

# LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

**LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA**

*Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Extracto:**

**E**N los últimos años la determinación objetiva, estimación objetiva en la terminología utilizada por el legislador, ha alcanzado una proyección muy importante dentro de los tributos autonómicos medioambientales. Fundamentalmente, el régimen basado en signos, índices, módulos o magnitudes se ha extendido a la mayor parte de los impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera y a los cánones de saneamiento. En el presente trabajo trataremos de estudiar y analizar los regímenes de determinación objetiva establecidos en las diferentes comunidades autónomas, así como las regulaciones más destacables de las regiones que no han amparado, en sede de cuantificación tributaria, el régimen objetivo.

**Palabras clave:** estimación objetiva, tributos medioambientales, impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera y canon de saneamiento.

# THE OBJECTIVE TAXATION REGIME IN THE ENVIRONMENTAL TAXES

**LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA**

*Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Abstract:**

**T**HE objective taxation regimes have achieved an important progress in the regional environmental taxes during the last years. They are especially important in the air pollution tax and in the water charges. This article analyzes the specials regimes of taxation in the Spanish regions who use parameters. We also study the environmental regimes in regions without objective regimes.

**Keywords:** objective taxation regimes, environmental taxes, air pollution tax and water charges.

# Sumario

- I. Los impuestos medioambientales autonómicos con regímenes de determinación objetiva.
- II. La determinación objetiva en los impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera.
  1. Cuestiones generales.
  2. El ICA gallego.
  3. El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera.
  4. El impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.
  5. El impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.
  6. La opción de otras CCAA.
- III. La determinación objetiva en los cánones de saneamiento.
  1. Cuestiones previas.
  2. El precedente catalán.
  3. Las demás regulaciones autonómicas.
  4. La realidad actual.
- IV. Perspectiva comunitaria de la fiscalidad ecológica y la determinación objetiva.
- V. Conclusiones.

## I. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES AUTONÓMICOS CON REGÍMENES DE DETERMINACIÓN OBJETIVA

El medio ambiente ha de ser protegido, con especial interés en los momentos actuales, y el tributo se presenta como uno de los instrumentos que el poder público puede utilizar para la protección y reparación de dicho bien <sup>1</sup>. En este ámbito, la determinación objetiva ha alcanzado gran acogida dentro de los tributos medioambientales o ecológicos caracterizados por su finalidad extrafiscal que se ampara dentro del párrafo segundo del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (LGT) y es conforme a lo previsto en nuestra Constitución Española (CE) <sup>2</sup>. Hay que partir de la consideración de que un inconveniente fundamental de los tributos ambientales se encuentra en las dificultades que existen para medir su hecho imponible y evaluar el coste de los daños ambientales.

El nivel de poder tributario en que hay que centrarse al tratar los tributos ecológicos o medioambientales <sup>3</sup>, desde la óptica de la determinación objetiva, es el nivel autonómico. Ello a pesar de que la fiscalidad ambiental va mucho más allá de la tributación autonómica ecológica <sup>4</sup>. En lo que concierne a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas (CCAA) en la materia de medio ambiente el marco viene delimitado por los artículos 148.1.9 y 149.1.23 de la CE, a tenor de los cuales le corresponde al Estado como una competencia exclusiva la legislación básica sobre protección del medio ambiente, mientras que para las CCAA quedan relegadas la gestión en materia de protección del medio ambiente y facultades para establecer normas adicionales de protección.

De hecho, los tributos medioambientales autonómicos se han ido incrementando en los últimos años centrándose en el campo de la protección del medio ambiente y el aprovechamiento de los espa-

<sup>1</sup> PITA GRANDAL, A.M.: «Sistema tributario y medio ambiente», en VV.AA.: *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo I, Montevideo, Fundación de cultura universitaria, 1998, pág. 583.

<sup>2</sup> Como precisa BAENA AGUILAR, la creación *ex novo* con finalidad primordialmente ecológica es una opción del legislador tributario plenamente constitucional, aunque deberá respetar determinadas limitaciones («Nuevos impuestos ambientales (I)», *RDFHP*, n.º 241, 1996, págs. 567 y 568). Por lo demás, la reforma fiscal ecológica ha sido calificada como símbolo de la fiscalidad del siglo XXI por PRADOS GARCÍA, E. en su trabajo: «La ecotasa balear: algunas reflexiones para el debate sobre la imposición ambiental», *Impuestos*, Tomo I, 2002, pág. 234.

<sup>3</sup> Una de las pocas normas en que estos tributos aparece con la denominación de «tributos medioambientales» es la Ley vasca 3/1998, de 27 de febrero, en la que se regula la protección del medio ambiente.

<sup>4</sup> Así, por ejemplo, a nivel estatal se aborda el estudio de dos grupos de tributos (los que se refieren al sector hidráulico y los relativos a consumos específicos) sin olvidar las medidas ecológicas que se pueden encontrar en normativas sectoriales o gravámenes recaudatorios en sentido estricto. *Vid.* VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid, Lex Nova, 1999, pág. 21.

cios agrarios. Hoy por hoy constituyen una de las grandes materias que configuran el poder tributario efectivo de las CCAA a partir de las limitaciones que para el mismo se derivan desde la propia Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)<sup>5</sup>. Ello junto con la materia del juego y la referida a las grandes extensiones de tierras improductivas<sup>6</sup>. Recuerdan VILLAR EZCURRA y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que la amplia tributación de estos tributos autonómicos, en algún caso con falta de moderación, autoriza a plantear que los mismos no sirvan al principio de capacidad económica a menos que a este se le dé el significado acomodativo conveniente en atención al supuesto en que nos encontremos<sup>7</sup>. Ello es debido, recordemos una vez más, a que nos enfrentamos a tributos de finalidad extrafiscal.

La determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible, estimación objetiva utilizando la terminología legal, alcanza una proyección importante en determinados impuestos ecológicos autonómicos. Por este motivo, en los siguientes apartados trataremos de llevar a cabo un estudio somero de cómo se proyectan los regímenes de determinación objetiva en los diferentes tributos autonómicos tratando de agrupar, en la medida de lo posible, aquellos tributos en que se encuentra la determinación objetiva en las diferentes CCAA y que presenten en común, precisamente, esas fórmulas objetivas de determinación. Así, haremos una referencia singular a la determinación objetiva que en ellos se ampara.

La determinación objetiva se extiende esencialmente a dos grupos de tributos ecológicos autonómicos en la actualidad:

- 1.º De una parte, ciertos impuestos autonómicos sobre las emisiones de gases a la atmósfera.
- 2.º Y, de otra parte, los conocidos como cánones de saneamiento.

La calificación como verdaderos impuestos medioambientales o ecológicos de buena parte de estos tributos puede ponerse en tela de juicio a partir de su configuración vigente. En particular, las críticas se vuelven más que fundadas en los cánones de saneamiento. Nuestra opción metodológica pasa por considerar la fiscalidad ecológica en sentido amplio, como aquellos tributos que se vinculan, de algún modo, a la protección del medio ambiente. Con la puntualización de nuestras reservas en relación con la calificación como verdaderos tributos medioambientales de parte de los impuestos que

<sup>5</sup> Como expresan MAGADÁN DÍAZ y RIVAS GARCÍA, «... los tributos medioambientales abren nuevas vías de financiación para las haciendas autonómicas, apoyados en un sistema que no responde a los principios de legalidad, capacidad y seguridad, con el cual se aumenta disimuladamente la presión fiscal y los contribuyentes soportan mejor los tributos. Así, nos encontramos ante un sistema de tributación anestésico...» («Los tributos medioambientales en el marco de la financiación autonómica», *Impuestos*, Tomo II, 1997, pág. 1.345). Con relación a los tributos autonómicos sobre las emisiones contaminantes, ADAME MARTÍNEZ recuerda que la imposición sobre vehículos no agota la esfera de actuación de las CCAA en materia de protección de la atmósfera y los entes territoriales pueden crear otros tributos con esta finalidad (*Los tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Granada, Comares, 1996, pág. 645).

<sup>6</sup> *Vid.* VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: «Reflexiones sobre los impuestos propios de las CCAA», *Palau* 14, n.º 23, 1994, pág. 7. Como ha expresado BAENA AGUILAR: «[E]l "efecto expulsión" del art. 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas sobre las posibilidades de imposición propia de las Comunidades Autónomas hacia hechos imposables ha constituido, sin duda, un campo abonado para la extrafiscalidad de los impuestos regionales» («Nuevos impuestos...», *ob. cit.*, pág. 573).

<sup>7</sup> «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», *RCyT*. CEF, n.ºs 197-198, 1999, pág. 56.

en este apartado abordamos. Nuestro legislador los ha conceptualizado como tales y en esto seguimos la opción legislativa, con independencia de que se hagan unos mínimos esfuerzos, dado el objeto de este trabajo, a declarar la verdadera naturaleza impositiva de las figuras tributarias correspondientes.

## II. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN LOS IMPUESTOS SOBRE EMISIONES DE GASES A LA ATMÓSFERA <sup>8</sup>

### 1. Cuestiones generales

Los impuestos ecológicos que han establecido las diferentes CCAA para gravar la emisión de determinados gases a la atmósfera constituyen uno de los ejemplos más paradigmáticos en que, no pocas veces, encontramos referida la determinación objetiva al lado de la determinación directa como régimen para determinar la base del impuesto <sup>9</sup>. Hay que considerar que, entre los impuestos sobre emisiones <sup>10</sup>, son los que se refieren a sustancias atmosféricas contaminantes los que más han proliferado para llevar a cabo una medición del daño ambiental realizado. En este sentido, podemos resaltar cuatro impuestos sobre emisiones atmosféricas en los que se han establecido regímenes de determinación objetiva. Son los impuestos sobre emisiones de: Galicia, Castilla-La Mancha, Andalucía y Aragón <sup>11</sup>.

Existen otras CCAA con impuestos sobre emisiones de gases en que, sin embargo, únicamente se contempla como régimen de determinación de la base imponible la determinación directa (y la indirecta en caso de que se entienda como tal). Así ocurre, por ejemplo, en el impuesto murciano sobre emisiones atmosféricas.

En lo que respecta a estos impuestos sobre emisiones atmosféricas, es importante tener en cuenta que, con carácter general, buena parte de estos tributos han tenido una mayor eficacia recaudatoria que ambiental y ello debido a su discutible configuración. Si, con carácter general, se puede afirmar que en los impuestos ambientales la mayor dificultad deriva de la medición del coste de la

<sup>8</sup> Como una opción a tener en cuenta en la imposición sobre la emisión de sustancias contaminantes, ADAME MARTÍNEZ ha mencionado la posibilidad de que los tributos autonómicos que se puedan crear para gravar tales emisiones podrían adoptar la forma de impuestos o tasas proporcionales a las emisiones contaminantes a la atmósfera, al estilo de la derogada tasa francesa (*Taxe sur les rejets de substances polluantes dans l'atmosphère*) que se introdujo en el año 1985 por el Decreto 85-582, de 7 de junio, y se modificaría con posterioridad a través del Decreto 90-389, de 11 de mayo. *Vid. Los tributos propios...*, ob. cit., págs. 646-649.

<sup>9</sup> En esta materia hay que tener en cuenta ciertas iniciativas comunitarias como la propuesta de Directiva del Consejo de 30 de junio de 1992 acerca del impuesto sobre el dióxido de carbono y la energía y la Reforma de 10 de mayo de 1995 que no han alcanzado su objetivo todavía en el seno de la Unión. Asimismo, se coincide al afirmar un estado de opinión a favor del establecimiento de un impuesto sobre las emisiones de carbono y la energía procedente del carbón y del petróleo en el ámbito de la OCDE. *Vid. BAENA AGUILAR, Á.: «Nuevos impuestos...»*, ob. cit., págs. 570-572.

<sup>10</sup> Hay que recordar que la protección de la atmósfera puede instrumentarse esencialmente a través de tributos sobre las emisiones o bien sobre los productos susceptibles de provocarlas (HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pág. 284).

<sup>11</sup> En este ámbito hay que coincidir en que, de acuerdo con la concepción tradicional del dominio lógico, parece correcta la opción que ha descartado el establecimiento de una tasa por aprovechamiento especial del dominio público atmosférico, en favor del impuesto como categoría tributaria (HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho...*, ob. cit., pág. 88).

reparación del medio, en los impuestos sobre emisiones atmosféricas este escollo es especialmente relevante. De ahí que sea precisa la consecución de un equilibrio entre la carga impositiva y el coste que implique para las empresas la reducción de emisiones.

## 2. El ICA gallego

El primer impuesto sobre emisiones en el que se estableció un régimen de determinación objetiva fue el Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica (ICA), creado por la Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre. El hecho imponible de este impuesto viene constituido por la emisión de determinadas sustancias contaminantes a la atmósfera, a saber:

- 1.º Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre.
- 2.º Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno <sup>12</sup>.

A la medida de esta emisión de sustancias se refiere la base imponible, constituida por la suma de las cantidades emitidas por un mismo foco emisor <sup>13</sup>. En general, en los impuestos sobre emisiones atmosféricas se puede coincidir en que «la base imponible debe tener en cuenta magnitudes ecológicas y, concretamente, unidades de contaminación, de modo que la reducción del daño ambiental por el sujeto pasivo redunde en una disminución de su carga tributaria» <sup>14</sup>. En este sentido, BUÑUEL GARCÍA ha indicado que la emisión de contaminación constituye la elección más eficiente de la base imponible en los tributos ecológicos, ya que es lo que se trata de disminuir, por lo que sería al gravarla cuando se crearían unos mayores incentivos para reducir las emisiones por todos los medios posibles <sup>15</sup>. Si bien es cierto que a menudo se tienen que elegir bases imponibles diferentes en atención a dificultades técnicas y, esencialmente, de gestión o aplicación de los tributos <sup>16</sup>.

El artículo 10.1 b) de la LICA habilita una posible utilización de la determinación objetiva en el impuesto deduciendo la cantidad de contaminantes emitida de indicadores objetivos vinculados a la actividad o proceso de producción de que se trate <sup>17</sup>. No obstante, se ha dejado en manos de un Decre-

<sup>12</sup> Artículos 6 de la LICA y 5.1 del RICA.

<sup>13</sup> Artículos 8 de la LICA y 7 del RICA.

<sup>14</sup> Vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: «La configuración...», ob. cit., págs. 319 y 320.

<sup>15</sup> BUÑUEL GARCÍA, M.: «Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible» en BUÑUEL GARCÍA, M. (dir.): *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Madrid, Civitas, 2004, pág. 57.

<sup>16</sup> *Ibidem*, 57 y 58.

<sup>17</sup> Nuestra doctrina ha cuestionado la constitucionalidad del impuesto gallego a partir del gravamen indiscriminado de las emisiones lícitas o ilícitas y lesión del principio de capacidad económica con relación a las emisiones ilícitas, respecto de las cuales el impuesto resultaría una medida innecesaria. Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho...*, ob. cit., pág. 286. Con carácter general, el TSJ de Galicia ha reiterado en diversos pronunciamientos la facultad de la Comunidad Autónoma gallega para establecer este tributo y su no conculcación de los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica [véanse las SSTSJ de Galicia de 29 de enero de 2004, de 28 de noviembre de 2004, de 27 de junio de 2003, de 14 de abril de 2003, de 18 de marzo de 2003, de 24 de febrero de 2003, de 8 de octubre de 2002, de 15 de julio de 2002, de 22 de marzo de 2002 y de 3 de julio de 2001 (JUR 2004\174907, JUR 2004\174910, JT 2004\569, JT 2004\379, JT 2003\1549, JT 2003\1532, JUR 2003\195817, JT 2003\849, JT 2002\1838, JT 2002\1499 y JT 2001\1969, respectivamente)].

to de la Xunta el establecimiento de los supuestos en que sea de aplicación el régimen de determinación objetiva, los índices o módulos a utilizar en cada caso así como su valoración (Decreto 29/2000, de 20 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica).

El sistema de determinación objetiva se prevé para el caso de que el sujeto pasivo no tenga aparatos de medida o al menos el 80 por 100 de los combustibles utilizados sean fluidos<sup>18</sup>. Así, en lo que concierne a una de las características generales del régimen, la determinación objetiva se mantiene, acorde con la LGT, como un régimen voluntario<sup>19</sup>. Hay que entenderlo voluntario en la medida en que el contribuyente puede optar por el régimen de determinación directa, aunque es cierto que para ello deberá asumir el coste de los aparatos de medición<sup>20</sup>. En el Decreto 29/2000 se prevén dos fórmulas diferenciadas de estimación: una prevista para los óxidos de azufre y otra para los óxidos de nitrógeno<sup>21</sup>.

No se llega a entender por qué el régimen de determinación objetiva ve limitado el ámbito subjetivo reglamentariamente tal y como se establece en el Decreto gallego. Así, van a quedar excluidas del régimen las empresas emisoras que utilicen en una cantidad relevante (a partir del 20%) combustibles sólidos para la producción de energía.

A tal efecto, conviene tener presente que en nuestra CA estas empresas son la mayoría de las que tributan en concepto de ICA<sup>22</sup>, motivo por lo que el ámbito de aplicación del régimen queda bastante limitado. Es cierto que la mayoría de estas empresas cuentan con aparatos que permiten la medición directa de las emisiones y, por tanto, la tributación que van a llevar a cabo sigue la determinación directa. Ello no debe ocultar los problemas de deslegalización que se presentan en la regulación gallega y que por vía reglamentaria se haya limitado el ámbito de aplicación del régimen<sup>23</sup>.

<sup>18</sup> Téngase presente que son sujetos pasivos del impuesto, como contribuyentes, las personas o entidades que sean titulares de las instalaciones o actividades que emitan las sustancias contaminantes objeto de imposición (arts. 7 LICA y 6 RICA).

<sup>19</sup> ROZAS VALDÉS, VÁZQUEZ COBOS, APARICIO PÉREZ y ÁLVAREZ han apuntado que en línea de principio y de forma implícita la regulación gallega supone que el contribuyente puede optar por la determinación directa u objetiva, instalando o no sistemas de medición [«Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos» en HERRERA MOLINA, P.M. (dir.): *Tributos locales y autonómicos*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 550].

<sup>20</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho...*, ob. cit., pág. 285.

<sup>21</sup> BAENA AGUILAR considera que, respecto a la determinación objetiva, resulta censurable la deslegalización contraria al principio de reserva de ley que realiza el artículo 10.2 en favor del decreto para la fijación de los índices o los módulos, en línea con lo previsto en la LIRPF y LIVA («Nuevos impuestos...»), ob. cit., pág. 581).

<sup>22</sup> Por otra parte, hay que tener en cuenta que el inicial establecimiento de un mínimo exento en una cantidad elevada –de mil toneladas de contaminación– conllevaba que solo afectase el ICA a sujetos muy señalados, a pesar de que *a priori* podría ser contribuyente cualquier sujeto contaminante. En concreto hace unos años se citaban como entidades afectadas a: Endesa, Unión Fenosa, Repsol Petróleo, Aluminio español, Aluminio España y Encesa (CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P.M.: «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España» en: *Tributación medioambiental...*, ob. cit., pág. 192). VAQUERA GARCÍA sostuvo que es necesario que los tributos sobre la contaminación atmosférica tengan un mínimo exento que no sea demasiado reducido –lo que llevaría a un exceso de declaraciones y coste administrativo excesivo ante la escasa recaudación a que darían lugar– ni demasiado elevado porque se constreñirían los sujetos pasivos a unos pocos, como sucede actualmente en Galicia («La fiscalidad ambiental: Algunas reflexiones actuales», *NF*, n.º 3, 2006, pág. 34). A esta idea ha parecido responder la nueva configuración del mínimo exento en el artículo 12 de la LICA (100 toneladas), en virtud de la reforma operada por la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009.

<sup>23</sup> Ha señalado GONZÁLEZ MÉNDEZ que: «... La Administración gallega no debería elaborar una normativa con un destinatario concreto, a pesar de que se quiera regular una realidad empresarial muy determinada, porque se resienten el fundamento y la estructura general del impuesto». Véase: «La configuración...», ob. cit., pág. 327.

Tampoco acabamos de comprender muy bien algunas argumentaciones que ha realizado nuestro Tribunal Supremo (TS) cuando ha considerado que realmente la determinación objetiva referida como tal en la normativa gallega es un régimen de determinación directa. En este sentido, la STS de 13 de marzo de 2007 ha señalado que: «(...) pese a que la Ley habla de estimación objetiva, a la vista del contenido de los artículos octavo y noveno del Decreto más bien puede hablarse de un modo principal de estimación directa determinación de la base imponible regulado en el artículo octavo; y, en segundo término, otro modo supletorio, también de estimación directa establecido en el artículo noveno, pues la diferencia entre uno y otro método parece radicar más que en el modo de medición de la base imponible en los aparatos medidores»<sup>24</sup>. Parece deducirse que el Tribunal entiende que el régimen de determinación objetiva es de determinación directa realmente, por cuanto su diferencia solo estriba en la ausencia de aparatos medidores. A nuestro modo de ver sin embargo, el régimen debe ser calificado como determinación objetiva por cuanto se acude a unos signos, índices o módulos para medir la contaminación, por lo que existe una diferencia clara a la hora de medir la contaminación motivada, eso sí, porque no existe un soporte técnico que permita una determinación directa.

Una de las especialidades del impuesto gallego es que la determinación objetiva tiene como finalidad la medición de la base imponible del mismo pero con carácter mensual. Ello es conforme a la gestión tributaria del tributo en donde es precisa la presentación mensual de una declaración-liquidación en un modelo aprobado a los efectos<sup>25</sup>.

Para la determinación de la base imponible se establecen fórmulas matemáticas que pese a que puedan parecer complicadas en una primera vista, hay que considerar que contribuyen a la simplificación tributaria. En última instancia se reduce la determinación de la base a una simple operación matemática evitándose, una vez más, incidir en costes fiscales indirectos como consecuencia de la exigencia del tributo (véase la necesidad de establecimiento de sistemas de medida de las cantidades de sustancias emitidas que se requiere en la determinación directa<sup>26</sup>). Estas fórmulas son coherentes con el objetivo que se persigue a través del impuesto medioambiental. Además, son muy similares, aunque simplificadas en algún aspecto, a las que se habían recomendado en el programa europeo CORINAIR<sup>27</sup>. La simplificación tributaria en los tributos medioambientales ha sido considerada por la doctrina científica como una de las causas que pueden desvirtuar el fin medioambiental<sup>28</sup>. Es un argumento que no es válido con relación al impuesto gallego, a pesar de que en líneas generales debería tenerse en cuenta.

<sup>24</sup> Véase el FJ 7.º de la STS de 13 de marzo de 2007.

<sup>25</sup> En particular la declaración-liquidación se tiene que presentar a la Consejería de Economía y Hacienda correspondiente a la situación geográfica del foco emisor (art. 13 del RICA). Ello con independencia de la declaración-resumen anual que se tiene que presentar en el mes de marzo de cada año, asimismo, a través de un modelo que se ha aprobado al efecto (art. 14 del RICA).

<sup>26</sup> Véanse el artículo 10.1 a) de la LICA y artículo 8 del RICA.

<sup>27</sup> En esta línea de argumentación, GONZÁLEZ MÉNDEZ ha considerado que se trata de una formulación lógica y que la configuración y determinación de la base imponible del ICA, en la medida en que cumple con las exigencias de los principios de justicia tributaria, la finalidad de mejora medioambiental y la técnica jurídica puede constituir un modelo a seguir por otras Administraciones que persigan un objetivo de calidad atmosférica en atención a sus circunstancias particulares («La configuración...», ob. cit., pág. 327).

<sup>28</sup> En este sentido, CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA han indicado que, en especial en los impuestos sobre productos, la simplificación propia de los tributos medioambientales puede llegar a desvirtuar su fin medioambiental («Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario» en *Tributación medioambiental...*, ob. cit., págs. 90-92 y 135).

Por lo demás, estimamos que la técnica que ha aplicado el legislador gallego es bastante criticable. Se han dejado en manos del desarrollo reglamentario determinados aspectos fundamentales del régimen de determinación objetiva como sería su ámbito o, de otro modo, los sujetos que pueden tener acceso a él. Nos situamos ante un posible conflicto como quiera que en la remisión reglamentaria pudiera incurrirse en una deslegalización de aspectos esenciales que fuese en contra de las exigencias del principio de reserva de ley. Siguiendo las enseñanzas del profesor FERREIRO, debemos considerar que la técnica jurídica se utilizará en modo y dirección contrarios a los principios constitucionales cuando se conceden al reglamento determinados campos que están reservados a la ley. Desde la perspectiva de la determinación objetiva ello ocurriría en los casos en que existe una mera calificación del régimen como procedimiento y se dejan en manos de la Administración la fijación de los elementos y sujetos que pueden o deben estar sometidos a la misma <sup>29</sup>.

### 3. El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera

En la CA andaluz la normativa que hemos de tener en cuenta en lo que se refiere a la fiscalidad ambiental desde la perspectiva de la determinación objetiva se refiere al impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera donde hemos de tener presentes fundamentalmente:

- 1.º La Ley autonómica 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. En esta norma su artículo 29 prevé un régimen de determinación objetiva de la base imponible en el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera que, precisamente, sería creado por este texto legal.
- 2.º El Decreto 503/2004, de 13 de octubre, en el que se regulan determinados aspectos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales.

El hecho imponible del impuesto andaluz es más amplio, con la idónea finalidad de protección del medio ambiente, de modo que no solo se gravan las emisiones de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre (o compuestos oxigenados del nitrógeno o azufre), sino también las de dióxido de carbono <sup>30</sup>. Si bien, con relación a las emisiones de dióxido de carbono se prevé que no estarán sujetas las emisiones procedentes de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, así como las realizadas desde las instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa <sup>31</sup>.

<sup>29</sup> «Derecho Tributario y orden democrático» en: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998, pág. 304.

<sup>30</sup> Se ha seguido aquí la opción de otros países europeos como Finlandia, Dinamarca, Holanda, Suiza, Suecia y Noruega. Aunque llama la atención que, como recuerda GALÁN SÁNCHEZ, el CO<sub>2</sub> es una sustancia que no forma parte de las que se encuentran en la lista de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación («El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático», *NUE*, n.º 261, 2003, pág. 27).

<sup>31</sup> Artículo 24 b) de la Ley autonómica andaluz 18/2003 cuya redacción se debe a la Ley de la CA de Andalucía 3/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. En desarrollo de las emisiones gravadas por

En los regímenes de determinación de la base imponible, la ley también prevé una estimación simplificada de carácter opcional, junto a la determinación directa genérica <sup>32</sup>, para los supuestos en que, no siendo preceptivo, los sujetos pasivos incorporan monitores para la medición en continuo de las sustancias emitidas y medidores de caudal (art. 28.1 de la ley andaluza) <sup>33</sup>. La norma indica que la determinación de la cantidad emitida de cada sustancia mediante los registros en continuo del caudal y concentración solo será posible cuando la captura de los datos válidos sea superior al 75 por 100 de los correspondientes a cada trimestre natural. Además el sujeto pasivo podrá determinar la cantidad emitida de una sustancia a partir de la relación entre la concentración registrada en continuo de la misma y la de otra sustancia de la que se conozca la cantidad total emitida, siempre que la captura de datos válidos simultáneos de ambas sustancias sea superior al 50 por 100 de los correspondientes a cada trimestre natural (art. 28.2 y 3 de la ley andaluza). Hay que reseñar que nos encontramos ante un régimen de determinación directa simplificada y no un verdadero régimen de determinación objetiva.

La especialidad de la determinación objetiva en el impuesto andaluz sobre la emisión de gases a la atmósfera es que se presenta como un régimen subsidiario de la determinación directa. Ahora bien, hay que entender que esa determinación objetiva es, realmente, una opción para los sujetos pasivos del impuesto, de modo que se respete lo previsto en la LGT y su previsión de subsidiariedad únicamente en relación con la estimación indirecta. Eso sí, la puntualización consiste en que la opción se refiere a aquellos sujetos pasivos del impuesto para los que no sea preceptivo la incorporación de monitores para la medición de la cantidad de sustancias emitidas y, no obstante, los hayan incorporado.

Es una voluntariedad del régimen, si bien restringida para ciertos supuestos. La prevención alcanza justificación porque para determinados sujetos pasivos, dada la cantidad de sustancias contaminantes que pueden emitir, lo idóneo parece que es únicamente posibilitar una determinación directa de sus bases imponibles.

Al igual que ocurre en el ICA, en el impuesto andaluz sobre emisiones de gases a la atmósfera se establece una ecuación para la determinación objetiva de la base imponible del impuesto. En particular la cantidad emitida de sustancia se calcula a partir de unos coeficientes que se denominan «factores de emisión». Pues bien, esos factores constituyen las «magnitudes» que todo régimen de determinación objetiva debe incluir como medios para la concreción de la base tributaria. El régimen andaluz se basa en varios parámetros que hacen referencia al grado de actividad de las instalaciones teniendo en cuenta el tipo de actividad y la efectividad de los equipos depuradores de las sustancias contaminantes objeto de imposición.

Finalmente, como destaca RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, la dualidad de regímenes de determinación de la base imponible hace que podamos distinguir entre tres tipos de obligaciones formales: las comu-

---

el impuesto andaluz, puede verse más extensamente CASANA MERINO, F.: «El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación», *NUE*, n.º 261, 2006, págs. 3-8 y YÁBAR STERLING, A.: «El impuesto andaluz sobre emisiones atmosféricas y el sometimiento de las emisiones de CO<sub>2</sub>, en Andalucía, al mercado europeo de derechos de emisión», *NUE*, n.º 261, págs. 86-90.

<sup>32</sup> La determinación directa se prevé para los supuestos en que las instalaciones industriales vienen obligadas por la normativa vigente a incorporar los monitores y medidores anteriormente aludidos.

<sup>33</sup> «La fiscalidad...», ob. cit., pág. 230.

nes, las específicas de la determinación directa y las propias de la objetiva. Con relación a la determinación objetiva, la aplicación de la ecuación de cálculo establecida en la normativa exige la verificación de algunos componentes de la misma, lo que puede dar lugar a la obligación de cumplir ciertas obligaciones formales <sup>34</sup>.

#### 4. El impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente

En la CA de Castilla-La Mancha, a similitud de lo que ocurre en Galicia, el impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente grava las actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de nitrógeno o de azufre, o cualquier compuesto oxigenado ya sea del azufre o del nitrógeno <sup>35</sup>.

Inicialmente, en la regulación de este impuesto se preveían como regímenes de determinación de la base imponible la determinación directa y la indirecta. La determinación directa para los casos en que los focos emisores disponían de sistemas de medida y registro de las sustancias contaminantes objeto de gravamen con la condición de que los sistemas estuvieran conectados con los centros de control que se gestionan por la Junta de Comunidades [art. 5.2 a) de la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, por la que se regula el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente]. De otra parte, la determinación «indirecta» se preveía para los demás supuestos, es decir, cuando no se dispusiese de tales sistemas de medida y registro.

En la que se denominaba determinación indirecta se establecía que en los supuestos en que procediese tal régimen la base imponible se determinaría, de manera indirecta, por las cantidades emitidas por hora que resultasen de la última medición oficial realizada por un organismo de control autorizado. Ello con la prevención de que para el cálculo de las cantidades emitidas en el periodo de imposición se consideraría que el tiempo de emisión es de seis mil horas en el año natural [art. 5.2 b) de la Ley 11/2000]. Así, la denominada determinación indirecta en realidad escondía detrás de sí un verdadero régimen de determinación objetiva. En esta línea, HERRERA MOLINA y CHICO DE LA CÁMARA sostuvieron que la ley castellano-manchega reconocía dos métodos para la determinación de la base imponible: la determinación directa y la objetiva y que, tal vez hubiera sido deseable que la norma hubiese empleado el término «determinación objetiva» <sup>36</sup>.

La defectuosa terminología empleada fue, por suerte, modificada a través de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas de Determinados Hidrocarburos. La regulación anterior prácticamente se había limitado a la previsión del régimen y del tiempo de emisión a consi-

<sup>34</sup> «La gestión de los impuestos ecológicos andaluces», *NUE*, n.º 261, 2006, pág. 63. En particular, debe destacarse la obligación de cuantificar el parámetro B, que define el grado de actividad, en las condiciones delimitadas en la normativa andaluza.

<sup>35</sup> Del mismo modo, el impuesto manchego grava la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos (véase el art. 2 de la Ley 11/2000).

<sup>36</sup> HERRERA MOLINA, P.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La fiscalidad...», ob. cit., pág. 200.

derar en el impuesto. Con relación a este último la nueva normativa lo elevó de seis mil a ocho mil horas, estableciéndose que esta duración podrá ser reducida a cuatro mil horas en el caso de averías que impliquen una suspensión de la actividad de la instalación por un periodo superior a seis meses continuados, siempre que dicho periodo de inactividad se certifique por los órganos competentes en materia de medio ambiente de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha<sup>37</sup>. Ahora la propia norma legal establece una norma especial de cierre para la determinación objetiva, de modo que cuando por imposibilidad técnica<sup>38</sup>, la medición realizada por el organismo de control autorizado no contenga los datos de emisión de algún foco, la parte de la base imponible correspondiente al mismo se determinará de acuerdo con la normativa específica sobre prevención y control de la contaminación atmosférica<sup>39</sup>.

El legislador ha sido consciente de la incorrección en que había incurrido la normativa anterior. Así, en los momentos actuales se observa claramente la distinción entre el régimen de determinación objetiva e indirecta, ya que la norma establece que la estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la LGT.

El desarrollo reglamentario del régimen de determinación objetiva del impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente se había llevado a cabo a través del Decreto 169/2001, de 24 de julio, donde se concretan las normas para la determinación de la base imponible. Su normativa fue integrada en la Ley 16/2005 a partir de la que podemos extraer las siguientes conclusiones:

- 1.<sup>a</sup> La base imponible de la instalación será la suma de las cantidades de compuestos oxigenados de azufre y de nitrógeno emitidas por todos sus focos emisores.
- 2.<sup>a</sup> Para el cálculo de tales cantidades se ha de multiplicar, para cada foco emisor, la suma de las concentraciones horarias de los compuestos citados, por el caudal de gases emitidos y por 8.000 horas. El resultado se expresará en toneladas métricas equivalentes de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno.
- 3.<sup>a</sup> Para la determinación de la base imponible se utilizarán los datos de la última medición oficial realizada por un organismo de control autorizado respecto de la fecha de devengo del impuesto, con independencia de que dicha medición se haya realizado en el periodo impositivo o en ejercicios anteriores.

<sup>37</sup> Véase el artículo 7.3 de la Ley 16/2005.

<sup>38</sup> Se ha indicado que «no es conveniente dejar al agente que contamina el establecimiento de sistemas de medida y registro de información, sino que debe imponerse el establecimiento de este tipo de mecanismos de control como una *condictio sine qua non* para posibilitar el acto mismo de la contaminación» (Secretaría General de Hacienda de Andalucía: «Comentarios al impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente», *Alcabala*, n.º 27, 2001, pág. 92).

<sup>39</sup> Esta norma contenida en el artículo 7.3 de la Ley 16/2005 ha trasladado, parcialmente, el contenido del artículo 3.2 del Decreto 169/2001, de 24 de julio, donde ya se disponía que cuando por imposibilidad técnica, la medición realizada por el organismo de control autorizado no contuviese los datos de emisión de algún foco, la parte de la base imponible correspondiente al mismo se determinará por medio de balances estequiométricos establecidos de acuerdo con la normativa específica sobre prevención y control de la contaminación atmosférica.

- 4.<sup>a</sup> Cuando por imposibilidad técnica, la medición realizada por el organismo de control autorizado no contenga los datos de emisión de algún foco, la parte de la base imponible correspondiente al mismo se determinará de acuerdo con la normativa específica sobre prevención y control de la contaminación atmosférica.

La regulación descrita puede llevar a cuestionar si la presunción *iuris et de iure* que se establece en la determinación objetiva en la ley manchega respeta el principio de proporcionalidad<sup>40</sup>. El régimen se establece para todos los supuestos en que no proceda la determinación directa y ello porque la determinación objetiva encuentra justificación en unos completos estudios estadísticos y económicos que constituyen la base del régimen. Con anterioridad al 2005, la disposición adicional de la Ley 11/2000 permitía solicitar a los sujetos pasivos, durante el periodo impositivo, la realización de una nueva inspección oficial por un organismo de control autorizado, adicional a las obligatorias, cuando por los cambios tecnológicos realizados en la instalación les interesase que se lleve a cabo una nueva medición. Esta previsión de que se llevase a cabo la medición de emisiones por la Administración a solicitud del interesado ha desaparecido en la Ley 16/2005. Aunque ello no supone necesariamente, para todos los supuestos, una quiebra del principio de proporcionalidad pues hay que considerar las distorsiones que se pueden provocar en los casos en los que la última medición se ha realizado hace bastante tiempo y la emisión se haya reducido considerablemente<sup>41</sup>.

## 5. El impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera

### 5.1. La creación del impuesto y la regulación de los criterios de aplicación de la determinación objetiva

Aragón, siguiendo el ejemplo de las CCAA a las que hemos hecho referencia anteriormente, creó el «impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera» por virtud de la Ley aragonesa 13/2005, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios. En realidad, esta norma dio entrada en el ordenamiento aragonés a los tributos medioambientales.

El tributo tiene como objeto gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que producen graves situaciones de contaminación atmosférica, como consecuencia de su incidencia negativa en el medio natural, humano, animal y vegetal de la Comunidad Autónoma. El hecho imponible se refiere al daño medioambiental causado por la emisión a la atmósfera de las sustancias más contaminantes que se encuentren clasificadas como tales

<sup>40</sup> Con relación al principio de proporcionalidad y las presunciones en materia tributaria a partir de la jurisprudencia del TJCE, véase PISTONE, P.: «Presunzioni assolute, discrezionalità e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia», *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 5, 1998, págs. 103-114.

<sup>41</sup> Precisamente había sido esta la motivación de que la anterior regulación contemplada en la ley manchega estableciese la posibilidad de la medición de las emisiones por parte de la Administración cuando lo solicitaba el interesado cuando le interesaba por los cambios tecnológicos realizados. Véase ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «El impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en el marco de la financiación autonómica», *Justicia administrativa-Revista de Derecho Administrativo*, n.º 13, 2001, pág. 44.

por la legislación sobre protección atmosférica. En concreto se grava la emisión de las mismas sustancias gravadas en el impuesto andaluz sobre emisiones de gases a la atmósfera, es decir, compuestos oxigenados de azufre o nitrógeno y dióxido de carbono <sup>42</sup>. Los sujetos pasivos del impuesto serán los titulares de las actividades que causan el daño medioambiental, y las instalaciones en que se desarrollan estas actividades, principalmente de carácter industrial o energético, tendrán la consideración de focos emisores de sustancias contaminantes a la atmósfera <sup>43</sup>.

La base imponible está constituida por las cantidades emitidas a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes por una misma instalación o foco emisor durante el periodo impositivo correspondiente. Para la medición de estas cantidades se vuelve a establecer un régimen de determinación objetiva donde la norma legal se limita a prever los criterios básicos para su aplicación. Así, la ley aragonesa trató de descifrar los elementos esenciales del régimen de determinación objetiva en vía legal, a saber:

- Estableciendo la voluntariedad del régimen cuantificador de conformidad con la previsión general acogida en nuestra LGT.
- Con una remisión expresa al desarrollo reglamentario de la configuración de los índices como medios de determinación de la base imponible dentro del régimen de determinación objetiva. No obstante, la ley aragonesa establece a título de ejemplo algunos de los índices a que se podrá acudir. En particular, se mencionan el contenido potencial de efecto contaminante o daño medioambiental del combustible o materiales empleados como el derivado de los elementos resultantes de los procesos productivos y del grado de actividad de la instalación.
- Y requiriendo que se tomase en cuenta el carácter y finalidad extrafiscal implícita en el impuesto para la configuración de los índices.

## 5.2. La modificación de la normativa inicial y el desarrollo reglamentario

La Ley aragonesa 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad de Aragón modificó parcialmente la anterior Ley 13/2005 para, de algún modo, habilitar nuevas posibilidades en la configuración de un régimen de determinación objetiva con relación al impuesto sobre el daño ambiental causado por la emisión de gases a la atmósfera. Esta ley seguía refiriéndose al

<sup>42</sup> Respecto a las emisiones de dióxido de carbono se repiten parte de los supuestos de no sujeción contenidos en el impuesto andaluz sobre emisiones de gases a la atmósfera, declarándose no sujetas las emisiones de CO<sub>2</sub> procedentes de la combustión de biomasa, biocombustible o biocombustible, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa. Sin embargo, a diferencia de la normativa andaluza, hay que considerar sujetas las emisiones de dióxido de carbono, aunque procedan de vertederos, que reciban más de 10 toneladas por día o que tengan una capacidad total de más de 25.000 toneladas, con exclusión de los vertederos de residuos inertes o de las instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos que dispongan de más de 40.000 emplazamientos si se trata de gallinas ponedoras o del número equivalente para otras orientaciones productivas de aves, 2.000 emplazamientos para cerdos de cría (de más de 30 kg) o 750 emplazamientos para cerdas.

<sup>43</sup> Véase la exposición de motivos de la Ley aragonesa 13/2005.

impuesto sobre el daño ambiental causado sobre la emisión de gases a la atmósfera. Parece obvio que esta fue una incorrección en la que ha incurrido el legislador y, como es lógico, la norma debería hacer referencia al impuesto sobre el daño ambiental causado «por» la emisión de gases a la atmósfera como de hecho así lo hace a lo largo del resto de su articulado. Pues bien la Ley 19/2006 abrió la posibilidad de que, dentro de los criterios para la aplicación del régimen, se pueda utilizar «el método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible aplicando métodos normalizados o aceptados por el órgano medioambiental competente para la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero o para la declaración de las emisiones sujetas a la realización del Inventario Europeo de Emisiones Contaminantes»<sup>44</sup>. De este tenor literal, colegimos que normativamente se podrían establecer regímenes de determinación objetiva que traigan causa en «métodos objetivos» aceptados por los órganos administrativos a que el precepto hace referencia. Pero en todo caso, nos parece necesario que los concretos métodos que se vayan a aplicar se lleven a la norma.

Este añadido trae su causa en la normativa europea que se ha establecido con relación a las emisiones de gases invernadero. En este sentido conviene mencionar, para las emisiones de compuestos oxigenados y nitrógeno, la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, posteriormente modificada por la Directiva 2004/101/CE, que establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad, para fomentar la reducción eficaz y eficiente de las emisiones de estos gases y así ayudar a cumplir con los compromisos del Protocolo de Kyoto y la Decisión 2004/156/CE de la Comisión, de 29 de enero de 2004, que determina las directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero exigidos por la Directiva 2003/87/CE. La transposición de las Directivas 2003/87/CE y 2004/101/CE al ordenamiento jurídico español se ha realizado, en su mayor parte, a través de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. De otra parte, para las emisiones de dióxido de carbono, conviene tener en cuenta la Directiva 96/61/CEE, del Consejo, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación por la que el órgano autonómico competente debe presentar una declaración de las emisiones sujetas a la realización del Inventario Europeo de Emisiones Contaminantes (EPER)<sup>45</sup>.

El Decreto del Gobierno de Aragón 1/2007, de 16 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005 acogió la aplicación de estos regímenes de determinación objetiva mencionados con el fin de «evitar duplicidades en los costosos sistemas de emisión de sustancias contaminantes». Los artículos 20 a 22 de este Decreto establecieron el desarrollo reglamentario del régimen de determinación objetiva. De este desarrollo reglamentario destacamos las siguientes características:

- 1.<sup>a</sup> El régimen puede utilizarse voluntariamente en los supuestos en los que los focos emisores no disponen de los sistemas autorizados, costosos sistemas recordemos, de medición continua de emisiones. Antes del 30 de abril del año natural correspondiente debe presentarse

<sup>44</sup> Artículo 19 de la Ley aragonesa 19/2006 por el que se modifica el artículo 39.2 de la Ley aragonesa 13/2005.

<sup>45</sup> Véanse los artículos 21 y 22 del Decreto 1/2007 del Gobierno de Aragón, de 16 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los Impuestos Medioambientales.

la correspondiente opción por el régimen o, en caso de inicio de actividad, la opción se tiene que efectuar en el momento en que se presenta la declaración censal del alta. La opción tiene un periodo mínimo de dos años lo que seguramente se justifique en razones de gestión del impuesto y, transcurrido ese plazo, se entiende prorrogada tácitamente para cada uno de los ejercicios siguientes salvo revocación. La incorporación de los sistemas de medición autorizados es una posible causa de exclusión del régimen.

- 2.<sup>a</sup> Para el establecimiento de los índices se utilizarán métodos normalizados de la normativa comunitaria arriba mencionada. Además, para las emisiones de CO<sub>2</sub> se utilizarán las metodologías establecidas en los «Principios del seguimiento y notificación de emisiones» de la Ley estatal 1/2005 (anexo III) y los métodos normalizados de la normativa comunitaria arriba mencionada. De todos modos se dejaba en manos de una Orden del Consejero la fijación de las concretas magnitudes, índices, módulos o datos.
- 3.<sup>a</sup> Como obligación formal añadida al régimen, las empresas contaminantes deberán aportar un informe emitido por un organismo de control en materia de contaminación atmosférica autorizado en Aragón, con la finalidad de validar la «estimación», determinación objetiva, realizada. Un informe que la Administración comprobará con los datos de que disponga en sus registros.

A pesar de la previsión legal sobre la posible utilización de la determinación objetiva para los otros impuestos medioambientales creados en Aragón (Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable e Impuesto sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta)<sup>46</sup>, sin embargo, el régimen de determinación objetiva solo se ha desarrollado, como en otras CCAA, con relación al impuesto que grava las emisiones de gases a la atmósfera<sup>47</sup>.

### 5.3. La refundición de la legislación aragonesa sobre los impuestos medioambientales

Hace unos años entró en vigor el Decreto Legislativo aragonés 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Esta refundición trae causa en la disposición final tercera de la Ley aragonesa 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, donde se autorizaba al Gobierno de Aragón para que, en el plazo máximo de un año desde la entrada en vigor de la ley, y a propuesta del consejero competente en materia de Hacienda, aprobase un texto refundido de la legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón y procediese a su sistematización, regularización, aclaración y armonización. Con estas

<sup>46</sup> El artículo 39 de la Ley aragonesa 13/2005 se refiere a la determinación objetiva dentro de las disposiciones comunes aplicables a los impuestos medioambientales aragoneses, si bien por el tenor literal del precepto se dirige especialmente al impuesto que grava la emisión de gases a la atmósfera donde, precisamente, se ha desarrollado el régimen por la vía reglamentaria.

<sup>47</sup> ROZAS VALDÉS, VÁZQUEZ COBOS, APARICIO PÉREZ y ÁLVAREZ han destacado que la determinación directa se proclama en la Ley aragonesa como el método general de medición de la base imponible y se hace un llamamiento tan vago que sería fácilmente cuestionable la aprobación reglamentaria de métodos objetivos voluntarios, desde la perspectiva del principio de legalidad («Impuestos ecológicos...», ob. cit., pág. 568).

pautas, el texto refundido derogó diferentes disposiciones de las disposiciones normativas contempladas en la Ley 13/2005 y en la Ley 19/2006<sup>48</sup>, siendo objeto de refundición en la nueva normativa.

La regulación del impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, después de haber sido recientemente reenumerada<sup>49</sup>, se lleva a cabo en los artículos 7-14. Estos preceptos se integran dentro del Capítulo III del Título II del decreto legislativo, donde se regulan los «Tributos propios: impuestos medioambientales».

El artículo 26 del Decreto Legislativo 1/2007 acoge los criterios de aplicación de la determinación objetiva<sup>50</sup>. Este precepto reproduce literalmente el contenido del anterior artículo 39 de la Ley aragonesa 13/2005 incluyendo el añadido, que hemos comentado en el apartado anterior, llevado a cabo a través de la Ley aragonesa 19/2006. En el artículo 26.2 del Decreto Legislativo 1/2007 se continúa haciendo alusión al impuesto sobre el daño ambiental causado «sobre» la emisión de gases a la atmósfera. Insistimos en que *de lege ferenda* sería deseable la corrección de este error en la terminología, puesto que debería referirse al impuesto sobre el daño ambiental causado «por» la emisión de gases a la atmósfera. Por lo demás, sirven todos los comentarios realizados en los anteriores apartados en la medida en que la normativa legal no se ha visto modificada y únicamente ha sido objeto de refundición expresa.

La Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de ordenación económica, añadió un apartado 3 al actual artículo 26 del Texto actualizado de la Legislación sobre Impuestos Medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón a tenor del cual: «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en el Impuesto sobre el Daño Medioambiental Causado por la Emisión de Contaminantes a la Atmósfera, los sujetos pasivos podrán adherirse voluntariamente a la estimación objetiva aun cuando las instalaciones emisoras dispongan de sistemas de medición continua de emisiones autorizados por el Departamento competente en materia de Medio Ambiente»<sup>51</sup>. En materia de gestión tributaria para facilitar la óptima aplicación de la determinación objetiva, se añadió un nuevo apartado 4 del actual artículo 26 del Texto actualizado de la Legislación sobre Impuestos Medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, de manera que, en relación con el Impuesto sobre el Daño Medioambiental Causado por la Emisión de Contaminantes a la Atmósfera, el departamento competente en materia de medio ambiente comprobará de oficio que las declaraciones realizadas por determinación objetiva se corresponden con la información obrante en los registros existentes en su ámbito competencial. Para ello podrá requerir del sujeto pasivo cuanta justificación documental considere necesaria para comprobar el cumplimiento de los parámetros de medida y requisitos de calidad de la estimación realizada, de acuerdo con los procedimientos que dicho departamento establezca, pudiendo requerir, si lo estima conveniente, la presentación de un informe emitido por un organismo de control en materia de contaminación atmosférica que se encuentre autorizado para actuar en el ámbi-

<sup>48</sup> En concreto la disposición derogatoria única.1 indica que se derogan: los artículos 8 a 53, la disposición transitoria primera y las disposiciones finales primera a cuarta de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, así como los artículos 13 a 26, la disposición transitoria única y las disposiciones finales primera y segunda de la Ley 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

<sup>49</sup> Ley aragonesa 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

<sup>50</sup> El artículo 32 forma parte de las «Disposiciones comunes relativas a la obligación tributaria en los Impuestos Medioambientales». Tales disposiciones conforman el Capítulo V del Título II del Decreto Legislativo aragonés 1/2007.

<sup>51</sup> Artículo 15 de la Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de ordenación económica.

to de la Comunidad Autónoma de Aragón, o un informe emitido por entidad de reconocida solvencia técnica en la materia <sup>52</sup>.

## 6. La opción de otras CCAA

Como apuntamos anteriormente, existen algunas CCAA que han optado por el establecimiento de tributos dentro de lo que se podría denominar «fiscalidad de la atmósfera» que, sin embargo, no han habilitado sistemas de determinación objetiva de las bases impositivas.

Un ejemplo lo encontramos en el canon murciano sobre emisión de gases a la atmósfera, hoy denominado impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. Este canon fue creado por la Ley 1/1995, de 8 de marzo, por la que se dictan normas reguladoras en materia de protección ambiental de la CA murciana en la que se aprobó el Canon por emisiones de gases a la atmósfera <sup>53</sup>. La norma ha sido objeto de una nueva redacción, en lo que ahora nos interesa, por la Ley 8/2004, de 28 de diciembre, de medidas administrativas, tributarias de tasas y de función pública. Con relación al mismo hay que destacar, hasta hace unos años, su falta de aplicación a pesar de su previsión legal <sup>54</sup>. En un primer momento la norma no tuvo desarrollo reglamentario. De ahí que sobre la regulación legal era posible al menos una doble valoración. La primera de signo positivo y la segunda de signo negativo:

- 1.º Siempre ha destacado que en la definición de la base imponible, como tributo medioambiental, se acuda a magnitudes de carácter ecológico. En este sentido se define la base imponible como la carga contaminante de las emisiones expresada en unidades de contaminación.
- 2.º Sin embargo, resultaba cuestionable el ámbito definido por la ley con respecto a ciertos elementos esenciales del tributo. Así, por ejemplo, con relación al hecho imponible, no se definía la emisión de qué sustancias contaminantes es la que resulta gravada. De manera que en la normativa inicial se incurrió en una deslegalización excesiva en el ámbito tributario que resulta del todo repudiable como técnica jurídica empleada por el legislador, en este caso autonómico. Así existía una remisión expresa en blanco al Reglamento para la fijación de los elementos de cuantificación (unidades de contaminación, valores y baremos de equivalencia). Posteriormente aquella referencia desapareció, lo que posiblemente hubiese conllevado la nulidad del eventual reglamento <sup>55</sup>, y ya no se indicaba «se fijarán regla-

<sup>52</sup> Artículo 16 de la Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de ordenación económica.

<sup>53</sup> En su redacción inicial la ley murciana hablaba de Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.

<sup>54</sup> Así, anteriormente, se criticaba la falta de un desarrollo reglamentario desde el punto de vista de la aplicación adecuada del impuesto en la medida en que en sede legal se produce una indeterminación de buena parte de los elementos tributarios del canon murciano (vid. VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 399). BAENA AGUILAR ha puesto de relieve que la naturaleza jurídica de este canon responde básicamente a la del impuesto y que quizá el escaso eco que la figura ha despertado, desde el punto de vista doctrinal, se deba a la escasísima determinación de los elementos esenciales del tributo que hace la ley murciana y que, en lo que se refiere a los elementos cuantitativos, implica una vulneración del principio constitucional de reserva de ley que difícilmente se puede superar («Nuevos impuestos...», ob. cit., pág. 576). Véase, en el mismo sentido, ROZAS VALDÉS, J.A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ, S.: «Impuestos ecológicos...», ob. cit., pág. 553.

<sup>55</sup> ROZAS VALDÉS, J.A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ, S.: «Impuestos ecológicos...», ob. cit., pág. 553.

mentariamente». Esto provocó que, mientras no se llevó al texto legal la fijación de los elementos de cuantificación, como señalan ROZAS VALDÉS, VÁZQUEZ COBOS, APARICIO PÉREZ y ÁLVAREZ, el tributo fue de imposible aplicación <sup>56</sup>.

La Ley murciana 9/2005, de 29 de diciembre, solventó la situación, estableciendo que el hecho imponible del tributo está constituido por las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Directiva 2001/81/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2001 sobre techos nacionales de emisión de determinados contaminantes atmosféricos respecto a los contaminantes afectados, en concreto los establecidos en su artículo 4, siendo estos dióxido de azufre SO<sub>2</sub>, óxidos de nitrógeno NOx, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH<sub>3</sub>. Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el periodo impositivo. La cuantía de la carga contaminante viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial. Las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el periodo impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia <sup>57</sup>.

Sin duda, el otro supuesto autonómico más característico, hablando propiamente de tributos medioambientales, es el impuesto extremeño sobre actividades que inciden en el medio ambiente. Inicialmente, la Ley 7/1997 estableció una normativa demasiado compleja para la determinación de la base imponible <sup>58</sup>. En esta norma, se indicaba, la base imponible de este impuesto estaba constituida por el valor productivo de los elementos patrimoniales a que se refería la definición legal del objeto del tributo y se entendía por valor productivo en el periodo tributario, la expresión estimativa de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción de los bienes, incluida la energía, o de las actividades, obras y servicios, cuya generación determina el origen del hecho imponible (art. 7 de la Ley 7/1997). Para la determinación de la base imponible había que llevar a cabo la media aritmética de los siguientes conceptos:

- 1.º La capitalización al tipo del 40 por 100 del promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo del impuesto. En este sentido, para llevar a cabo el promedio se establecen normativamente una serie de reglas de cálculo <sup>59</sup>.
- 2.º La producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kw/h multiplicado por el coeficiente 7 en el caso de energía de origen termonuclear o por el coeficiente 5 en el caso de tener otro origen. El resultado de tales operaciones se tiene que expresar en euros.

<sup>56</sup> *Ibidem*, pág. 553.

<sup>57</sup> Artículos 42 y 46 de la Ley murciana 9/2005.

<sup>58</sup> Con razón nuestra doctrina ha calificado el anterior sistema extremeño como complejo, incoherente y contradictorio. Véase ROZAS VALDÉS, J.A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ, S.: «Impuestos ecológicos...», *ob. cit.*, pág. 563.

<sup>59</sup> Véase el artículo 8.1 B) y C) de la Ley extremeña 7/1997.

Podemos considerar que se trataba de una determinación directa en la medida en que no se basaba en la aplicación expresa de unos signos, índices o módulos. Si bien, se trataba de una determinación directa claramente objetivizada, puesto que el valor productivo (base imponible) se cifraba en una expresión estimativa de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción de los bienes <sup>60</sup>.

La Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura simplificó la regulación del impuesto extremeño en cuanto a la base imponible y su determinación. Esta ley ha sido derogada y refundida en virtud del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre. En la regulación actual establece una normativa para la determinación de la base imponible para actividades relacionadas con los procesos de producción de energía eléctrica y la determinación de la base imponible para la actividad de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática. En el caso de las actividades relacionadas con los procesos de producción de energía eléctrica (actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica), estará constituida por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kw/h. Para el supuesto de la actividad de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática (actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones), la base imponible está constituida por la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y en número de postes o antenas no conectadas entre sí por cables. En la «nueva» regulación de los elementos de cuantificación del impuesto extremeño la determinación de la base imponible se lleva a cabo a través de un régimen de determinación directa. Para la obtención de la cuota tributaria se aplican sobre la base imponible unas cantidades a tanto alzado, como tipo de gravamen, para obtener las cantidades que los sujetos pasivos deben ingresar. Comprobamos así que, a pesar de que no se ha acudido propiamente a un régimen de determinación objetiva, sí se han buscado fórmulas simplificadas de tributación.

### III. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN LOS CÁNONES DE SANEAMIENTO

#### 1. Cuestiones previas

Los cánones de saneamiento <sup>61</sup>, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, son impuestos que tienen por finalidad, en líneas generales, la depuración de nuestras aguas <sup>62</sup>. A pesar de que no es una cuestión pacífica, su carácter impositivo se deriva de la regulación de la cuantificación que se establece en la normativa, dado que la exigencia de una determinada cuota tributaria no se vincula en la

<sup>60</sup> Artículo 7.2 de la derogada Ley extremeña 7/1997.

<sup>61</sup> Desde una perspectiva práctica, se puede indicar que el canon de saneamiento es un tributo autonómico que tiene como contribuyente al usuario final y sustituto a la entidad suministradora que lo repercute en la correspondiente factura del agua. En la factura-tipo del agua (recibo del agua) hay que tener presente que se incorporan diferentes conceptos retributivos uno de los cuales es el canon de saneamiento, junto al que se encontrarían la cuota de consumo de agua y cuota de servicio, el canon de regulación, el canon de alcantarillado y el IVA [VÁZQUEZ COBOS, C.: «La fiscalidad de las aguas en España» en BUÑUEL GARCÍA, M. (dir.): *Tributación medioambiental...*, ob. cit., págs. 153 y 154].

<sup>62</sup> Advierte BAENA AGUILAR que, en la imposición propia autonómica, el campo donde se ha alcanzado un mayor desarrollo es el del agua («Nuevos impuestos...», ob. cit., pág. 575).

existencia de una actividad administrativa como podría ser que se lleve a cabo la depuración del agua, sino que se atiende al consumo de agua por parte de los sujetos pasivos<sup>63</sup>.

En estos cánones se da la peculiaridad de que siendo un servicio típicamente local, sin embargo ha sido la Administración autonómica la que ha cobrado protagonismo desde el punto de vista fiscal. Así, se han desarrollado estos cánones de saneamiento en detrimento de lo que podía ser un establecimiento de tasas locales referidas al particular<sup>64</sup>.

Con carácter general, en la cuantificación de estos tributos autonómicos se tiene en cuenta la cantidad de agua que obtiene el sujeto pasivo y se diferencia entre los usos que este le da, de modo que se puede comprobar como la base imponible se determina conforme al consumo de agua que lleva a cabo el sujeto pasivo que servirá para estimar las descargas realizadas, aunque para ciertos supuestos –por su naturaleza– se establece la posibilidad de una cuantificación directa de los vertidos efectuados (véase fundamentalmente en caso de usos industriales del agua)<sup>65</sup>.

Pues bien, como nota característica de la generalidad de los cánones de saneamiento para aquellas CCAA que han implantado este tributo propio podemos señalar que se ha habilitado la determinación objetiva como uno de los regímenes de determinación de la base imponible del impuesto<sup>66</sup>. Estas CCAA son las siguientes: Cataluña, Navarra, Baleares, Valencia, Galicia, Asturias, La Rioja, Aragón, Murcia, Cantabria y País Vasco<sup>67</sup>.

<sup>63</sup> Ello con independencia de que, como apunta VAQUERA GARCÍA, el objetivo final del tributo sea financiar el gasto que corresponde al tratamiento de las aguas residuales, lo que no supone o representa una actuación de la Administración (*Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 359).

<sup>64</sup> De ahí que se haya sostenido que en el futuro sería deseable la adaptación del marco jurídico a la situación de hecho o viceversa, de modo que o las CCAA, establecidos los sistemas de saneamiento, entreguen la explotación al titular, o tome carta de naturaleza jurídica la titularidad autonómica sobre saneamiento en alta y no simplemente a título de derogación o subrogación. Este razonamiento ha llevado a concluir que por ello no tiene mucho sentido que la tarifa de un servicio de saneamiento, una vez que se ha establecido de forma completa, tenga el carácter de impuesto autonómico (FERNÁNDEZ PÉREZ, D.V.: «La equidad, requisito de calidad en un servicio de agua urbana», ponencia presentada al I Congreso sobre Gestión y Planificación de Aguas: «El agua a debate desde la Universidad. Por una nueva cultura del agua» celebrado en Zaragoza entre los días 14 y 18 de septiembre de 1998, extraído de la dirección URL: [http://www.us.es/ciberico/archivos\\_acrobat/zaraponenfernand.pdf](http://www.us.es/ciberico/archivos_acrobat/zaraponenfernand.pdf), págs. 3 y 4). Sobre la fundamentación de los cánones de saneamiento, recuerda CASTILLO LÓPEZ que son numerosas razones de naturaleza diversa las que sirven de justificación a los mismos, entre otras se podrían destacar razones de eficiencia económica, ventajas desde el punto de vista espacial y argumentos de tipo institucional («Los tributos ecológicos y el agua», *Impuestos*, Tomo II, 1998, pág. 422).

<sup>65</sup> *Ibidem*, págs. 359 y 360.

<sup>66</sup> En la actualidad el canon de saneamiento ha sido establecido en 13 CCAA. Véase ROZAS VALDÉS, J.A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ, S.: «Impuestos ecológicos...», ob. cit., pág. 577.

<sup>67</sup> Como normas básicas hay que tener en cuenta las siguientes:

- En Cataluña: el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido en materia de aguas.
- En Navarra: la Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de las aguas residuales y el Decreto Foral 82/1990, de 5 de abril, de desarrollo de la ley.
- En Baleares: la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, por la que se establece y regula el canon de saneamiento y el Decreto 132/1995, de 12 de diciembre, y la Orden de 14 de diciembre de 1995 que desarrolla este decreto.
- En Valencia: la Ley 2/1992, de 8 de abril, por la que se regula la evacuación, tratamiento y reutilización de aguas residuales y el Decreto 266/1994, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de régimen económico-financiero y tributario, modificado por el Decreto 193/2001, de 18 de diciembre.
- En Galicia: la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica y el Decreto 8/1999, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del Título IV de la Ley 8/1993, reguladora de la adminis-

La determinación objetiva se convierte en un régimen de determinación de la base imponible cuando existen, o pueden existir, ciertas dificultades desde el punto de vista técnico, motivadas por circunstancias fácticas, para llevar a cabo una determinación directa. De este modo, ocurre algo similar a lo que acaece en los impuestos autonómicos que gravan las emisiones de gases a la atmósfera.

Para observar la manera en que se ha articulado la cuantificación en estos tributos y llegar a conclusiones sobre la materia vamos a estudiar brevemente cuáles son las características de estos cánones de saneamiento que, como observamos, se han incluido como tributos propios en varias CCAA. El orden de estudio que mantendremos será el mismo orden cronológico en que se han sucedido los distintos cánones de saneamiento en nuestro país con el precedente originario del canon establecido en la comunidad catalana.

Hay que reconocer la posibilidad de una clasificación de los diferentes cánones de saneamiento a partir de los elementos cuantitativos destinados a medir el objeto imponible del tributo que se han elegido por el legislador en su establecimiento<sup>68</sup>. En este sentido, HERRERA MOLINA propone una clasificación que distingue en función de los parámetros impositivos de los respectivos cánones –parámetro en sentido amplio de elemento de cuantificación–:

- 1.º Impuestos con parámetros complejos (canon de saneamiento valenciano, canon de saneamiento riojano y canon de saneamiento aragonés). En ellos se acudirá al volumen de agua consumida modulado por ciertos factores contaminantes que se aplican sobre la base imponible o sobre la cuota tributaria.
- 2.º Impuestos con parámetros alternativos (antiguo canon de saneamiento catalán e «incremento de la tarifa», canon de saneamiento gallego, canon de saneamiento asturiano y canon de saneamiento navarro). En la cuantificación se acogen a título principal y de modo alternativo, según los casos: el volumen de agua consumida o la carga contaminante.
- 3.º Impuestos con parámetros cumulativos (nuevo canon de saneamiento catalán). Vienen referidos al consumo de agua como base imponible impositiva, aplicándose una doble tarifa cumulativa que atiende al consumo y a la contaminación derivada del mismo<sup>69</sup>.

tración hidráulica, relativo al canon de saneamiento. Hace relativamente poco tiempo, se ha aprobado en la Comunidad gallega la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de Aguas de Galicia.

- En Asturias: la Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias (LPAS 1994/38).
- En Murcia: la 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 y el Real Decreto 102/2002, de 14 de junio.
- En La Rioja: la Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas y el Decreto 55/2001, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 5/2000.
- En Aragón: la Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua y el Decreto 266/2001, de 6 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento regulador del canon de saneamiento.
- En Cantabria: la Ley 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria y el Decreto 11/2006, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon de Saneamiento de Cantabria regula el régimen de determinación objetiva.
- En País Vasco: la Ley 1/2006, de 23 de junio, de aguas.

<sup>68</sup> En otra clasificación más amplia, con relación a los tributos que afectan al agua, se han incluido los cánones de saneamiento entre los tributos sobre las aguas con componente ambiental (VÁZQUEZ COBOS, C.: «La fiscalidad...», ob. cit., pág. 167).

<sup>69</sup> *Derecho...*, ob. cit., págs. 260-275.

Estos cánones se englobarían dentro de una clasificación más amplia, de acuerdo con *HERREIRA MOLINA*, en los «impuestos sobre el consumo por razón de los vertidos»<sup>70</sup>. El canon de saneamiento balear encajaría, más bien, en la categoría de «impuesto sobre el consumo del agua» donde, asimismo, habría que añadir la práctica totalidad de los cánones autonómicos de saneamiento en cuanto gravamen de usos domésticos como una de las modalidades características de los mismos<sup>71</sup>.

Sin desconocer la utilidad que puede presentar un criterio clasificatorio como el mencionado en un estudio global de los cánones de saneamiento, en la medida en que nosotros llevamos a cabo un estudio parcial de los mismos estimamos el estudio cronológico como el adecuado para profundizar en la configuración de la determinación objetiva. Sobre todo, porque en cierta medida las regulaciones autonómicas han seguido la normativa de buena parte de aquellas que las antecedieron en el tiempo con ciertos matices que, apuntaremos y, resultan dignos de comentario expreso.

## 2. El precedente catalán

El actual canon de saneamiento catalán tiene su origen en el Incremento de Tarifa y en el Canon de Saneamiento de la comunidad catalana regulados por la Ley 5/1981, de 4 de junio, sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales de Cataluña. Su normativa reguladora, posteriormente, sería objeto de refundición a través del Decreto Legislativo 1/1988, de 28 de enero, que a su vez fue sustituido en la parte que se refería al «saneamiento» por la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento, modificada en parte por la Ley 7/1994, de 18 de mayo. A día de hoy, su regulación se encuentra en el Decreto Legislativo catalán 3/2003, de 4 de noviembre, donde se ha refundido nuevamente la materia de aguas en la comunidad catalana.

El Decreto Legislativo 3/2003 configura unos regímenes de determinación de bases diferentes a los establecidos por la Ley 19/1991 y que habían merecido diversas críticas doctrinales<sup>72</sup>. En este sentido conviene recordar que esta norma establecía dos sistemas para la determinación de la base imponible:

- 1.º El primero se basaba en el cálculo del consumo de agua que se ha llevado a cabo y para ello se habilitaban dos regímenes de determinación: la determinación directa o la determinación objetiva.
- 2.º El segundo tomaba como punto de partida la medición de la carga contaminante efectuada<sup>73</sup>.

Pues bien, ahora la norma es más coherente, desde la propia perspectiva de nuestra LGT, de modo que se establecen tres regímenes de determinación de la base imponible que está constituida

<sup>70</sup> Estos impuestos formarían parte de los tributos sobre el consumo por razón de los vertidos junto con la tarifa por la depuración de aguas de la CA de Madrid (tasas). *Ibidem*, págs. 258-260.

<sup>71</sup> *Ibidem*, págs. 277, 278, 280 y 281.

<sup>72</sup> *Ibidem*, pág. 364.

<sup>73</sup> Artículo 22 de la Ley 22/1991, de 7 de noviembre, de la Junta de Saneamiento.

por el volumen de agua consumido o, si no se conoce, por el volumen de agua estimado, expresado, en todo caso, en metros cúbicos (art. 67.1 del DLeg. 3/2003).

En primer lugar, se establece una preferencia en favor de la determinación directa mediante contadores homologados, de tal modo que, a tal efecto, los sujetos pasivos están obligados a instalar y mantener, a su cargo, un mecanismo de medición directa del volumen de agua efectivamente consumida [art. 67.5 a)]. Con carácter general, el decreto legislativo catalán prevé que la Administración puede imponer la instalación de dispositivos de control de caudal o de contaminación cuando haga falta para la planificación hidrológica y la consecución de objetivos de ahorro y de calidad del agua. En este caso, tienen que establecerse las medidas de fomento y las líneas de ayuda compensatorias (art. 67.8).

La determinación objetiva se regula para contribuyentes determinados genéricamente y tiene dos condicionantes que se establecen legalmente, a saber: que el régimen se establezca en atención al uso de agua que realizan y al volumen de captación que se determine y, de igual manera, conforme a las características y las circunstancias del aprovechamiento [art. 67.5 b)]. Se remiten al desarrollo reglamentario las fórmulas de cálculo de la base imponible del tributo. Sin embargo, en los casos de usos de agua para el abastecimiento a terceros, la base imponible, por determinación objetiva, se evalúa a partir de la siguiente fórmula: Volumen total usado = 500 litros/abonado/día × número de abonados. Esta regulación ha sido recientemente establecida en virtud de la modificación operada por la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos<sup>74</sup>. Esta norma también ha eliminado el inciso anterior que señalaba que el régimen se establecía con carácter voluntario y los sujetos pasivos debían soportar los costes que se puedan derivar de la opción por el mismo (anterior art. 67.6 del DLeg. 3/2003).

La estimación indirecta se ampara para aquellos casos en los que la Administración no pueda determinar la base imponible por medio de ninguno de los sistemas de estimación anteriores a causa de alguno de estos hechos: a) el incumplimiento de la obligación de instalar aparatos de medición<sup>75</sup>; b) la falta de presentación de declaraciones exigibles, o insuficiencia o falsedad de las presentadas, c) la resistencia, la excusa o la negativa a la actuación inspectora; d) el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables [art. 67.5 c)]<sup>76</sup>. En este procedimiento se obliga a la Administración tri-

<sup>74</sup> El Preámbulo de esta norma indica que las modificaciones de sus elementos cuantitativos se insertan en el marco europeo de actuación de la política del agua, sobre todo en el principio de recuperación de los costes de los servicios del ciclo del agua, que debe aplicarse de modo que incentive el uso eficiente del recurso, y, por lo tanto, contribuya a los objetivos medioambientales perseguidos.

<sup>75</sup> Antes de la modificación operada en virtud de la Ley catalana 5/2012 se matizaba que ello era así siempre que no se hubiese optado previamente por la determinación objetiva. La modificación parece coherente con la eliminación del anterior artículo 67.6 del Decreto Legislativo 3/2003 y el inciso agregado en el artículo 67.5 a) donde se ha incluido un párrafo que indica: «Si los usuarios de agua para el abastecimiento a terceros no optan expresamente por el sistema de estimación directa o no presentan los datos exigidos para que se pueda aplicar, se entiende que renuncian expresamente al mismo en favor de la estimación objetiva, a excepción de los casos de usuarios que utilicen más de 1 hectómetro cúbico anual de agua y de los que efectúen un suministro de agua en alta, en los que la base debe determinarse siempre por el sistema de estimación directa».

<sup>76</sup> Este artículo es conforme con lo previsto con carácter general para la estimación indirecta en el artículo 53.1 de la LGT. Como motivo específico que habilita la estimación indirecta en el canon catalán se establece el incumplimiento de la

butaría a tener en cuenta los signos, los índices o los módulos propios de cada actividad y, además, cualquier dato, circunstancia o antecedente del sujeto pasivo o de otros contribuyentes que pueda resultar indicativo del volumen de agua captada. Ello es acorde a lo dispuesto en los apartados a) y c) del artículo 53.3 de la LGT.

En lo que se refiere a la determinación objetiva, el sistema es desarrollado en el anexo 2 del texto refundido catalán en materia de aguas bajo la rúbrica «Fórmulas de determinación de la base imponible del tributo según el sistema de determinación objetiva». En el mismo podríamos distinguir distintos apartados:

- 1.º Se establece una fórmula matemática para la determinación del consumo mensual para las captaciones subterráneas que no tengan instalados dispositivos de medición directa de caudales de abastecimiento.
- 2.º Otra para los suministros mediante contratos de aforo, cuando el volumen de agua utilizada no pueda ser medido directamente.
- 3.º Por último, en los supuestos de recogida de aguas pluviales por los usuarios con la finalidad de utilizarlas en procesos productivos, la cantidad de agua por año a considerar es el equivalente al doble del volumen de los depósitos de recogida.

La verdadera medición de la carga contaminante va a quedar relegada a ciertos supuestos de usos industriales y asimilables, agrícolas y ganaderos del agua como, de modo similar, ya ocurría con la normativa anterior<sup>77</sup>. A estos efectos, se establece que la Agencia Catalana del Agua –sujeto activo de la obligación tributaria–, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, aplicará un tipo de gravamen específico a cada usuario o usuaria industrial del agua según una de las modalidades siguientes:

- a) De acuerdo con un valor determinado con carácter general por el decreto legislativo para todos los usos industriales sobre el volumen de agua considerado.
- b) Según cantidades individuales, en función de la contaminación producida.

Precisamente, es este apartado b) el que se refiere a una determinación de la base tributaria en función de la contaminación vertida cuya aplicación queda en manos de la Administración tributaria y del sujeto pasivo del impuesto. Para la determinación de la cantidad de contaminación se establece un régimen de determinación directa de la carga contaminante, según la declaración de uso y contaminación del agua que el sujeto pasivo del tributo está obligado a presentar. Cuando la falta de presentación de esa declaración, su presentación incompleta o acreditadamente fraudulenta, no permitan a la Agencia Catalana del Agua disponer de todos los datos necesarios para la determinación del tipo

---

obligación de instalar aparatos de medición para aquellos supuestos en que no se ha optado por la determinación objetiva. Desde el punto de vista sancionador el artículo 77.4 g) del Decreto Legislativo 3/2003 califica como infracción: la falta de instalación de aparatos de medición para el cálculo de la base imponible según el sistema de estimación directa.

<sup>77</sup> VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 364.

específico establecido normativamente, este se fija de manera indirecta, pudiendo utilizar cualquier dato o antecedente relevante para determinarlo, o bien datos de otros establecimientos del sector al cual pertenezca el establecimiento.

De esta manera, para estos supuestos las posibilidades de determinación de la base imponible se ven reducidas a dos: determinación directa y estimación indirecta. No obstante, el hecho de que la facultad de medir la contaminación vertida a través de un régimen de determinación directa quede reducida al ámbito de ciertos usos del agua, principalmente usos industriales, cuando así lo consideren oportuno la Administración o el sujeto pasivo nos lleva a compartir que esta regulación de la cuantificación del impuesto desvirtúa en buena parte el objetivo ecológico que se predica del mismo <sup>78</sup>.

De ahí se derivan las acertadas críticas a la regulación autonómica de una parte de nuestra doctrina que han desvelado en la normativa ciertos aspectos que vincularían al canon catalán a móviles recaudatorios incorporando el factor de protección natural referido a ciertas unidades de contaminación y reduciéndose la eficacia positiva del impuesto en la vertiente ecológica <sup>79</sup>. El objeto fin del tributo y el objeto material del impuesto, siguiendo las enseñanzas del profesor FERREIRO, se podrían distinguir perfectamente. Así, se puede coincidir con la postura de PAGÈS I GALTÈS cuando distingue entre objeto-fin del gravamen (los beneficios de la actuación de saneamiento) y el objeto-material (el consumo del agua) <sup>80</sup>. Desde el punto de vista fáctico, mientras que el legislador ha pretendido gravar la contaminación producida por los vertidos que se realizan en el medio hídrico o, en concreto, los beneficios que se derivan de una necesaria actuación de saneamiento a causa de una actividad contaminante, realmente lo que se ha gravado es el consumo del agua lo que hace que quede en entredicho la calificación del impuesto como verdadero impuesto medioambiental o ecológico. Una característica que, como veremos en los apartados siguientes, no es exclusiva del impuesto catalán sino que, antes al contrario, ha sentado precedente en la regulación normativa establecida para el particular en el seno de otras CCAA que han establecido este canon de saneamiento como tributo autonómico propio <sup>81</sup>.

A título general, en Cataluña podemos concluir que las normas en materia de cuantificación constituyen el principal motivo por el que no se pueda sostener que el canon sea realmente un tributo de finalidad medioambiental <sup>82</sup>. La configuración legal de los regímenes de determinación de la base imponible, entre ellos la determinación objetiva, impide sostener esta posición. Ello a pesar de que el Decreto Legislativo catalán 3/2003 expresa que crea el canon de saneamiento del agua como ingreso específico del régimen económico-financiero de la Agencia Catalana del Agua, cuya naturaleza jurídica es la de impuesto con finalidad ecológica (art. 62.1).

<sup>78</sup> En esta línea se ha pronunciado VAQUERA GARCÍA ya con la anterior normativa autonómica (ibidem, pág. 364).

<sup>79</sup> Ibidem, pág. 365.

<sup>80</sup> PAGÈS I GALTÈS, J.: *Fiscalidad de las aguas*, Madrid, Marcial Pons, 1995, pág. 366.

<sup>81</sup> Ello ha llevado a sostener a GARCÍA NOVOA, ya con relación al canon de saneamiento gallego, que la pretendida prestación ecológica que se integra detrás del canon se ve frustrada en su finalidad a partir de la integración en el hecho imponible del consumo o utilización potencial o real de agua de cualquier procedencia («El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma gallega», *RDFHP*, n.º 241, 1996, pág. 594).

<sup>82</sup> En palabras de VAQUERA GARCÍA, a grandes rasgos, la cuantificación ha impedido la finalidad de protección ambiental del tributo (*Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 364).

### 3. Las demás regulaciones autonómicas

#### 3.1. Navarra <sup>83</sup>

La calificación del canon de saneamiento navarro como tributo propiamente ambiental resulta, al igual que expusimos con relación al canon de saneamiento catalán, plenamente rechazable en la medida en que se vincula el consumo con la contaminación y es, precisamente, el consumo el determinante de la base imponible del impuesto <sup>84</sup>.

En este canon de saneamiento navarro se puede discutir que estemos o se ampare, propiamente, un régimen de determinación objetiva. Se ha habilitado que para ciertos supuestos se lleve a cabo una medición simplificada de los vertidos <sup>85</sup>. Esta medición se prevé para los supuestos en que el efluente es suficientemente regular, de modo que se puede proponer o aceptar que se proceda a una medición simplificada que implique un número reducido de toma de muestras y un aforamiento simple del caudal vertido, o bien una estimación a partir del caudal extraído según las modalidades que se establezcan. Para estos casos se establece una prevención y es que si cualquiera de las partes manifestara disconformidad con los resultados, se procederá a la medición completa <sup>86</sup>.

Detrás de esta normativa se esconden dos regímenes de determinación en la medida tomando como punto de partida el caudal extraído (en mayor o menor medida):

- 1.º Uno que podríamos calificar como determinación directa simplificada sobre la base de un número reducido de muestras.
- 2.º Otro que integraría una determinación objetiva sobre la base de una estimación a partir de ese caudal extraído <sup>87</sup>.

Un régimen de determinación objetiva también parece preverse en la normativa navarra cuando se refiere a la posible «estimación», si bien se remite a unas modalidades de establecimiento posteriores.

#### 3.2. Baleares

En Baleares el canon de saneamiento sigue las líneas generales del canon catalán <sup>88</sup>. La exposición de motivos de la Ley 9/1991 ya adelanta que: «... Con carácter general, la base imponible se

<sup>83</sup> Téngase en cuenta que el canon navarro presenta una base compleja que se basa en el consumo de agua combinada con una base alternativa basada en el volumen de vertido (HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho...*, ob. cit., pág. 271).

<sup>84</sup> En la misma línea se ha pronunciado VAQUERA GARCÍA (*Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 366).

<sup>85</sup> Hay que tener en cuenta que el volumen de vertidos se determinará por regla general mediante «estimación» aunque se permite la medición directa en caso de que sean de aplicación índices correctores (ibidem, pág. 271).

<sup>86</sup> Artículo 18 del Decreto Foral 82/1990, de 5 de abril.

<sup>87</sup> Con carácter general, el artículo 20 del Decreto Foral 82/1990 establece que las estimaciones de consumo y grado de contaminación se realizarán atendiendo a los vertidos producidos por actividades o establecimientos similares.

<sup>88</sup> Vid. PAGÈS Y GALTÈS, J.: *Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 113 y ss.

determina en régimen de estimación directa (art. 7), y únicamente para aquellos supuestos en los que, por inexistencia de contador o por no intervención de entidad suministradora, pueda resultar difícil la determinación de la base en régimen de estimación directa, se prevé un sistema de estimación objetiva singular, basado en los principios de igualdad, realidad, eficacia y simplicidad».

Con relación a la determinación objetiva el artículo 7.3 de esta ley balear prevé que la base imponible del impuesto se pueda determinar en régimen de determinación objetiva singular mediante la utilización de los signos, índices o módulos que se determinen reglamentariamente para los supuestos de captación directa.

La norma establece que en los supuestos de ingreso directo del canon de saneamiento por parte del consumidor la base imponible se determinará por el procedimiento de determinación objetiva singular, con aplicación de los signos, índices o módulos que se determinen reglamentariamente, en base a los principios de realidad, eficacia y simplicidad, de manera que se garantice la igualdad entre todos los contribuyentes (párrafo 3.º del art. 12 de la Ley 9/1991) <sup>89</sup>.

Como desarrollo reglamentario, el Decreto 132/1995 prevé que la base imponible (integrada por el agua consumida medida en metros cúbicos) se determinará por determinación objetiva en los casos de captaciones superficiales o subterráneas de agua no medida por contador. Ello en tanto que tal elemento de cuantificación se determina en régimen de determinación directa mediante contadores u otros procedimientos de medida.

Pero en la cuantificación del tributo balear la determinación objetiva presenta cierta especialidad. El motivo es que el tributo es variable pero la cuota tiene como particularidad que está integrada por la suma de dos cuotas que funcionan como cuotas parciales o subcuotas <sup>90</sup>.

La cuota fija resulta de aplicar las tarifas previstas legalmente a los respectivos elementos tributarios, con una distinción según se trate de tarifa doméstica o industrial. La tarifa doméstica consiste en una cantidad de pesetas por vivienda y la tarifa industrial se establece en función del número y categoría de las plazas hoteleras, el tipo de establecimiento dedicado a la restauración y el calibre del contador (arts. 7 y 8.3 de la ley balear) <sup>91</sup>.

Pues bien, conforme a tal sistema de cuantificación global del tributo autonómico la determinación objetiva, de modo coherente a la estructura del impuesto, solo va referida a la parte de la cuota tributaria variable. En la determinación objetiva del tributo se distinguen dos hipótesis:

- 1.ª En el caso de captaciones superficiales o subterráneas que carezcan de contador o que teniendo no se halle en funcionamiento, el consumo, a efectos de la aplicación de la cuota varia-

<sup>89</sup> La norma establece que se entiende que el consumidor no obtiene el agua de ninguna empresa suministradora o transportista, debiendo proceder al ingreso directo que se fija en el reglamento de desarrollo cuando el consumidor no está conectado a la red de abastecimiento de aguas y no aporta las facturas con la correspondiente repercusión del canon de saneamiento, si afirma recibirla de algún particular o transportista (art. 12, párrafos primero y segundo de la Ley 9/1991).

<sup>90</sup> PAGÉS I GALTÉS, J.: *Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 115.

<sup>91</sup> *Ibidem*, pág. 115.

ble del canon se determinará en función del volumen anual otorgado en la autorización o concesión administrativa de la explotación del alumbramiento de que se trate (art. 9.1 del Decreto 132/1995).

- 2.<sup>a</sup> En supuestos de viviendas no conectadas a redes de suministro de agua y en las que no quede constancia de su contraprestación bien por haberse obtenido a través de captación propia, bien de forma gratuita, o por cualquier otra causa, el consumo de agua se estimará, con carácter mínimo, en diez metros cúbicos mensuales por vivienda (art. 9.3 del Decreto 132/1995). En este precepto se establecen unas normas específicas cuando se trate de establecimientos hoteleros, de modo que el consumo de agua se estimará atendiendo fundamentalmente al «número de estrellas» del hotel y, en función de este, determinándose –a modo de estimación– una cantidad de agua mensual consumida <sup>92</sup>.

Como otra particularidad que se prevé en el impuesto vinculado a la simplificación tributaria y a la objetivización del mismo destaca la previsión de bonificaciones de carácter objetivo sobre la cuota tributaria <sup>93</sup>. No se vincula en concreto a la existencia de un régimen de determinación objetiva de la base imponible impositiva, sin embargo nos sirve para comprobar, una vez más, que la balanza a veces se declina del lado de la objetivización del impuesto, con carácter general, en beneficio de una mayor simplicidad y eficacia del sistema tributario.

### 3.3. Valencia

La CA valenciana sigue, asimismo, el modelo de la ley catalana. No obstante la configuración del régimen presenta ciertas especialidades que es preciso comentar. De este modo, la Ley 2/1992 reconoce una cuota tributaria variable establecida en función de una base imponible (referida al volumen de agua consumida ya sea por usos domésticos o industriales) y un tipo de gravamen que se determina, con carácter anual, en la Ley de Presupuestos de la Generalitat <sup>94</sup>.

No queda muy claro de la regulación establecida en la actualidad en la comunidad valenciana si podemos sostener la existencia de un verdadero régimen de determinación objetiva. Ello lo decimos básicamente por dos razones:

<sup>92</sup> En concreto (art. 9.4 del Decreto 192/1995):

- Por cada plaza en establecimientos de cinco estrellas o categoría equiparable, el consumo de agua se estimará en diez metros cúbicos mensuales.
- Por cada plaza en establecimientos hoteleros de cuatro estrellas o categoría equiparable, el consumo se estimará en 7,5 metros cúbicos mensuales.
- Por cada plaza en establecimientos hoteleros de tres estrellas o categoría equiparable, el consumo se estimará en 5 metros cúbicos mensuales.
- Por cada plaza en establecimientos hoteleros de dos estrellas o categoría equiparable, el consumo se estimará en 3,75 metros cúbicos mensuales.
- Por cada plaza en establecimientos hoteleros de una estrella o categoría equiparable, el consumo se estimará en 2,5 metros cúbicos mensuales.

<sup>93</sup> Artículo 12 del Decreto balear 132/1995.

<sup>94</sup> Artículos 20.2 y 22-24 de la Ley valenciana 2/1992.

1.º En primer lugar, porque en la Ley 2/1992 no se hace referencia de modo expreso a la determinación objetiva como uno de los regímenes de determinación de la base imponible. En un primer momento se establecían ciertas previsiones, de modo que para los usos industriales se preveía que en los consumos industriales la carga contaminante podía determinarse de acuerdo con las tablas de contaminación por estimación aproximada que se aprueben para cada tipo de industria o ramo de actividad, atendiendo a los elementos físicos, químicos y biológicos que, previsiblemente, contengan sus aguas residuales, así como, en su caso, a la dimensión del establecimiento (art. 23.3 párrafo 1.º). Sin embargo esta posibilidad, ha sido eliminada a partir de la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana.

Para la determinación del canon en los abastecimientos de agua no medidos por contador ni facturados por empresas o entidades suministradoras, procedentes de aguas subterráneas, superficiales, instalaciones de recogida de pluviales o similares, se evaluará el caudal en función del consumo doméstico o del ramo de actividad industrial, y, en su caso, de la dimensión de la empresa, de acuerdo con la fórmula o fórmulas que con este fin se hayan aprobado (art. 24) <sup>95</sup>.

2.º De otra parte, el decreto inicial de desarrollo de la Ley 1/1992, el Decreto 266/1994, en lo que se refiere al desarrollo del régimen económico-financiero y tributario del canon de saneamiento preveía en su artículo 10 un tratamiento especial de lo que se denominaba «estimación objetiva». No obstante, esta regulación ha sido modificada a través del Decreto 193/2001. En lo que ahora nos interesa esta norma reglamentaria de desarrollo ha derogado el mentado artículo 10 lo que podría inducir a alguna confusión a la hora de reconocer la existencia de un régimen de determinación objetiva de la base imponible.

Ahora bien, el nuevo artículo 9.3 del decreto viene a acoger un verdadero régimen de determinación objetiva. De hecho, la práctica totalidad de las fórmulas matemáticas para la determinación objetiva de los consumos han sido integradas en la nueva redacción del precepto. Por ello, entendemos que lo coherente es sostener que nos hallamos ante un verdadero régimen de determinación objetiva pese a que la normativa del impuesto únicamente hable de «estimación» del volumen de agua consumida (tanto en usos domésticos como industriales) como integrante de la base imponible del impuesto <sup>96</sup>.

Si bien es cierto que las exigencias del principio de reserva de ley, recordemos, imponen la necesidad del establecimiento de los regímenes de determinación de la base imponible que se pueden emplear. La ley valenciana no hace una mención expresa en este sentido, por lo que en aras de una mayor claridad en la redacción de la norma, creemos que lo pertinente sería una regulación similar a la establecida en la actualidad en la comunidad catalana con expreso reconocimiento de los regímenes que se pueden utilizar en la determinación de la base impositiva. Sobre todo, porque obser-

<sup>95</sup> Ahora bien, el segundo inciso del precepto posibilita que, de oficio o a petición del usuario, se pueda implantar a su cargo un sistema de medida directa de caudales por contador.

<sup>96</sup> En esta línea se ha sostenido que «[L]a determinación de la base imponible se efectúa en régimen de estimación directa cuando el consumo se mida por contador o por otros procedimientos de medidas similares, y cuando esto no sea posible, la base imponible la estimará por el método de estimación objetiva» (CUSSAC CRESPO, R.: «El canon de saneamiento de la Comunidad Valenciana», *Revista Valenciana de Estudios Autonómicos*, n.º 20, 1997, pág. 334).

vamos como en ocasiones el legislador establece regímenes de determinación directa claramente objetivizados, de ahí que para llegar a conclusiones certeras sobre si estamos en presencia de un verdadero régimen de determinación objetiva consideramos conveniente que la norma se ampare en lo previsto, con carácter general, por nuestra LGT. La interpretación puede no ser unívoca y la aclaración del legislador otorga claridad y una mejor comprensión de la regulación particular.

Por lo demás, las especialidades que acoge la determinación objetiva que se prevé en la normativa valenciana no presentan demasiadas novedades con relación a lo visto hasta estos momentos. La determinación objetiva se prevé en relación con los usos domésticos a partir de ciertas magnitudes, de modo que la ficción toma como base un número de litros diario por habitante de cada vivienda (200 litros a tenor del art. 9.3 del Decreto 266/1994 tras su última modificación). Para el resto de supuestos se establecen una serie de fórmulas matemáticas donde según el concreto supuesto a que se refieren tienen en cuenta unos determinados «signos» que se vinculan, en definitiva, al consumo de agua efectuado <sup>97</sup>.

### 3.4. Galicia

El canon de la CA gallega es otro ejemplo de canon de saneamiento en el que se ha previsto la determinación objetiva de la base imponible. A diferencia de lo que ocurre en la ley valenciana, la Ley gallega 8/1993 define la base imponible y los regímenes de determinación de la misma. A similitud de todas las regulaciones autonómicas la base imponible se integra, en general, por el volumen de agua utilizada o consumida. Sin embargo, a título de excepción frente a esta regla general, se prevé que cuando la Administración, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, opte por la determinación por medida directa o por determinación objetiva singular de la carga contaminante, la base consistirá en la contaminación efectivamente producida o estimada expresada en unidades de contaminación (art. 39.1).

En concreto la determinación objetiva se prevé para dos supuestos:

- 1.º Captaciones superficiales o subterráneas de agua no medida por contador.
- 2.º Cuando la base imponible consista en la carga contaminante del vertido y la misma no fuese objeto de medida directa particularizada <sup>98</sup>.

El desarrollo reglamentario de la ley, llevado a cabo a través del Decreto 8/1999, confirma estos dos regímenes de determinación de la base estableciendo la determinación directa como régimen de carácter general y restringiendo la aplicación de la determinación objetiva a los supuestos mencionados (art. 8 del Decreto 8/1999). De modo coherente, se acude a unas fórmulas matemáticas para la concreción del volumen de agua en régimen de determinación objetiva (art. 9 del Decreto 8/1999). En las captaciones de aguas superficiales o subterráneas que no hayan instalado dispositivos de medida de

<sup>97</sup> Téngase presente una vez más que ese consumo constituye el objeto-material del impuesto, lo cual se puede diferenciar perfectamente de su objeto-fin, en la medida en que este canon, al igual que sucede con la generalidad de los mismos y ya expusimos con relación al modelo catalán, pretende gravar los beneficios derivados de la actuación administrativa de saneamiento que se lleva a cabo. Véase PAGÈS Y GALTÈS, J.: *Fiscalidad...*, ob. cit., pág. 130.

<sup>98</sup> Artículo 39.3 de la Ley 8/1993.

caudales y que hayan sido objeto de concesión o resolución administrativa, la base imponible trimestral será el resultado de dividir por cuatro el caudal anual máximo objeto de concesión. En el caso de captaciones subterráneas que no hayan instalado dispositivos de medida directa de caudales, y no fueran objeto de concesión ni de resolución administrativa, el consumo mensual, a efectos de la aplicación del canon, se evalúa en función de la potencia nominal del grupo elevador mediante una fórmula específica<sup>99</sup>. En el caso de aprovechamiento de aguas pluviales, o de aguas superficiales que no hayan instalado dispositivos de medida de caudales ni fueran objeto de concesión o resolución administrativa, en los cuales la distribución de agua se produzca mediante bombeo, la base imponible mensual se determinará por aplicación de otra fórmula en la que también se toma en cuenta la potencia nominal del grupo o grupos elevadores<sup>100</sup>. Si, en este último caso, la distribución de agua se produce por gravedad a través de una o varias conducciones, la base imponible trimestral se determinará a través de una fórmula específica que tiene en cuenta la capacidad hidráulica máxima de la conducción<sup>101</sup>.

GARCÍA NOVOA criticó, en su día, el problema que planteaba la regulación de la determinación objetiva en la Ley gallega, al dejar un amplio margen de desarrollo reglamentario en lo que se refería a la concreción del régimen. En este sentido, se ponía de relieve que la ley únicamente apuntaba hacia un régimen de estimación objetiva singular, por lo que había que desechar fórmulas globales de «forfetización» en cuanto serían integrantes de estimaciones globales. Sin embargo, no se aclaraba en sede legal si el régimen habría de tomar como base índices o signos externos o mecanismos *a forfait*<sup>102</sup>.

Con independencia de lo fundadas que resulten las objeciones doctrinales en este sentido<sup>103</sup>, en la actualidad esta opción del legislador es acorde con la que también se ha amparado en la LGT. Así, deberíamos recordar ahora que el legislador tributario ha previsto, con carácter general, la determinación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias, a partir de signos, datos, módulos o magnitudes pero sin concretar la referencia a un régimen basado en signos internos o externos a la materia imponible de los tributos. De ahí, que podría acogerse aquí un punto de apoyo a la opción del legislador gallego en particular, y del legislador tributario en general, cuando ha regulado la determinación objetiva como régimen. Sin embargo, estamos ante una cuestión que resultaría más conveniente analizar, aunque excede del objeto del presente estudio, dentro del marco de un enjuiciamiento del régimen de determinación objetiva desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria y, en especial, del principio de reserva de ley.

Las críticas, en esta línea, se han repetido y dirigido frente al canon gallego insistiendo en la amplia discrecionalidad que la Ley gallega venía a conceder a la Administración en cuanto a la facul-

<sup>99</sup> El grupo de elevación del agua elevador es un sistema tecnológico, de variable tipología y complejidad, que permite su captación. La fórmula establecida es la siguiente:  $Q = 25.000 \times P/h + 20$  («Q» es el consumo mensual facturable expresado en metros cúbicos; «P» es la potencia nominal del grupo o grupos elevadores expresada en kilovatios; y «h» es la profundidad dinámica media del acuífero en la zona considerada, expresada en metros).

<sup>100</sup> La fórmula para estos supuestos será:  $Q = 25.000 \times P/20$  («Q» es el consumo mensual facturable expresado en metros cúbicos; «P» es la potencia nominal del grupo o grupos elevadores expresada en kilovatios).

<sup>101</sup> En este caso debe realizarse la operación:  $Q = 454 \times Qm$  (siendo «Q» el consumo trimestral facturable expresado en metros cúbicos y «Qm» la capacidad hidráulica máxima de la conducción expresada en metros cúbicos por hora).

<sup>102</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «El canon de saneamiento...», ob. cit., pág. 625.

<sup>103</sup> Otras dudas sobre la constitucionalidad del impuesto gallego se han referido a la problemática de que el mismo se pueda referir tanto a vertidos lícitos como ilícitos (HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho...*, ob. cit., pág. 268).

tad de optar, asimismo, por una de las dos bases amparadas en el impuesto. Se ha sostenido que esta discrecionalidad pudiera resultar contraria al principio de proporcionalidad pero, ha indicado HERREIRA MOLINA, que el desarrollo reglamentario «*parece* limitar la discrecionalidad en sentido de permitir que el contribuyente opte en todo caso por tributar de acuerdo con la carga contaminante y permitir tan solo que la Administración *imponga* la tributación de acuerdo con la carga contaminante cuando la cuota resultante de dicha medición sea superior a la que se deduzca de la determinación del canon por volumen de agua utilizado»<sup>104</sup>. En cualquier caso, la delimitación de aspectos básicos del régimen en favor de evitar dudas interpretativas o que la interpretación no quede en manos de la Administración parece lo idóneo en ciertos supuestos como el presente.

Recientemente se ha aprobado en la comunidad gallega la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de Aguas de Galicia, pero su disposición transitoria segunda indica que mientras no se dicten las normas de desarrollo necesarias y hasta el momento del inicio de su efectiva aplicación, se continúa aplicando el canon de saneamiento creado por la Ley 8/1993. La nueva ley de aguas gallega ampara la determinación de la base del canon, con carácter general en régimen de estimación directa, mediante contadores homologados. Cuando no se disponga de un mecanismo de medición directa podrán acogerse a sistemas de estimación objetiva. La ley anticipa, en su artículo 48.3, que se entenderá que un usuario se acoge al sistema de estimación objetiva cuando una vez transcurridos seis meses desde la entrada en vigor del reglamento que desarrolle las previsiones de la ley en materia de tributos no disponga de mecanismo de medición.

### 3.5. Asturias<sup>105</sup>

En Asturias también se han previsto regímenes de determinación objetiva dentro del canon de saneamiento. La regulación inicial contemplada en la ley, como la actual, seguía claramente el modelo catalán, de modo que la determinación objetiva aparecía prevista legalmente con una remisión reglamentaria en cuanto a los regímenes de determinación objetiva singular de la base imponible en supuestos de captaciones superficiales o subterráneas de aguas no medidas por contador, de instalaciones de recogida de aguas pluviales o de suministros mediante contrato de aforo. Y para los usos industriales que suponían la realización de vertidos con cargas contaminantes específicas, la base imponible se refería a la contaminación efectivamente producida o estimada, la cual se puede medir pero también calcular mediante determinación objetiva (arts. 16.1 y 2 de la Ley asturiana 1/1994, de 21 de febrero, de abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias). En la actualidad, tras la nueva redacción del artículo 16 por virtud de la Ley 4/2000, de 30 de diciembre, se ha concretado un poco más el régimen de determinación objetiva de la base imponible en la ley.

En realidad se han llevado a la ley algunas previsiones que anteriormente se encontraban en el desarrollo reglamentario (Decreto 19/1998, de 23 de abril). Así se prevé que la determinación de la base imponible puede efectuarse en función del consumo del agua o de la carga contaminante (el volumen de agua consumido o estimado, expresado en metros cúbicos). En el primer caso, en los

<sup>104</sup> *Ibidem*, pág. 268.

<sup>105</sup> En desarrollo del canon de saneamiento asturiano, véase PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «El canon de saneamiento del Principado de Asturias», *IF*, n.º 49, 2002, págs. 91-124.

supuestos de captaciones subterráneas para usos domésticos o industriales que no tengan en funcionamiento dispositivos de aforo directo de caudales de suministro, el consumo mensual a efectos de la aplicación del canon, quedará determinado por la cantidad que resulte de dividir entre 12 el total otorgado en la autorización o concesión administrativa del aprovechamiento. Pero en el caso de que la autorización o concesión administrativa no señale el volumen total autorizado, el consumo mensual se estima en función de la potencia nominal del grupo elevador mediante una fórmula matemática. Sería este último un régimen de determinación objetiva. Además, en caso de usos industriales que supongan la realización de vertidos con cargas contaminantes específicas <sup>106</sup>, la base imponible consiste en la contaminación efectivamente producida o estimada, expresada en metros cúbicos de agua vertida, mediante medición directa o mediante determinación objetiva. La base imponible se establecerá en el régimen de determinación objetiva, en la forma que reglamentariamente se establezca, en razón de:

- 1.º Los vertidos producidos por grupos de actividades o establecimientos similares en función del consumo de materias primas o de la producción de fabricados de cada instalación industrial.
- 2.º Los datos que figuren en la autorización de vertido o los reflejados en la documentación técnica de la actividad industrial contenida en los correspondientes expedientes administrativos (art. 16 sexies de la Ley asturiana 1/1994) <sup>107</sup>.

Se ha incorporado en este apartado, nuevamente, la regulación que se contenía en el desarrollo reglamentario a la ley <sup>108</sup>. De este modo, el régimen de determinación objetiva presenta una regulación extensa del régimen en la ley y no en el reglamento, lo que nos merece una valoración positiva del canon asturiano y que se debería seguir en buena parte de las regulaciones en las que elementos esenciales del régimen quedan en manos del desarrollo reglamentario.

### 3.6. La Rioja

La CA de La Rioja alude, asimismo, a una posible «estimación» de la base impositiva del canon de saneamiento en los casos de captaciones que no tengan instalados dispositivos de aforo directo de caudales de suministro o que, teniéndolos, no se hallen en funcionamiento, a los efectos de la aplicación del canon. Para estos supuestos se establece normativamente una cantidad estimada en función de la cantidad otorgada a la autorización o concesión administrativa. En defecto de esta autorización o concesión hay que aplicar unas fórmulas matemáticas. En este sentido, se distingue según se trate de captaciones con o sin elevadores o si se trata de suministros efectuados en virtud de contratos de aforo (art. 39.1 y 2 de la Ley 5/2000).

Aun cuando la norma no se refiere a la estimación/determinación objetiva como régimen de determinación de la base del impuesto riojano, no cabe duda de que la norma ha acogido un verda-

<sup>106</sup> Hay que tener en cuenta que, conforme al artículo 16 ter de la Ley asturiana 1/1994.

<sup>107</sup> Más extensamente en cuanto a la cuantificación del canon, véase PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «El canon de saneamiento...», ob. cit., págs. 107-111.

<sup>108</sup> Artículo 27 del Decreto 19/1998, de 23 de abril.

dero régimen de determinación objetiva de la base imponible detrás de lo que el legislador ha denominado «estimación de la base imponible».

Así lo ha corroborado el desarrollo reglamentario de la ley riojana, instrumentado en virtud del Decreto 55/2001, donde se acogen expresamente como regímenes de determinación de la base imponible: la determinación directa (como régimen general) y la determinación objetiva (los supuestos de consumo de agua no suministrada por terceros). No obstante, el sujeto pasivo podrá renunciar a la aplicación de este último régimen siempre que disponga de sistemas de medición homologados (art. 26 del decreto). De modo subsidiario, como ocurre en la generalidad de las normativas autonómicas aparece mencionada la estimación indirecta que nosotros cuestionamos como verdadero régimen de determinación de bases.

La determinación objetiva, siguiendo las previsiones de la LGT, se configura como un régimen voluntario al que el sujeto pasivo puede renunciar en tiempo y forma <sup>109</sup>. Las características de la renuncia que se ha previsto en la normativa riojana son similares a los previstos en la actual normativa del IRPF. De este modo los caracteres esenciales de la renuncia son los siguientes:

- La renuncia debe efectuarse en el mes de diciembre anterior al comienzo del año natural.
- Los efectos de la renuncia se producen en el primer periodo de liquidación siguiente a aquel en que la misma se presenta y se prolongan durante un periodo mínimo de tres años, entendiéndose prorrogada tácitamente en cada uno de los años siguientes, salvo que el sujeto pasivo la revoque en el plazo previsto para la renuncia <sup>110</sup>.

Observamos a partir de ello como la determinación objetiva en todas las CCAA, en que se ha previsto este régimen para determinar la base de los cánones de saneamiento, siempre se configura como un régimen voluntario tal y como se marca la directriz en nuestra LGT. El régimen es voluntario lo cual es acorde a su naturaleza y fundamentación. Si bien para ciertos supuestos, como sucede en La Rioja, se ha previsto una renuncia expresa al régimen de características similares a las contempladas en la normativa de renta. Y ello ya no es una nota común en todas las normativas autonómicas. Se podrían repetir aquí los interrogantes sobre esta opción legislativa.

### 3.7. Aragón

En Aragón la Ley 6/2001 alude a la determinación objetiva como uno de los regímenes para la determinación de la base imponible del canon autonómico, tanto en los usos domésticos como industriales <sup>111</sup>.

<sup>109</sup> El artículo 26.2 del Decreto riojano 55/2001 dispone que: «El régimen de estimación objetiva se aplicará en los supuestos de consumo de agua no suministrada por terceros. No obstante, el sujeto pasivo podrá renunciar a la aplicación de este régimen siempre que disponga de sistemas de medición homologados».

<sup>110</sup> Artículo 28.2 y 3 del Decreto riojano 55/2001.

<sup>111</sup> En usos domésticos, cuando la base imponible (volumen de agua consumido o estimado) no sea susceptible de medirse con contador. En usos industriales se prevé una estimación de la contaminación producida a partir de determinación directa u objetiva (arts. 54.1 y 56.2 de la Ley 6/2001).

Nuevamente es la vía reglamentaria, a través del Decreto autonómico 266/2001, la que concreta las fórmulas de determinación objetiva a utilizar en cada caso. Para los usos domésticos se prevé una estimación de litros consumidos por día. En los supuestos de aprovechamientos de aguas superficiales, subterráneas o pluviales no medidos por contador, mediante determinación objetiva a través de la aplicación, en cada caso, de ciertas fórmulas de base matemática que el propio decreto establece <sup>112</sup>. Hay que destacar que este decreto ha sido modificado a través del Decreto aragonés 206/2008, de 21 de octubre. A través del mismo, según indica su exposición de motivos, se introducen mejoras técnicas referidas, entre otros aspectos, a los supuestos en que es utilizable la determinación objetiva para la determinación de los caudales consumidos por instalaciones de hostelería en caso de entidades suministradoras que carecen de contador. Además, la simplificación en las obligaciones de los sujetos pasivos y en la gestión del impuesto se logra fundamentalmente extendiendo el ámbito de aplicación del régimen objetivo en la determinación de la carga contaminante de los usos industriales.

### 3.8. Murcia

La regulación murciana ha seguido el modelo que se ha desarrollado en las normativas que anteriormente hemos comentado. De esta manera, La Ley murciana 3/2003 prevé que cuando el consumo de agua no sea susceptible de medirse por determinación directa, la base imponible se determinará por determinación objetiva. En particular, para la determinación del canon en los abastecimientos de agua no medidos por contador ni facturados por empresas o entidades suministradoras, procedentes de aguas subterráneas, superficiales, instalaciones de recogida de pluviales o similares, se evaluará el caudal en función del consumo doméstico, y para el caso de consumo no doméstico se evaluará el caudal en función del ramo de actividad y de la dimensión del usuario, de acuerdo con la fórmula o fórmulas que reglamentariamente se establezcan. No obstante, de oficio o a petición del usuario, se podrá implantar a su cargo un sistema de medida directa de caudales por contador (art. 27).

El desarrollo reglamentario contemplado en el Decreto 306/2007, de 19 de octubre, que aprueba el Reglamento del Canon de Saneamiento de la Región de Murcia <sup>113</sup>, sigue el esquema, que podríamos decir que ya se ha generalizado en nuestras normativas autonómicas—cuanto menos para determinados usos del agua—, previendo este régimen a través de la aplicación de las correspondientes magnitudes y fórmulas matemáticas, para los siguientes supuestos:

- En las captaciones de aguas superficiales o subterráneas que no tengan instalados dispositivos de medida directa de caudales y no fueran objeto de concesión ni de autorización administrativa, el consumo mensual, a efectos de la aplicación del canon, se evaluará en función de la potencia nominal del grupo elevador mediante una fórmula matemática. En las captaciones de aguas superficiales o subterráneas que no tengan instalados dispositivos de medida de caudales y que hayan sido objeto de concesión o autorización administrativa, la base imponible mensual será el resultado de dividir por 12 el caudal anual máximo objeto de concesión o autorización (art. 8.2 y 3 del reglamento).

<sup>112</sup> Artículo 15 del Decreto 266/2001.

<sup>113</sup> La STSJ de Murcia núm. 733/2005, de 27 de octubre, anuló el anterior desarrollo reglamentario contemplado en el Decreto 102/2002, de 14 de junio. Véase el FJ 4.º de la STSJ de Murcia núm. 733/2005, de 27 de octubre (JUR 2007\5300).

- Aprovechamiento de aguas pluviales, o de aguas superficiales que no tengan instalados dispositivos de medida de caudales ni sean objeto de concesión o autorización administrativa, en los que la distribución de agua se produzca mediante bombeo o a través de conducciones (art. 8.4 del reglamento).

### 3.9. Cantabria y País Vasco

También Cantabria y País Vasco han previsto la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible dentro de sus respectivos cánones de saneamiento. La normativa cántabra coincide sustancialmente con el modelo seguido en la generalidad de las comunidades <sup>114</sup>. Asimismo, la Ley de Aguas del País Vasco ha previsto la determinación objetiva para los casos de inexistencia de un mecanismo de medición directa, con la previsión de un régimen voluntario sobre la base del uso del agua que se realice, el volumen de captación, y teniendo en cuenta las características y las circunstancias del aprovechamiento <sup>115</sup>.

## 4. La realidad actual

La mayoría de las CCAA que han establecido cánones de saneamiento han seguido el modelo que se estableció, en su día, por Cataluña. De este modo, en la generalidad de las CCAA en las que se ha regulado un canon de saneamiento como tributo propio se ha acudido a una determinación de la base imponible sobre el consumo de agua que llevan a cabo los sujetos pasivos <sup>116</sup>. E, igualmente, fuera de aquellos supuestos en que puede tener lugar una estimación indirecta, se establecen los dos verdaderos regímenes de determinación previstos en nuestra LGT: la determinación directa y la determinación objetiva <sup>117</sup>. Desde el punto de vista de la cuantificación existen disparidades en la estructura de los diferentes cánones de saneamiento según se hable de usos domésticos o industriales <sup>118</sup>. Así, mientras que en los usos domésticos la cuota tributaria se suele calcular multiplicando el consumo de

<sup>114</sup> El artículo 8 del Decreto 11/2006, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon de Saneamiento de Cantabria regula el régimen de determinación objetiva.

<sup>115</sup> Artículo 49.2 b) de la Ley vasca 1/2006, de 23 de junio, de aguas. El régimen se ha desarrollado en el artículo 14 del Decreto vasco 181/2008, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon del Agua.

<sup>116</sup> Las voces que se han alzado solicitando cánones similares para otras CCAA no han sido pocas. Sobre este particular, se puede observar el trabajo de CASTILLO LÓPEZ, J.M.: «Un canon de saneamiento y depuración de aguas residuales para Andalucía», *Medio Ambiente y Derecho*, n.º 2, 1999, extraído vía electrónica de la dirección URL: <http://www.cica.es/aliens/gimadus/JOR-CA-3.html>. En el mismo se trata de justificar la idoneidad en el establecimiento de un canon de saneamiento para la comunidad andaluza proponiendo una regulación básica del mismo. Como extensión de este artículo, puede verse CASTILLO LÓPEZ, J.M.: *La reforma fiscal ecológica*, Granada, Comares, 1998, págs. 287-311.

<sup>117</sup> Con carácter general se puede sostener el gravamen real del consumo de agua pese a que la finalidad impositiva se dirija a los vertidos en el medio hídrico.

<sup>118</sup> Recordar que, como tónica común de las regulaciones autonómicas, se consideran usos domésticos los consumos de agua realizados en viviendas que den lugar a aguas residuales generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas, mientras que son usos no domésticos o industriales los consumos de agua no efectuados desde viviendas o realizados desde locales y establecimientos utilizados para efectuar cualquier actividad pecuaria, comercial o industrial o de servicios.

agua en metros cúbicos por el precio del metro cúbico establecido en la norma reguladora del tributo, para el caso de los usos industriales o no domésticos el cálculo de la cuota tiene en cuenta, normalmente, la carga contaminante derivada del vertido de la industria al medio hídrico receptor y se pueden diferenciar distintos criterios de cuantificación<sup>119</sup>. Los regímenes de determinación objetiva han alcanzado ambos usos, aunque con regulaciones específicas en cada CA. En unos casos sirve a la estimación del consumo realizado y, en otros, de la carga contaminante del vertido. La imposibilidad o dificultad de llevar a cabo una medición directa de la base imponible en ciertas ocasiones conlleva que el legislador habilite las determinaciones objetivas.

Para las pocas CCAA que no han acudido a la denominación de régimen de determinación objetiva cuando realmente se establece, al menos en sede legal, consideramos que convendría hacer una precisión en la terminología empleada desde el punto de vista de la seguridad jurídica. La enumeración de los regímenes de determinación de la base imponible nos parece deseable, en el mismo sentido que se hace en nuestra LGT y se sigue en la generalidad de las regulaciones de los tributos en particular. En ocasiones la regulación resulta un poco caótica y con términos no del todo precisos «evaluación», «estimación»... olvidando, no se sabe muy bien por qué, la denominación del régimen en el articulado legal.

Como crítica subyacente a la generalidad de los cánones se encuentra su más que dudosa finalidad medioambiental, sustituida por una finalidad recaudatoria. Además, tendría que considerarse la necesaria modificación de buena parte de las regulaciones de la base imponible del tributo, puesto que tal elemento de configuración debería responder al vertido o contaminación y, únicamente, se debería acudir al consumo ante problemas de determinación del vertido o residualmente<sup>120</sup>.

#### IV. PERSPECTIVA COMUNITARIA DE LA FISCALIDAD ECOLÓGICA Y LA DETERMINACIÓN OBJETIVA

La fiscalidad ecológica ha constituido una preocupación de nivel comunitario principalmente a partir de los años 90. El infructuoso desarrollo de una «ecotasa» comunitaria, no obsta para que ciertos trabajos en el seno de la Unión hayan persistido en los últimos años. La contraposición de intereses estatales y el respeto del principio de igualdad suponen un condicionante fundamental en este ámbito<sup>121</sup>. Sea cual sea la postura que se desarrolle en el futuro, es conve-

<sup>119</sup> ROZAS VALDÉS, J.A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ, S.: «Impuestos ecológicos...», ob. cit., págs. 577 y 578.

<sup>120</sup> Esta crítica ha sido individualizada frente al canon de saneamiento asturiano por PEDREIRA MENÉNDEZ, J. en «El canon de saneamiento...», ob. cit., pág. 124.

<sup>121</sup> Aunque no ha sido esta la única dificultad que se han encontrado ciertas propuestas como la presentada en 1992 para la implantación de impuestos indirectos sobre el consumo de energías relacionadas con la emisión de dióxido de carbono, pudiendo mencionar otras como: la oposición de las organizaciones industriales más relevantes o las reservas recibidas desde la ciencia económica en cuanto a su dudosa potencialidad para reducir las emisiones y su capacidad de generar otras distorsiones. Véase «La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea», *NUE*, n.º 122, 1995, pág. 121. Sobre este particular, véase también LÓPEZ GORDO, J.F.: «Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kyoto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero», Tesis Doctoral, Granada, 2006, pág. 480.

niente reconocer el indudable avance que en la fiscalidad ecológica se está realizando desde los países miembros <sup>122</sup>.

Los países escandinavos fueron pioneros en el establecimiento de ecotasas y esta ha sido la tónica habitual en nuestro entorno comunitario. Finlandia, Noruega, Suecia y Dinamarca tienen impuestos sobre las emisiones de CO<sub>2</sub>, en Holanda existe un impuesto sobre los combustibles y otros países como Austria, Reino Unido, Italia, Alemania y Francia han seguido esta línea de actuación. Nuestro país como hemos visto se inserta en este marco a través de impuestos autonómicos.

Los problemas de evaluación de la «real-contaminación» motivan que una estimación de la contaminación producida en ciertos supuestos simplifique la cuantificación de estos tributos. En efecto, una cierta labor de estimación puede facilitar la gestión de los impuestos ecológicos. En unos casos se opta por una evaluación a tanto alzado que permita el cálculo de las cuotas tributarias del impuesto a partir de cantidades fijas a aplicar sobre la contaminación producida.

Más allá de ello en ocasiones se puede habilitar una opción de tributar conforme a una estimación de la contaminación que se considera que se puede producir. La simplicidad de una determinación objetiva en este ámbito comporta múltiples ventajas. Siempre se opone la contribución conforme a la «real contaminación» y, en último caso, el respeto del principio contaminador-pagador. Sin embargo, la flexibilidad en la interpretación de todas estas premisas coadyuva a la operatividad de la norma tributaria y el fácil cumplimiento de aquellos que han de aplicarla.

Si la generalidad de los países comunitarios ha previsto la determinación directa como el régimen general y único para la cuantificación tributaria en el marco de los impuestos ecológicos, para ciertos supuestos la previsión de regímenes de determinación objetiva puede ser beneficiosa tanto para la Administración como los obligados tributarios. En este sentido, es en nuestro país en donde esta vía se ha desarrollado con un especial énfasis. En apoyo de esta alternativa, coincidimos en que la previsión de economías de opción contribuye en el avance de la operatividad del sistema y la fiscalidad ecológica es un ámbito donde la «estimación» puede contribuir a la eficacia, simplicidad y agilidad de la gestión tributaria.

La simplificación en la fiscalidad ecológica ha de constituir un objetivo a conseguir en el seno de la Unión Europea, ello ya desde las propias regulaciones estatales. Esa simplificación debe manifestarse en dos ámbitos:

- De una parte, la no-proliferación en vano de tributos referidos a la misma realidad. Un ejemplo de la simplificación lo encontramos en el ordenamiento francés donde la actual *taxe générale sur les activités polluantes* (TGAP), creada por la Ley de Presupuestos francesa para el año 1999, ha pretendido refundir diferentes impuestos que recaían sobre actividades contaminantes <sup>123</sup>. Como han sostenido los profesores BELTRAME y MONTAGNIER ese tribu-

<sup>122</sup> Sobre los límites a la fiscalidad ambiental a partir de la jurisprudencia del TJCE, véase CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *NUE*, n.º 237, 2004, págs. 31-45.

<sup>123</sup> Actualmente engloba hasta un total de ocho actividades, a saber:

to sirvió para ordenar la fiscalidad medioambiental desarrollada de manera «anárquica» con anterioridad <sup>124</sup>. Tal labor de simplificación no es contraria a la necesidad, cada vez mayor, de introducir gravámenes adaptados a vías de contaminación especialmente «multiplicadas» en los últimos años <sup>125</sup>.

- A mayores, la simplificación en la cuantificación tributaria puede servir a una mejor operatividad de la fiscalidad y la liberación de excesivos costes indirectos para los obligados tributarios. Si bien, el establecimiento de determinaciones objetivas debe tener un margen reducido de actuación, suponiendo una opción tributaria para casos concretos que en nada obste a la general previsión del régimen de determinación directa.

La previsión de un reducido campo de actuación de la determinación objetiva es el camino deseable en la tributación ecológica. El propio desarrollo tecnológico, que abarate los costes fiscales indirectos que de tal imposición se pueden derivar, está llamado a reducir el ámbito de aplicación del régimen. A la espera de esta consecución, la determinación objetiva puede ser considerada como una opción simplificadora, a veces necesaria, en la imposición de un fenómeno real, como es la degradación del medio ambiente, y que no siempre resulta fácil traer al campo de la tributación.

## V. CONCLUSIONES

- En los impuestos ecológicos, la determinación objetiva ha tenido una destacable acogida. El nivel de poder tributario en que hay que centrarse al tratar estos tributos ecológicos o medioambientales, desde la óptica de la determinación objetiva, es el nivel autonómico. El ámbito de la determinación objetiva se extiende esencialmente a dos grupos de tributos ecológicos en la actualidad: de una parte, ciertos impuestos autonómicos sobre las emisiones de gases a la atmósfera y, de otra parte, los conocidos como cánones de saneamiento.
- En los impuestos sobre la emisión de gases a la atmósfera se ha establecido un régimen de determinación objetiva en buena parte de las CCAA que han acogido este impuesto. Así ha sido en Galicia, Andalucía, Castilla-La Mancha y Aragón. Normalmente, se habilita una posible utilización de la determinación objetiva en el impuesto deduciendo la cantidad de contaminantes emitida de indicadores objetivos vinculados a la actividad o proceso de pro-

1. El almacenamiento y la eliminación de los residuos.
2. La emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes.
3. El despegue de aeronaves sobre los aeródromos que reciben del tráfico público.
4. La producción de aceite usado.
5. Los preparados para detergentes y productos suavizantes para la ropa.
6. Los materiales de extracción.
7. Los productos antiparasitarios de uso agrícola y asimilados.
8. La autorización de explotación y la explotación de establecimientos industriales y comerciales que presentan riesgos particulares para el medio ambiente.

<sup>124</sup> «L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française», *RFFP*, n.º 68, 1999, págs. 135-137.

<sup>125</sup> MARX, N.F.: «De l'environnement aux eco-taxes planétaires», *Revue Fiscalité européenne et Droit International des affaires*, n.º 2, 2002, pág. 6.

ducción de que se trate. Por lo que se refiere a los cánones de saneamiento, la mayoría de las CCAA que han establecido cánones de saneamiento han seguido el modelo que se estableció, en su día, por Cataluña. De este modo, en la generalidad de las CCAA en las que se ha regulado un canon de saneamiento como tributo propio se ha acudido a una determinación de la base imponible sobre el consumo de agua que llevan a cabo los sujetos pasivos.

- La determinación objetiva debe existir como un régimen optativo en buena parte de la imposición medioambiental. La razón es que la fiscalidad ecológica presenta limitaciones que entroncan con el propio objeto gravado: el medio ambiente. La determinación directa de la degradación del medio ambiente es un aspecto complicado y aunque siempre es deseable, no por ello debe excluir la admisión de determinaciones objetivas basadas en correctos estudios preparatorios y que sostengan la propia articulación del conjunto de normas establecido por el legislador. Existen dificultades que derivan de la naturaleza de los obligados tributarios implicados y limitaciones derivadas de la tecnología o su alto coste. De todas estas motivaciones se extrae que no resulta idónea la exigencia generalizada de instalación de aparatos que permitan la medición directa de las emisiones o consumos que en cada caso el obligado tributario pueda llevar a cabo, incidiendo con su actividad en el medio ambiente. La única solución es atender al principio de proporcionalidad y establecer un equilibrio donde la Administración tributaria y el contribuyente puedan ver satisfechos sus respectivos intereses.
- Los regímenes de determinación objetiva en nuestro ordenamiento constituyen el cauce óptimo para la conciliación de intereses. Su defensa se justifica puesto que contribuyen a la seguridad jurídica de los sujetos implicados en la relación obligacional, disminuyen sus obligaciones, permiten el cumplimiento de los fines perseguidos por la Administración y se erigen en sistemas simples sobre la base de aplicación de fórmulas matemáticas. Eso sí, con limitaciones que no posibiliten la aparición de regímenes infundados que solo atiendan a los intereses de una de las partes de la obligación tributaria o a motivos puramente recaudatorios. La configuración del régimen como una opción para los obligados tributarios y la voluntariedad del régimen, que requiere nuestra LGT, ha de funcionar como uno de los parámetros de enjuiciamiento del mismo para todos aquellos supuestos en que se pueda establecer en la fiscalidad ecológica.
- La simplificación en la fiscalidad ecológica ha de constituir un objetivo a conseguir en el seno de la Unión Europea. La previsión de un reducido campo de actuación de la determinación objetiva es el camino deseable en la tributación ecológica. El propio desarrollo tecnológico, que abarate los costes fiscales indirectos que de tal imposición se pueden derivar, está llamado a reducir el ámbito de aplicación del régimen. A la espera de esta consecución, la determinación objetiva puede ser considerada como una opción simplificadora, a veces necesaria, en la imposición de un fenómeno real (la degradación del medio ambiente) que no siempre resulta fácil traer al campo de la tributación.