por ROSEMBUJ¹⁰⁸, se pone de manifiesto en alguno de los impuestos autonómicos medioambientales, como el Impuesto sobre el daño causado al medio ambiente por la instalación de transportes por cable o el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta de la comunidad autónoma de Aragón y otros tributos autonómicos similares, así como en los nuevos cánones ecólicos de las comunidades gallega y castellano-manchega.

2. EL IMPUESTO SOBRE EL DAÑO MEDIOAMBIENTAL CAUSADO POR LA INSTALACIÓN DE TRANSPORTES POR CABLE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN Y OTROS TRIBUTOS ANÁLOGOS.

El impuesto medioambiental aragonés sobre el daño causado por la instalación de transportes por cable es el primero que de forma explícita proclamó como objeto¹⁰⁹ del mismo *“la concreta capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades desarrolladas mediante la utilización de las instalaciones o elementos de dichos sistemas de transporte de personas, mercancías y bienes, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico de*

2/2007, de 19 de marzo. Arts.23.2 y 24.2 de la Reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears de 2007, Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero. Arts.27.1 y 46.4 del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006, Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio. Art.21 de la Reforma Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana 2006, Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril. Art.27.30 Estatuto de Autonomía de Galicia. Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril. Art.9.1 Reforma de Estatuto de Autonomía de La Rioja. Ley Orgánica 2/1999, de 7 de enero

¹⁰⁷ Ley del Paisaje de Cataluña, Ley 8/2005, de 8 de junio. Ley de Ordenación del Territorio y Protección del Paisaje de Comunidad Valenciana. Ley 4/2004, de 30 de junio. Ley del Paisaje de Galicia. Ley 7/2008, de 7 de julio.

¹⁰⁸ ROSEMBUJ T., *Los impuestos ambientales en las Comunidades autónomas* en Quincena Fiscal núm.9/2007. págs. 9-15. *Los impuestos ambientales de las Comunidades Autónomas* en Cuadernos de Sostenibilidad y patrimonio natural. 12/2007 Tributación ambiental en España. págs. 40-49.

¹⁰⁹ Objeto-fin del tributo para la profesora SOLER ROCH, M. T., El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental en BÉCKER F., ET AL. Tratado de tributación medioambiental / coord. por BECKER ZUAZUA F., CAZORLA PRIETO L. M., MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ J., Vol. 1, 2008. p.93.

la Comunidad Autónoma de Aragón". Dicho impuesto fue establecido por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón¹¹⁰, en cuyo Preámbulo se hace referencia a que el empleo en la actividad empresarial de transportes mediante líneas o tendidos de cable "*Es, en primer lugar, un elemento perturbador del paisaje*" y a que el impuesto grava "*el perjuicio en el medio ambiente y en otros valores superiores (territorio, paisaje, flora, fauna) que deben ser protegidos y, en su caso, restaurados*". De forma congruente, tal y como también señala el preámbulo, "*dicho daño se entiende producido aun cuando dichas instalaciones se encontraran en desuso o no hubieran entrado en funcionamiento*", lo que parece apuntar de forma inequívoca al daño en el paisaje y el territorio, puesto que es realmente difícil pensar en otro tipo de daños ambientales distintos a estos cuando las instalaciones no están en funcionamiento¹¹¹.

Adicionalmente, el art.12.2 del vigente Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, Decreto Legislativo 1/2007, de 18 septiembre establece que "*En el caso de instalaciones o elementos del transporte mediante líneas o tendidos de cable que se encontraran en situación de desuso durante, al menos, tres años, la cuota tributaria será la que resulte de multiplicar por tres la que hubiere correspondido en función del número y longitud de las citadas instalaciones o elementos de transporte*"; lo que, de forma un tanto paradójica, a mi modo de ver, implica que se triplica el gravamen en un supuesto en el que el único daño medioambiental producido por las instalaciones es el paisajístico o territorial. La justificación del precepto

¹¹⁰ BO. Aragón 31 diciembre 2005, núm. 154 ; rect. BO. Aragón 8 marzo 2006, núm. 28.

¹¹¹ Art.9.2 del Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, Decreto Legislativo 1/2007, de 18 septiembre. BO. Aragón 3 octubre 2007, núm. 117. 1. "*Constituye el hecho imponible del impuesto el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable, que se relacionan en el artículo 7. (...).* 2. *Se entenderá producido el daño medioambiental aun cuando las instalaciones y elementos del transporte descrito se encuentren en desuso o no hayan entrado en funcionamiento*". En opinión del profesor ROSEMBUJ, el impuesto aragonés confundiría "*custodia territorial con territorialización ambiental. La actividad es dañosa y por tanto susceptible de prohibición, de indemnización por daños y perjuicios o, de gravamen sobre su contenido. Pero, no hay ni señal de protección del bien ambiental. La referencia al paisaje no se refleja en el impuesto, sino incidentalmente*". ROSEMBUJ T., *Los impuestos ambientales...* cit. p.14

estaría en el establecimiento de una especial protección del paisaje y territorio mediante un desincentivo superior de dicho daño en el medio ambiente que pretende en última instancia la cesación del mismo mediante la retirada de las instalaciones¹¹². De hecho, el art.35 del texto refundido establece una deducción en la cuota íntegra de cada impuesto”, *“hasta el límite del 30 por 100 de su importe, por la realización de inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial, situados o destinados dentro del ámbito de aplicación del impuesto, y dirigidas a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón, por importe “del 20 por 100 del precio de adquisición o coste de producción de las inversiones efectivamente realizadas por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente” y el desarrollo reglamentario*¹¹³ de la Ley establece que en el impuesto que nos ocupa *“se entenderá que van destinadas a la adopción de tales medidas, (...) las destinadas a la restauración del medio natural afectado por la retirada de las instalaciones en uso o en desuso”*¹¹⁴.

Según el preámbulo, en el impuesto aragonés se habría *“utilizado una unidad contaminante de medida del daño medioambiental acorde y coherente con ese perjuicio, como son el número y la longitud de las instalaciones de transporte por cable”*. En el art.11 del vigente texto refundido se define la base imponible del impuesto a las *“unidades contaminantes de medida del daño medioambiental”* constituidas por *“El número y longitud de las instalaciones de transporte por cable de personas”* y *“El número y*

¹¹² Así lo considera POZUELO ANTONI F. A., *El impuesto medioambiental causado por la instalación de transportes por cable* en Noticias de la Unión Europea. núm.289. 2009. p.88: *“Se persigue que una vez desafectado el bien de su uso patrimonial no se abandonen instalaciones obsoletas, originando una prolongación, ya absolutamente injustificada del daño medioambiental.”*

¹¹³ Art.24 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30-12-2005, de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los Impuestos Medioambientales. BO. Aragón 20 enero 2007, núm. 8.

¹¹⁴ Sobre la importancia que el examen de las técnicas desgravatorias tiene para la determinación de la finalidad y naturaleza de los tributos extrafiscales RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ J., *El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: análisis constitucional* en Nueva fiscalidad, N.º 10, 2004, p.25 y ss. y ZORNOZA PÉREZ J., *El impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas* en Noticias de la unión Europea, núm.281. 2008. pp.71-72.

longitud de las instalaciones de transporte por cable de mercancías o materiales". La cuota tributaria, según ordena el art.12 del mismo texto, se obtiene de aplicar a la base imponible unos tipos de gravamen que consisten en cantidades por metro de cable¹¹⁵. En mi opinión, los metros de longitud del transporte de personas o de mercancías y materiales de ser una medida "acorde y coherente" del daño medioambiental, los serían únicamente del daño en el paisaje y en el territorio¹¹⁶.

Cabe, de acuerdo con ello, poner en relación el impuesto aragonés con el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente¹¹⁷. Aunque no se haga en la normativa reguladora del mismo referencia expresa alguna al paisaje como objeto del daño medioambiental¹¹⁸;

¹¹⁵ "1º Transporte de personas en las instalaciones de teleféricos y remonta-pendientes:

c) Por cada metro de longitud del transporte por cable de personas: 12 euros. (...)

2º Transporte de mercancías o materiales en las instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal. Por cada metro de longitud del transporte por cable de mercancías: 10 euros",

¹¹⁶ En opinión de POZUELO ANTONI "por lo que respecta al daño al paisaje, no resulta fácil encontrar una alternativa válida a la medición del daño de lo que ya hemos calificado como noción estética y subjetiva, distinta de la propia dimensión de la instalación (...) Con la cuota directamente resultante del número y longitud de los tendidos, el impuesto refleja adecuadamente el impacto paisajístico de las instalaciones por cable: cuantas más haya y más largo sea el tendido, mayor impacto visual", POZUELO ANTONI F. A., *El impuesto...* cit. p.91-92.

¹¹⁷ Actualmente regulado en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 diciembre, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios. DO. Extremadura 23 diciembre 2006, núm. 150.

¹¹⁸ Ni en la norma que lo estableció originalmente, la Ley 7/1997, de 29 mayo, de Medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el Medio Ambiente. DO. Extremadura 28 junio 1997, núm. 75; ni en la Ley 8/2005, de 27 diciembre, de Reforma de Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, DO. Extremadura 31 diciembre 2005, núm. 150, que lo reformó en cumplimiento del Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación de la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Extremadura, publicado en el BOE de 26 de mayo de 2005, ni en el vigente texto refundido. El art.12 del texto refundido se limita a señalar en lo referente a la naturaleza y objeto del impuesto que el mismo "grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura ocasiona la realización de las actividades a que se refiere esta Ley, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural". Para PATÓN GARCÍA G., la base imponible para la actividad de transporte de energía eléctrica, telefonía y

quizás pudiera entenderse que el mismo tiene en cuenta dicho daño a la hora de establecer el gravamen, dado que según el art.18 del citado texto refundido, la base imponible para la actividad de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática *"estará constituida por la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y en número de postes o antenas no conectadas entre sí por cables"*, fijándose la cuota tributaria en dichas actividades en *"601,01 euros por kilómetro, poste o antena obtenidos conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley"*. La acusada similitud con el impuesto aragonés sobre el daño causado por la instalación de transportes por cable en cuanto a los elementos de cuantificación¹¹⁹, bien podría permitir afirmar que el impuesto extremeño sirve a la protección del paisaje -al menos- tan bien como el impuesto aragonés.

En opinión de POZUELO ANTONI, en el impuesto aragonés *"se echa en falta, especialmente por girar el impuesto sobre las instalaciones por cable y su impacto paisajístico, la inclusión del transporte de electricidad (...) no sería impropio que el impuesto gravase también el daño medioambiental causado por las líneas y tendidos que constituyen la red de transporte de energía eléctrica (...) podría utilizarse para su cuantificación la longitud de las líneas de transporte de energía eléctrica"*¹²⁰. ROZAS VALDÉS considera -de forma, bien es cierto, que parece irónica- que el impuesto extremeño, *"El bien jurídico que trata de preservar, a tenor de su ámbito objetivo, y aunque no se diga expresamente, parece ser una cierta idea del paisaje"*¹²¹. Aunque -de forma menos

telemática sería un índice de que el impuesto se dirige a gravar el riesgo medioambiental producido por determinadas actividades productivas, *Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos*, en Nueva fiscalidad, N.º 7, 2006, pp.64 y 82. También para RODRÍGUEZ MUÑOZ de la base imponible para esta actividad *"se infiere igualmente la relación entre la base imponible del impuesto y la capacidad contaminante, el daño al medio, y su probabilidad de riesgo"* RODRÍGUEZ MUÑOZ J. M., *Los tributos sobre actividades de riesgo. Su consagración a raíz de la STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004 y la aplicación de esta sentencia a otros impuestos autonómicos sub iudice* en Nueva Fiscalidad, núm.4, 2005, pp.53-54 y 57.

¹¹⁹ Similitud que es puesta de manifiesto por CREMADES SCHULZ M. T., *Los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente* en BÉCKER F., ET AL. *Tratado...* cit. p.690.

¹²⁰ POZUELO ANTONI F. A., *El impuesto medioambiental causado por la instalación de transportes por cable* en Noticias de la Unión Europea. núm.289. 2009 pp.89-90.

¹²¹ *"Lo que se sujeta a gravamen no es ni la emisión o vertido de sustancias contaminantes ni la realización de actividades de riesgo. No pretende modificar o reducir los índices de polución atmosférica, del suelo o de las aguas, pues no contempla medidas alternativas, ni se modula la cuota en función de comportamientos más*

irónica- pone de manifiesto que “*Si el bien jurídico medioambiental que se trata de preservar es el paisaje, sería cuando menos discutible la exención de la (energía) eólica o solar*” y critica, por la misma razón, la exención subjetiva establecida a favor del estado, la Comunidad autónoma, las Corporaciones locales y sus Organismos Autónomos de carácter administrativo¹²². En el mismo sentido se pronuncia Jiménez Hernández, quien considera más coherente la forma de determinación de la base imponible prevista para el transporte de energía, telefonía y telemática, con la afectación del paisaje de las mismas¹²³.

Cabe aludir también, por último, al tributo creado por la Ley 4/1997, Ley de Protección Civil de Cataluña, de 20 mayo¹²⁴; que sujeta en el apartado sexto de su artículo 59 las instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica, de acuerdo con una tarifa que grava dichas instalaciones y estructuras en función de los metros de las mismas, si bien es cierto que atiende también a la mayor o menor potencia, medida en kilovoltios, del suministro; lo que, en opinión de VARONA ALABERN sería índice del “*riesgo generado por la actividad, aunque los criterios para su medida puedan ser discutibles o carezcan de la suficiente precisión*”¹²⁵.

sostenibles en términos ecológicos. Sencillamente se establece un impuesto patrimonial sobre la propiedad de determinados bienes —instalaciones de energía eléctrica y telecomunicaciones— que, así se ha de entender, perturban el paisaje extremeño” ROZAS VALDÉS J. A. Riesgo de contaminar y tributos autonómicos en Quincena Fiscal núm.2/2006 pp.26-28.

¹²² ROZAS VALDES J. A., op. cit. loc. cit.

¹²³ JIMÉNEZ HERNÁNDEZ J., *Comentarios acerca del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura* en Impuestos. Vol. I. 1999. pp.1361-1363 y 1367-1368.

¹²⁴ DO. Generalitat de Catalunya 29 mayo 1997, núm. 2401, ; rect. DO. Generalitat de Catalunya 5 junio 1997, núm. 2406.

¹²⁵ VARONA ALABERN J. E., *El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre*, en Nueva Fiscalidad, núm.6/2006, p.19. También para LUCHENA MOZO G. M., y PATÓN GARCÍA G., el impuesto “*tiene como fin el gravamen preventivo de actividades que puedan ser inequívocamente causantes de algún daño ambiental*”, *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental* en Quincena Fiscal. Núm.18/2005. p.28. El TC en su STC 168/2004, de 6 de octubre, ha declarado “*que el objeto de gravamen no son dichos elementos patrimoniales, sino el riesgo potencial de las actividades e instalaciones allí mencionadas*” y afirma que “*el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su*

3. EL CANON EÓLICO DE GALICIA Y DE CASTILLA-LA MANCHA.

La Ley 8/2009, de 22 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, que Regula el aprovechamiento eólico en Galicia y crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental¹²⁶, afirma en su exposición de motivos que *"la instalación de aerogeneradores supone servidumbres, cargas inevitables para el entorno, el medio natural, el paisaje y el hábitat en el que se localizan, que en parte deviene transformado no sólo como consecuencia del impacto visual producido por la existencia de los aerogeneradores, sino también como resultado de las infraestructuras que esos elementos requieren, como son los caminos de acceso y las líneas de evacuación."*

Esta alteración ambiental de los perfiles de los horizontes, esta deseconomía, debe ser reparada mediante el establecimiento de una compensación en favor de las concretas áreas territoriales que soportan y sostienen la implantación de parques eólicos, resarcimiento que básicamente debe nutrirse de los ingresos generados por la institución de un tributo medioambiental denominado canon eólico, prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal concebida como instrumento adecuado destinado a internalizar los costes sociales y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover la incorporación de las nuevas tecnologías en los aerogeneradores, de tal modo que la mayor potencia unitaria de estas repotenciaciones dé lugar a la reducción de su número, en definitiva, a proteger el medio ambiente".

De manera similar¹²⁷, aunque sin hacer referencia expresa al *"impacto visual"* y aludiendo *"la reducción de la superficie afectada por las instalaciones y la*

peligrosidad, medido en términos de protección civil". FJ 10º. Sobre la STC y la posible traslación de los argumentos contenidos en la misma a otros tributos autonómicos análogos, como el impuesto extremeño sobre la producción y el transporte de energía: RODRÍGUEZ MUÑOZ J. M., *Los tributos...* cit, pp.40-60.

¹²⁶ DO. Galicia 29 diciembre 2009, núm. 252, pág. 19585. BOE 4 febrero 2010, núm. 30, pág. 9842.

¹²⁷ *"la instalación de parques eólicos, lleva aparejadas una serie de cargas y transformaciones para el ámbito territorial en el que se localizan derivadas, no solo del conjunto de aerogeneradores que lo integran, sino también por las infraestructuras eléctricas y de accesos que el correcto funcionamiento de dichas instalaciones requiere durante su vida útil."*

consiguiente liberación de territorio para su aprovechamiento general” como medio que “*redundará en minimizar las afecciones derivadas de este tipo de actividad*” se pronuncia en su exposición de motivos la Ley 9/2011, de 21 de marzo, que Crea el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha¹²⁸.

De forma congruente, el hecho imponible del canon eólico se define en la Ley gallega¹²⁹ como “*la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad*”, mientras que en la castellano manchega¹³⁰ se reproduce el mismo texto pero sólo se hace referencia a los “*impactos adversos*”, sin especificar su carácter visual o ambiental¹³¹.

La base imponible, la medida en la que se realiza el hecho imponible, se produce, hay que entender, la afección ambiental o el impacto visual o

Estas externalidades aconsejan el establecimiento de una compensación que favorezca no solo a los emplazamientos que soportan las instalaciones de generación eólica, sino que se haga extensivo al resto del territorio regional que, en mayor o menor medida, se ve afectado de forma directa o indirecta por dicha actividad; todo ello para contribuir a la socialización de los beneficios derivados de la implantación de instalaciones eólicas al conjunto del territorio soporte de la actuación, incluyendo el afectado por las líneas eléctricas de evacuación de la energía generada por los parques eólicos, y potenciar un reequilibrio territorial. A tal fin se crea el denominado canon eólico como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, concebido como instrumento destinado a internalizar los costes sociales, económicos y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover el desarrollo tecnológico, con especial incidencia en lo referente a la potencia de los aerogeneradores, lo cual redundará en minimizar las afecciones derivadas de este tipo de actividad, mediante la reducción de la superficie afectada por las instalaciones y la consiguiente liberación de territorio para su aprovechamiento general”.

¹²⁸ DO. Castilla-La Mancha 31 marzo 2011, núm. 63, pág. 12186. BOE 3 mayo 2011, núm. 105, pág. 44656.

¹²⁹ Art.11.

¹³⁰ Art.4.

¹³¹ La similitud entre la formulación del hecho imponible del canon eólico gallego y el del impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las instalaciones de transporte por cable y con el impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente es subrayado por FERNÁNDEZ LÓPEZ R. I., *Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia* en Noticias de la Unión Europea, N° 308, 2010, págs. pp.116-117.

ambiental adverso sobre el medio natural y el territorio, es la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico¹³². En opinión de ADAME MARTÍNEZ en relación con el canon eólico gallego, trasladable al castellano-mancheño, “*el impuesto se devengará con independencia de que el parque eólico cause o no un impacto visual y en caso de causarlo con independencia de si dicho impacto es relevante (...) la deuda tributaria será la misma para un parque eólico cuya ubicación de lugar a un impacto visual relevante que para otro con el mismo número de aerogeneradores situado en un lugar de escasa relevancia paisajística*”¹³³. La confederación de Empresarios de Galicia, en su voto particular al Dictamen del consejo Económico y Social al Proyecto de Ley¹³⁴ critica que la cuantificación del canon se realice exclusivamente en función del número de generadores, sin considerar ninguna otra variable que incida directamente sobre el impacto visual que se pretende gravar, como sería por ejemplo el volumen o altura del fuste, la longitud de la pala, el tamaño de la góndola, la extensión de la cimentación, la distancia entre aerogeneradores, la situación concreta en el medio natural, etc., variables que objetivamente condicionan el impacto visual del aerogenerador¹³⁵.

En sentido contrario, GARCÍA NOVOA¹³⁶ opina que lo determinante en el impacto visual es el número de generadores, que sería la unidad de base imponible que se adecuaría mejor a la contaminación paisajística a la que se quiere hacer frente con el canon, frente a otros elementos como la potencia en KWs¹³⁷. También FERNÁNDEZ LÓPEZ considera que los elementos de cuantificación del canon eólico proyectan y asumen la capacidad contaminante que quiere gravar el hecho imponible al cuantifican el grado de contaminación

¹³² Art.7 de la Ley 9/2001 castellano-mancheño y Art.14 de la ley 8/2009 gallega.

¹³³ ADAME MARTÍNEZ, F. D, *Nuevos tributos ambientales: el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia* en Noticias de la Unión Europea, N° 308, p.106.

¹³⁴ Ditame sobre o anteproxecto de Lei pola que se regula o aproveitamento eólico en Galicia e se crean o canon eólico e o fondo de compensación Ambiental, Dictamen núm.472009, Consejo Económico y Social de Galicia, p.13.

¹³⁵ Citado por ADAME MARTÍNEZ, F. D, *Nuevos tributos ...* en cit., p.112.

¹³⁶ GARCÍA NOVOA C., *El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia* en Nueva fiscalidad, N°. 2, 2010, pp.65-66.

¹³⁷ En sentido contrario ADAME MARTÍNEZ, F. D, *Nuevos tributos...* cit. p.111.

causado por los aerogeneradores en función del mayor o menor tamaño del parque eólico, considerando que dicha magnitud es reflejo de la mayor o menor intensidad con que se realiza el hecho imponible. No obstante, este mismo autor reconoce que la instalación en la misma zona de numerosos parques de menor tamaño con un impacto paisajístico equivalente al de un parque mayor desvirtuaría el fin extrafiscal del tributo¹³⁸. Cabe cuestionar también, en relación con ello, si la exclusión de gravamen en la tarifa del impuesto¹³⁹ a los parques eólicos por debajo de tres aerogeneradores es realmente congruente con la medida de la contaminación visual o paisajística¹⁴⁰; sobre todo si se produce la mencionada acumulación de parques “exentos” con otros de igual o mayor tamaño.

En ambos tributos, gallego y castellano-manchego, existen incentivos fiscales a la reducción del número de aerogeneradores. El primero de ellos es la propia tarifa de tipos específicos¹⁴¹, progresiva en función del número de aerogeneradores del parque: a mayor número de aerogeneradores mayor tipo específico por aerogenerador¹⁴². Dado que la tarifa es progresiva de forma continua y no por escalones, se produce el consiguiente error de salto, al incrementarse el gravamen no sólo para el primer aerogenerador que supera el número correspondiente al tramo anterior, sino para todos. Así, en la ley gallega, el 4º aerogenerador supone 9.200 € más de cuota al año, el 8º 16.700 € y el 16º 32.900 €. Esta forma de articular la tarifa implica, en primer lugar, que un aerogenerador en un parque de 16 contamina más, si la cuota es congruente con la medida de la contaminación, que un parque de 8 aerogeneradores, algo

¹³⁸ FERNÁNDEZ LÓPEZ R. I., *Consideraciones...* cit., p.121

¹³⁹ Art. 15.1 de la Ley 8/2009 de Administración Eólica gallega y Art.8.1 de la Ley 9/2011 que crea el Canon Eólico castellano-manchega.

¹⁴⁰ A favor GARCÍA NOVOA C., *El canon...* cit. p.66 y FERNÁNDEZ LÓPEZ R. I., *Consideraciones...* cit., p.119.

¹⁴¹ Art. 15.1 de la ley 8/2009 de Administración Eólica gallega y Art.8.1 de la Ley 9/2011 que crea el Canon Eólico castellano-manchega.

¹⁴² Sobre la dificultad de cuantificación del daño paisajístico y ambiental en la tarifa del impuesto, aunque considera que la misma refleja “de forma exacta, o cuando menos aproximada, el coste social que supone la presencia de aerogeneradores” FERNÁNDEZ LÓPEZ R. I., *Consideraciones...* cit., p.121.

harto discutible en mi opinión y, en segundo lugar, implica que el “error de salto inverso”, como lo denomina GARCÍA NOVOA¹⁴³, supone un incentivo a la reducción del número de aerogeneradores del parque por debajo del límite de cada tramo, equivalente al error de salto señalado.

El segundo incentivo, complementario al anterior, es el incentivo fiscal a la “repotenciación”¹⁴⁴ previsto en el art.16 de la Ley gallega, consistente en una bonificación de la cuantía de la cuota a satisfacer en el período correspondiente a la reducción, del 5 por ciento de la cuota por cada uno de los aerogeneradores que se reduzcan en número en cada parque como consecuencia de un proyecto de repotenciación, siempre que no suponga tramo diferente de base, es decir, cuando no exista “error de salto inverso”. Este incentivo no está previsto en la ley castellano-manchega que, en cambio, en el tramo de la tarifa correspondiente a parques de más de 15 aerogeneradores, establece un tipo incrementado para los parques de más de 15 aerogeneradores cuando la potencia instalada del parque medida en megavatios es inferior al número de estos o, si se prefiere, un tipo reducido para los parques de más de 15 aerogeneradores cuando la potencia instalada del parque medida en megavatios es superior al número de estos¹⁴⁵. Ambos incentivos perseguirían la reducción del número de aerogeneradores, medida de la contaminación paisajística tomada por el impuesto, sin mengua de la producción de energía renovable. Finalidad implícita también en las mismas tarifas, que hacen fiscalmente más atractiva la instalación de un menor número de aerogeneradores de mayor potencia que la de un mayor número de generadores de menor potencia.

Los incentivos señalados a la reducción del número de aerogeneradores son, sin duda congruentes, con la base imponible tomada como medida del daño ambiental, el número de generadores, aunque su articulación pueda

¹⁴³ GARCÍA NOVOA C., *El canon...* cit. p.66.

¹⁴⁴ Se define la misma, art.2 de la Ley 8/2009, como “aquella autorización administrativa de modificación de un parque eólico preexistente en explotación que, modificando el mantenimiento y la potencia instalada en el mismo, suponga la sustitución total o parcial de los aerogeneradores en funcionamiento por otros de mayor potencia unitaria y que den lugar a una reducción del número de aerogeneradores del parque”.

¹⁴⁵ Si bien la diferencia es realmente exigua: 42 euros por aerogenerador entre un caso y otro.

discutirse. El problema que, en mi opinión, plantearían los mismos, sería el de que la sustitución de los generadores de menor potencia por otros de mayor potencia que implican, es muy probable que vaya unida a una mayor envergadura del aerogenerador; magnitud que no es tomada como parámetro por el impuesto pero que, racionalmente, cabe pensar que algo tiene que ver con el impacto visual¹⁴⁶.

4. EL IMPUESTO SOBRE EL DAÑO MEDIOAMBIENTAL CAUSADO POR LAS GRANDES ÁREAS DE VENTA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN.

El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, fue establecido en Aragón también por la Ley 13/2005, en la que se define como su objeto *"gravar la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón"*¹⁴⁷, sin hacer referencia alguna al eventual daño en el paisaje provocado

¹⁴⁶ Un aerogenerador experimental diseñado para parques eólicos off-shore que genera 3.6 MW de 100 metros de altura y palas de 52 metros instalado en Barrax, Albacete, por General Electric Wind Energy, de ser el único del parque no quedaría gravado por el canon eólico castellano manchego.

¹⁴⁷ Si bien la ley aragonesa no hace referencia alguna a ninguna otra finalidad; a diferencia de lo que sucede en las leyes navarra (Ley Foral del Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales de Navarra, Ley Foral 23/2001, de 27 noviembre, BO. Navarra 7 diciembre 2001, núm. 148.), asturiana (Ley de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, Ley 15/2002, de 27 diciembre, BO. del Principado de Asturias 31 diciembre 2002, núm. 301; rect. BO. del Principado de Asturias 31 enero 2003, núm. 25.) o catalana (Ley del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de la Generalitat de Cataluña, Ley 16/2000, de 29 diciembre, DO. Generalitat de Catalunya 30 diciembre 2000, núm. 3295; rect. DO. Generalitat de Catalunya 7 febrero 2001, núm. 3322). Cabe preguntarse con la profesora Soler *"hasta qué punto el objeto-fin (la protección del medio ambiente), no se proclama sólo para enmascarar la auténtica finalidad del tributo, de modo que la invocación de la defensa del medio ambiente no pasa de ser meramente formal a efectos de legitimar un impuesto cuyo objetivo real es distinto (en este caso, la protección del pequeño comercio)"*. SOLER ROCH M. T., *El principio...* cit. p.96. También cabe preguntarse, si son realmente varias las causas que justificarían el gravamen —como se declara en las leyes de las restantes Comunidades— (compensar el daño ambiental, la protección del territorio y la

por dichos establecimientos, aunque el art.9 de la misma (actual art.2 del vigente Texto Refundido) al declarar la finalidad común a todos los impuestos medioambientales hace referencia al *"deterioro en el medio natural, territorial y paisajístico"*.

Tal y como señala la exposición de motivos de la ley *"el impacto añadido sobre el medio urbanístico y territorial, que agrava considerablemente el daño producido, es considerado por la Ley atendiendo a la mayor variación en la tipología territorial en que estas actividades comerciales pueden llevarse a cabo. La Ley Urbanística de Aragón ofrece diferentes clases y tipologías de suelo en función de su finalidad y su propensión a la transformación y desarrollo urbanizador que se considera necesario preservar. A la vista de esta clasificación, parece claro que la incidencia sobre el medio ambiente, desde un punto de vista territorial, será considerablemente diferente en función de que la actividad a desarrollar se ubique en un suelo perfectamente integrado en el proceso urbanizador o se ubique en un tipo de suelo en el que concurren ciertos valores que es necesario proteger. Un gran establecimiento comercial ubicado en suelo urbano, asimilado en su entorno y su paisaje urbanístico, en el que existe posibilidad de acceso peatonal, que se encuentra integrado en el área operativa de la red de transportes públicos y que, en fin, vertebrada una determinada zona comercial, de ocio y de servicios en la ciudad, no produce el mismo impacto ambiental y territorial que otro establecimiento instalado en otro tipo de suelo, ubicado en la periferia de los contornos urbanos y fuera del alcance de los transportes públicos. En atención a estas consideraciones, el impuesto ha previsto la aplicación de unos coeficientes correctores sobre la cuota tributaria, distinguiendo si se trata de suelo urbano, urbanizable, delimitado y no delimitado, con anterioridad o posterioridad a la aprobación del Plan Parcial, no urbanizable genérico y no urbanizable especial"*.

En efecto, tal y como se establece en el art.28.2 del vigente texto refundido, a la cuota tributaria se le aplican *"en función de la clase y tipología del*

protección del comercio minorista), si se ha reparado en la inevitable colisión entre ellas y la consecuente incoherencia interna del tributo, que denuncian en relación con el impuesto asturiano SESMA SÁNCHEZ B., y CORDERO GONZÁLEZ E. M., *El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias* en Revista de Información Fiscal núm.72/2005. pp.90 y 91, y en relación con el catalán ZORNOZA PÉREZ J., y RUIZ ALMENDRAL V., *El impuesto...*, cit. p.35 y pp.78-79.

suelo en el que esté ubicada la gran superficie comercial, el coeficiente que corresponda", incrementando hasta un 50 por cien el importe del impuesto, en función de la clase y tipología del suelo¹⁴⁸. Tal y como dispone el art.19.a de la Ley Urbanística de Aragón, Ley 5/1999, de 25 marzo¹⁴⁹, tendrán la condición de suelo no urbanizable los terrenos clasificados como tales por el planeamiento por concurrir alguna de las circunstancias siguientes:

"a) En todo caso, el suelo preservado de su transformación mediante la urbanización, que deberá incluir, como mínimo, los terrenos excluidos de dicha transformación por la legislación de protección o policía del dominio público, de la naturaleza o de patrimonio cultural; los que deban quedar sujetos a tal protección conforme a la ordenación territorial y urbanística por los valores en ellos concurrentes, incluso los ecológicos, agrícolas, ganaderos, forestales y paisajísticos...". Suelos a los que el art.20 atribuye el carácter de suelo no urbanizable especial.

Por lo tanto, cuando los valores paisajísticos concurrentes en el suelo en el que está ubicada la superficie comercial, hayan determinado su calificación como *"suelo no urbanizable especial"*, la cuota tributaria se verá incrementada en un 50 por ciento. No obstante, dado que el coeficiente corrector se aplica sobre una cuota íntegra que resulta de la aplicación de una tarifa progresiva en función de la superficie en la que se mide la base imponible del impuesto, que es determinada en función de unos parámetros (superficie de venta, superficie destinada a servicios comunes o auxiliares y de espacios comunes de paso, superficie de aparcamiento) que poco o nada tienen que ver con el impacto añadido sobre el medio y paisaje urbanístico y territorial que a

¹⁴⁸ En opinión de SÁNCHEZ GRAELLS, la utilización de este criterio de graduación del gravamen sería contrario a los principios constitucionales que regulan el ejercicio de la potestad tributaria y supone una verdadera desnaturalización de la extrafiscalidad del impuesto aragonés, al estar más bien diseñado para penalizar determinados modelos de desarrollo de la actividad del comercio minorista con un carácter más bien sancionatorio. SÁNCHEZ GRAELLS A., *La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño causado por las grandes áreas de venta* en Quincena Fiscal. Núms.15-16/2006. p.37.

¹⁴⁹ BO. Aragón 6 abril 1999, núm. 39.

través de la aplicación de los coeficientes se trataría de desincentivar, cabe cuestionar la idoneidad de la medida¹⁵⁰.

Por otra parte, teniendo presente que en el impuesto aragonés, según dispone el art.25 del texto refundido, "*Son sujetos pasivos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los titulares de la actividad y el tráfico comercial que propicien el daño en el medio ambiente gravado por el impuesto*"; de forma congruente con la definición del hecho imponible en el art.23 del mismo texto legal como "*el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes y se encuentren ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón*"; resultaría difícil imputar, salvo de forma indirecta, la causación del daño en el medio ambiente¹⁵¹ que se pretende desincentivar con los recargos establecidos en el art.28.2 del texto refundido, a quien, pese a ser titular de la actividad y el tráfico comercial, al no ser propietario del inmueble, puede no haber tenido parte en la decisión relativa a la ubicación del centro comercial en un tipo de suelo u otro y, en definitiva, se encuentra con que el "*impacto ambiental y territorial*" que se pretende desincentivar con dichos coeficientes correctores ya se ha producido en el momento en que, al comenzar a ejercer su actividad, se convierte en sujeto pasivo del impuesto y, en función de ello, difícilmente puede hacer nada para disminuir dicho daño¹⁵². Es más, dada la referida configuración del hecho imponible, podría darse el caso de que el impuesto no se exigiera, por no utilizarse las instalaciones, pese a que el impacto sobre el medio y paisaje urbanístico y territorial se ha consumado con la mera construcción del establecimiento.

En última instancia, cabe plantearse una vez más en qué medida este gravamen adicional, o incluso la totalidad del gravamen por el Impuesto sobre

¹⁵⁰ En sentido contrario SEBASTIÁN LORENTE, J. J. *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. Análisis pacífico de un tributo transgresor y polémico*, en Noticias de la Unión Europea núm.289. 2009. pp.96-97.

¹⁵¹ Razón, quizás, por la cual la Ley utiliza el término "propiciar".

¹⁵² A diferencia de lo que sucede en el impuesto asturiano, como señalan SESMA SÁNCHEZ B. y CORDERO GONZÁLEZ E. M., *El impuesto ...* cit. pp.112-114.

el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, puede realmente suponer un desincentivo real a la causación del daño medioambiental¹⁵³, si tenemos en cuenta la magnitud económica de los intereses comerciales y urbanísticos en juego en la construcción y explotación de este tipo de establecimientos comerciales y el hecho mismo de que su construcción en un suelo no urbanizable especial por los valores paisajísticos concurrentes en el mismo podría ser directamente evitada sin necesidad de acudir a desincentivo fiscal alguno¹⁵⁴.

5. CONCLUSIÓN

Aunque los hechos que producen el deterioro paisajístico tengan un carácter material, tangible, que puede ser medido y valorado de forma objetiva; el propio daño ambiental en el paisaje no puede serlo realmente de la misma forma. Si la constatación misma de que un cambio en el paisaje causado por una actividad humana es constitutivo de un daño ambiental que debe ser reparado está inevitablemente teñida de un alto grado de subjetividad, cuanto más lo estará el medir si dicho daño es mayor o menor. Traducir ese daño a una valoración económica que pueda ser tomada como referencia para la determinación de los elementos de cuantificación de un tributo ambiental, resulta una tarea seguramente imposible. Quizá por ello, en algunos de los tributos medioambientales en los que se encuentra una referencia a la protección del paisaje o en los que, al menos, cabría entender de su regulación que aquella se encontraría entre sus objetivos, el daño en el paisaje sólo es aludido tangencialmente y entre otras formas de contaminación frente a las que el tributo pretendería reaccionar. Por lo que se refiere a sus elementos de cuantificación, aún cuando pueda establecerse un vínculo racional entre los

¹⁵³ Para ROSEMBUJ T., "Es un impuesto de custodia del territorio, que no ambiental". *Los impuestos ambientales...* cit. p.13.

¹⁵⁴ Tal y como afirma ROSEMBUJ "estamos llegando a un punto tal de saturación, que bien podría comenzar a pensarse en la subordinación de la ordenación y gobierno del territorio a la conservación y gestión del bien ambiental. La clave es dejar la transformación urbanística, privilegiando el suelo no edificable, aquella parte del territorio que auspicia la vida en común (...) La no edificabilidad, en suma, podría ser un valor sostenible del propietario forestal, del propietario rústico, ...". ROSEMBUJ T., *Los impuestos ambientales...* cit. p.15.

mismos y la existencia de un daño en el paisaje, difícilmente puede admitirse una correlación real entre ellos y la intensidad de un daño tan difícilmente mensurable.

Cabe recordar a este respecto el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en su STC 2006/179, que declaró la inconstitucionalidad de la redacción original del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, en la que se afirma que "...desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante —o, dicho de otro modo, desconoce el principio en virtud del cual 'quien contamina paga'— (...) Como puede apreciarse, la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción o número de instalaciones de las actividades gravadas (...) no cabe considerar que el impuesto extremeño cuestionado grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurrir los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida en la que cada uno afecta al medio ambiente".

También resulta pertinente recordar que, según señala una autorizada doctrina, en los tributos ambientales, en los que el gravamen debería incentivar la reducción del daño ambiental, "si éste se mide a través de factores medio o indiciarios, el incentivo desaparece, pues los esfuerzos por reducir la contaminación no se verán reflejados en la base ni en la cuota. De este modo el impuesto deja de ser idóneo para cumplir su fin y desaparece la justificación extrafiscal de una tributación que difiere del principio de capacidad económica. Esto supone, en definitiva, la inconstitucionalidad de los tributos medioambientales que incurran en tales deficiencias. Por ello, el régimen de estimación objetiva ha de basarse en elementos que constituyen un incentivo a reducir la contaminación, como el tipo de instalaciones o de materias primas utilizadas en los procesos productivos. En conclusión, si la estimación objetiva constituye el supuesto normal de aplicación del tributo y en dicho régimen no existe ningún estímulo a reducir la contaminación, el tributo no resulta idóneo para cumplir la finalidad que lo justifica"¹⁵⁵.

¹⁵⁵ HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario* Marcial Pons. 2000. p.175.

Una correcta utilización de los tributos ambientales para corregir los fallos de mercado, que sea coherente con sus fundamentos teóricos, exigiría un cálculo previo de las externalidades negativas provocadas por la contaminación (así como de las eventuales externalidades positivas provocadas también por la actividad económica contaminante) a reflejar en la cuantía del tributo. Si el problema práctico de determinar los costes externos que deben ser internalizados mediante el empleo de instrumentos económicos como los tributos es común a toda la tributación medioambiental, el mismo se hace especialmente acusado en lo que se refiere a formas de contaminación como la paisajística, de contornos aún imprecisos y con indudables dificultades técnicas, no ya en la valoración del daño, sino en la medición misma de la incidencia en el medio ambiente; ello hace inevitable la determinación política, y no técnica, del importe del coste ocasionado por dichas inmisiones cuya internalización se considera adecuado o soportable¹⁵⁶ y la consiguiente proyección sobre los tributos medioambientales que pretenden corregir estas formas de contaminación de una justificada duda sobre si su verdadera finalidad va más allá de la meramente recaudatoria.

Nunca mejor que en supuestos como el canon eólico podría decirse que algunas Comunidades Autónomas han encontrado lo que en la terminología anglosajona se denominan "windfall gains", literalmente ganancias traídas por el viento; una inesperada coartada medioambiental para el establecimiento de tributos propios.

BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F. D, *Nuevos tributos ambientales: el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia* en Noticias de la Unión Europea, N° 308, págs. 91-113

CREMADES SCHULZ M. T., *Los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente* en Bécker F., et al. Tratado de tributación medioambiental /

¹⁵⁶ HERRERA MOLINA, P. M., op. ult. cit. pp.189 y 196.
218

coord. por Fernando Becker Zuazua, Luis María Cazorla Prieto, Julián Martínez-Simancas Sánchez, Vol. 1, 2008, págs. 679-697.

FERNÁNDEZ LÓPEZ R. I., *Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia* en Noticias de la Unión Europea, N° 308, 2010, págs. 115-124

GARCÍA NOVOA C., *El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia* en Nueva fiscalidad, N° 2, 2010, págs. 9-76.

HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario* Marcial Pons. 2000.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ J., *Comentarios acerca del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura* en Impuestos. Vol. I. 1999. págs. 1359-1374

LUCHENA MOZO G. M., y PATÓN GARCÍA G., *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental* en Quincena Fiscal. Núm.18/2005. págs. 9-32

PATÓN GARCÍA G., *Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos*. Nueva fiscalidad, N° 7, 2006, págs. 27-86

POZUELO ANTONI F. A., *El impuesto medioambiental causado por la instalación de transportes por cable* en Noticias de la Unión Europea. núm.289. 2009. págs. 85-92.

RODRÍGUEZ MUÑOZ J. M., *Los tributos sobre actividades de riesgo. Su consagración a raíz de la STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004 y la aplicación de esta sentencia a otros impuestos autonómicos sub índice* en Nueva Fiscalidad, núm.4, 2005, págs. 9-90.

ROSEMBUJ T., *Los impuestos ambientales en las Comunidades autónomas* en Quincena Fiscal núm.9/2007. págs. 9-15.

- *Los impuestos ambientales de las Comunidades Autónomas* en Cuadernos de Sostenibilidad y patrimonio natural. 12/2007 Tributación ambiental en España. págs. 40-49

ROZAS VALDÉS J. A. *Riesgo de contaminar y tributos autonómicos* en Quincena Fiscal núm.2/2006. págs. 11-34

RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ J. *El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: análisis constitucional* en Nueva fiscalidad, N°. 10, 2004, págs. 9-88

SÁNCHEZ GRAELLS A., *La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño causado por las grandes áreas de venta* en Quincena Fiscal. Núms.15-16, 2006. págs. 35-47.

SEBASTIÁN LORENTE, J. J. *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. Análisis pacífico de un tributo transgresor y polémico*, en Noticias de la Unión Europea núm.289. 2009. págs. 103-117.

SESMA SÁNCHEZ B., y CORDERO GONZÁLEZ E. M., *El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias* en Revista de Información Fiscal núm.72/2005. págs. 83-128.

SOLER ROCH, M. T., *El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental* en Bécker F., et al. Tratado de tributación medioambiental / coord. por BECKER ZUAZUA F., CAZORLA PRIETO L. M., MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ J., Vol. 1, 2008, págs. 85-101

VARONA ALABERN J. E., *El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre*, en Nueva Fiscalidad, núm.6/2006. págs. 9-48.

ZORNOZA PÉREZ J., *El impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas* en Noticias de la Unión Europea, núm.281. 2008. págs. 69-79.

El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal

Congreso Internacional

Coordinadores:

Pilar Cubiles Sánchez-Pobre
Ana María Fernández Gómez del Castillo
María del Mar Jiménez Navas



HISPALEX
EDICIONES

Serie Congresos

HISPALEX S.C. 2011
C/ Manuel Bermudo Barrea, 1
41004 Sevilla.-

Tel: 954533539
e-mail: hispalex@hispalex.com
[http:// www. hispalex.com](http://www.hispalex.com)

1ª edición
ISBN: 978-84-615-5035-7
Depósito Legal: SE-9135-2011
Printed by Publidisa

Reservado todos los derechos. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, sin la debida autorización de los cesionarios de los derechos de autor o los propios autores.