

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 31 (2008-2009), pp. 23-58

FISCALIDADE AMBIENTAL EN DEREITO ESPAÑOL E COMPARADO¹

Francisco D. ADAME MARTÍNEZ
*Profesor titular de Dereito financeiro e tributario
Universidad de Sevilla*

Resumo

Neste estudo analízanse os principais tributos ambientais existentes no dereito español e comparado. Conforme a xurisprudencia do noso tribunal constitucional para considerar un tributo como ambiental é preciso que incorpore nos seus elementos esenciais obxectivos deste tipo. Con fins didácticos clasifícanse os tributos existentes en varios grupos. En primeiro lugar, estúdase os tributos sobre residuos. Existen diversas experiencias interesantes nesta materia tanto en Europa coma en Estados Unidos. En segundo termo, analízanse os tributos sobre emisións e préstase especial atención aos tributos autonómicos sobre esta materia que existen en España e en particular ao imposto galego sobre a contaminación atmosférica. A continuación faise unha referencia aos tributos sobre consumo de enerxía e carburantes, vehículos e estancias turísticas. Por último estúdase en profundidade a fiscalidade da auga en España, con referencia aos tributos estatais, autonómicos e locais, e en dereito comparado. O traballo conclúe cunha bibliografía seleccionada.

Abstract

This study examines the main environmental taxes in Spain and other countries. According to the jurisprudence of our Constitutional Tribunal to

¹ Este traballo realizouse no marco do proxecto de investigación de excelencia con referencia P08-SEJ-04147, financiado pola Junta de Andalucía, á que lle mostramos o noso agradecemento.

consider a tribute as environmental it is necessary that the tax incorporates in their essential elements environmental objectives. With didactic purposes the taxes are classified in several groups. First, we study the taxes on waste. Interesting diverse experiences exist in this matter as much in Europe as in United States. In second term, are analyzed emissions taxes, paying special attention to the autonomous taxes on this matter that exist in Spain and in particular to the Galician Tax about the atmospheric pollution. Next reference is made to the taxes on energy consumption and fuels, on vehicles and on tourist stays. Lastly it is studied in depth the taxation of the water in Spain, with reference to the state, autonomous and local taxes and charges, and in other countries. The work concludes with a selected bibliography.

Palabras Clave: Fiscalidade ambiental, impostos sobre residuos, emisións, vehículos e auga.

Key words: Environmental taxation, waste taxes, emissions taxes, vehicles taxes, water taxes.

SUMARIO: 1. Introducción; 2. Tributos sobre residuos; 3. Tributos sobre emisións. Especial referencia ao imposto galego sobre a contaminación atmosférica; 4. Tributos sobre consumo de enerxía e carburantes; 5. Tributos sobre vehículos; 6. Tributos sobre estancias turísticas; 7. Tributos sobre a auga; 7.1. Tributos estatais, 7.2. Tributos autonómicos, 7.3. Tributos locais, 7.4. Tributos sobre a auga en dereito comparado; 8. Bibliografía.

1. Introducción

Este traballo trata de ofrecer unha panorámica xeral do estado actual da fiscalidade ambiental no dereito español e comparado. A maioría dos países do mundo occidental vén recorrendo desde hai anos ao uso de instrumentos económicos e sobre todo fiscais para a protección do medio natural.

Cando se fala de medidas fiscais relacionadas coa protección do medio natural non só se alude á creación de tributos ambientais, senón tamén á introdución doutro tipo de medidas incentivadoras como deducións ou bonificacións fiscais. O recurso á fiscalidade ambiental está xeneralizado nos países occidentais en todos os ámbitos de goberno (estatais, rexionais e locais). De todos os xeitos os tributos ambientais son os instrumentos máis utilizados e sobre todo os máis adecuados para que se cumpra o principio «quen contamina paga» e incluír os custos ambientais no prezo dos bens e

servizos. A nosa exposición centrarase, por esa razón, nos tributos ambientais.

Outra advertencia importante que nos gustaría realizar neste breve apartado introdutorio é que para cualificar un tributo como ambiental é preciso analizar todo o seu réxime xurídico e os seus elementos esenciais. É frecuente, e sirva iso como exemplo do que sería un elemento indicativo do carácter ambiental dun tributo, que a regulación deste tipo de tributos considere unha dedución específica relacionada con investimentos ou comportamentos respectuosos co medio natural. Tamén adoita ser frecuente que a recadación deste tipo de tributos se atope afectada por actuacións relacionadas coa protección do medio e dos recursos naturais, aínda que por si soa a afectación da recadación non é suficiente para cualificar un tributo como ambiental.

Posto que este traballo se publica nunha revista galega, podemos citar como modelo de tributo ambiental o caso do imposto sobre a contaminación atmosférica desta comunidade autónoma, creado pola Lei 12/1995, que prevé a afectación xenérica da súa recadación ás políticas de protección ambiental e de conservación dos recursos naturais nesta comunidade, así como a obriga de destinar un 5 % dos ingresos obtidos en cada exercicio á dotación dun fondo de reserva para atender danos extraordinarios e situacións de emerxencia provocados por catástrofes ambientais (derivadas de emisións atmosféricas ou verteduras realizadas sobre o chan, augas marítimas ou continentais, xa sexan superficiais ou subterráneas, de carácter contaminante).

Pero non abonda para determinar que un tributo é ambiental con que a respectiva lei que o cre conteña unha declaración de intencións en tal sentido na súa exposición de motivos. O tributo ambiental, para merecer tal cualificativo, debe incorporar nos seus elementos esenciais (feito imponible, suxeitos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo impositivo, cota tributaria ou deducións sobre a cota) obxectivos ambientais.

Relacionado co anterior, o propio tribunal constitucional español na súa coñecida sentenza 289/2000, do 30 de novembro, que resolveu o recurso de inconstitucionalidade promovido polo presidente do Goberno, representado polo avogado do Estado, contra a Lei do Parlamento das Illas Baleares 12/1991, de 20 de decembro, reguladora do imposto sobre instalacións que incidan no medio natural, declarou que a análise da estrutura do devandito imposto non permitía chegar á conclusión de que realmente gravase as

actividades contaminantes, senón máis ben a titularidade das instalacións e estruturas que inciden no medio natural. Decía concretamente o Tribunal:

[...] aínda que a Exposición de motivos exteriorice unha pretendida finalidade protectora do medio natural, segundo a lei autonómica o feito impoñible do imposto constitúeo a titularidade de elementos patrimoniais afectos á realización das actividades que integran o obxecto do tributo, a saber, as de produción, almacenaxe, transformación, transporte efectuado por elementos fixos e subministración de enerxía eléctrica e de carburantes e combustibles sólidos, líquidos ou gasosos, así como as de comunicacións telefónicas ou telemáticas; sendo o sometido a tributación (verdadeira riqueza gravada), o valor dos elementos patrimoniais calculado mediante a capitalización da media dos ingresos brutos de explotación durante os tres últimos exercicios ou, o que é o mesmo, articulándose o gravame con independencia da capacidade ou aptitude de cada un para incidir no medio natural que se di protexer. Estamos, pois, en presenza dun tributo que non grava directamente a actividade contaminante, senón a titularidade dunhas determinadas instalacións e, como veremos de inmediato, o feito de que o valor desas instalacións se calcule mediante a capitalización dos ingresos non transmuta o que é imposto sobre uns elementos patrimoniais nun imposto sobre actividades contaminantes.

As medidas fiscais relacionadas coa protección do medio cumpren xeralmente unha dobre finalidade. A primeira é prever e minimizar. Trátase de estimular e incentivar comportamentos máis respectuosos co ámbito natural. A segunda é restaurar o dano ocasionado. Perséguese compensar o impacto que orixinan nos recursos naturais as condutas humanas, así como sufragar as accións incluídas nas políticas ambientais (como, por exemplo, protección de acuíferos, recuperación de custos ambientais, redución de emisións e loita contra o cambio climático, protección de espazos naturais etc.).

Para facer didáctica a exposición imos clasificar os tributos ambientais existentes en seis grandes grupos, que se corresponden cos apartados deste traballo:

- Tributos sobre residuos
- Tributos sobre emisións
- Tributos sobre consumo de enerxía e carburantes
- Tributos sobre vehículos

-Tributos sobre estancias turísticas

-Tributos sobre a auga

Prestarémoslles particular atención aos tributos sobre a auga porque así nolo solicitaron expresamente cando nos encargaron este traballo.

2. Tributos sobre residuos

A fiscalidade sobre residuos atópase bastante desenvolvida no contorno da Unión Europea. Un país que sempre destacou polos seus avances nesta materia é Alemaña onde todos os ámbitos de goberno esixen algún tipo de tributo nesta cuestión. Así, na área federal esíxese un tributo sobre aceites usados como recarga do imposto sobre os hidrocarburos, pero tamén existen en Alemaña tributos dos *Länder* sobre residuos especiais, como o que grava a entrega de residuos para a súa eliminación, tratamento ou almacenaxe de Hesse ou a taxa por autorización de reciclado de residuos especiais de Renania do Norte-Westfalia.

Xunto ao anterior, habería que mencionar que en Alemaña se cobraban nalgúns municipios ata 1998 tributos locais sobre os envases e as embalaxes distribuídos por establecementos de comida rápida. De conformidade co previsto no artigo 105.2 a) da Constitución Alemá os *Länder* «posúen a competencia lexislativa en materia de impostos locais sobre o consumo e o luxo mentres e en tanto que estes impostos non fosen do mesmo tipo que os regulados por unha lei federal». O devandito precepto debe interpretarse no sentido de entender que os tributos locais só poden recaer sobre o consumo realizado no respectivo municipio. Para eludir esta norma, algúns municipios só gravaban os envases destinados ao consumo no propio establecemento de venda, pero eses tributos foron finalmente declarados inconstitucionais polo Tribunal Constitucional alemán a través da súa sentenza do 7 de maio de 1998, por vulnerar o citado precepto da lei fundamental alemá.

Tamén en Dinamarca se esixen tributos sobre residuos perigosos, salvo que estes se depositen en plantas de tratamento especiais. Trátase de tributos de carácter municipal que tratan de cubrir o custo do servizo, pero non existe relación entre os residuos xerados por cada cidadán e o tributo cobrado. As pilas están gravadas neste país cun tributo desde 1996, que se destina a cubrir o custo da recollida, tratamento e eliminación.

Na maioría de países europeos cóbranse tributos, que xeralmente son taxas, pola recollida domiciliaria de lixos, que teñen por finalidade financiar o servizo. En España trátase dun tributo que tradicionalmente se

vén esixindo polos municipios, aínda que a súa cuantificación varía dun concello a outro. Nalgúns casos o seu importe é fixo e, no caso de usos domésticos, calcúlase a partir do valor catastral do inmovible. É o que acontece por exemplo en Madrid, onde se introduciu unha taxa deste tipo a partir do 1 de xaneiro de 2009. Noutros municipios, en cambio, o imposto págase en función do consumo de auga en metros cúbicos da vivenda. Isto é o que acontece por exemplo no caso de Sevilla. Nestes casos adóitase fixar un mínimo obrigatorio que se vai incrementando en función, como dixemos, do consumo de auga.

Especialmente curiosas resultan as experiencias que se desenvolveron en materia de fiscalidade de residuos en Estados Unidos. Neste país si se poden atopar exemplos de taxas de lixo que se cuantifican en función do volume de residuos xerado (*pay-as-you-throw rubbish tax*). En efecto, hai municipios estadounidenses en que esta taxa varía dependendo das bolsas de lixo que o usuario tira ao colector. Así acontece nalgúns municipios do estado de Pennsylvania, onde os cidadáns teñen que comprar bolsas especiais para o lixo que se venden en establecementos da localidade e que unha vez cheas non poden pesar máis de 40 libras. Tamén hai exemplos de concellos no estado de Washington, onde se pagan cantidades distintas por esta taxa en función do tamaño do colector (medido en galóns) que se utilice e distínguense varios tipos destes.

En Europa atopamos tamén países como Irlanda onde se aplica desde o 4 de marzo de 2002 un imposto sobre as bolsas de plástico (*environmental levy plastic bag*).

Á parte do anterior, en Estados Unidos presentouse unha proposta para establecer un imposto federal xeral sobre os residuos, pero non foi posible polas seguintes razóns: a superposición de tributos federais, estatais e locais nesta materia; a oposición do presidente a elevar a presión fiscal; o establecemento dun imposto sobre a xeración de residuos suporía darlle o mesmo tratamento a reciclar ou abandonar, así como os posibles problemas de cuantificación (presentábase a dúbida de se habería ou non que descartar o compoñente de humidade nos residuos).

3. Tributos sobre emisións. Especial referencia ao imposto galego sobre a contaminación atmosférica

O gravame das emisións contaminantes no ámbito da Unión Europea comezou desenvolvéndose nos países escandinavos, onde desde finais da década de 1980 e sobre todo a partir da de 1990 se veñen recadando tributos sobre as emisións de dióxido de carbono, dióxido de xofre e

dióxido de nitróxeno. En particular isto acontece en Finlandia, Suecia e Dinamarca, que por esta razón se cualifican como países ecoavanzados. En Suecia, por exemplo, estes impostos existen desde 1991 e en Finlandia desde 1990. A creación destes tributos nos países nórdicos, ademais, produciuse no marco do que se pode denominar unha auténtica reforma fiscal verde.

Coa expresión «reforma fiscal verde» alúdese non simplemente á introdución de tributos ecolóxicos, senón á ambientalización dos principais tributos do sistema tributario dun país. Ademais, a creación de tributos ambientais no marco deste tipo de reformas sempre vai acompañada da redución de cargas fiscais nalgún dos principais.

En España desenvolveuse bastante a fiscalidade das emisións no ámbito das comunidades autónomas e neste punto é a comunidade autónoma de Galicia a pioneira no panorama autonómico español. Con posterioridade tamén estableceron impostos sobre emisións as comunidades autónomas de Castela-A Mancha, Andalucía e Aragón. Nas liñas que seguen ímonos deter brevemente no imposto galego sobre a contaminación atmosférica, creado pola Lei 12/1995, do 29 de decembro.

Mentres que noutros tributos ambientais creados polas comunidades autónomas se pode presentar a dúbida de se estamos ante un auténtico imposto ou ante unha taxa, no caso do tributo galego que estamos a examinar non hai dúbida de que o lexislador o configurou como un imposto, pois o seu feito imponible non está vinculado a ningunha actividade administrativa determinada.

Este tributo creouse tras a constatación da existencia no territorio de Galicia de dous polos de concentración industrial, concretamente A Coruña e Pontevedra, que constitúen importantes focos de contaminación tanto por verteduras industriais, en augas continentais e marítimas, coma, sobre todo, polas emisións de determinados gases á atmosfera. Por esta razón, os suxeitos pasivos do tributo van ser empresas situadas nesas dúas áreas xeográficas, pero non todas as empresas que emitan gases e se atopen alí instaladas van estar gravadas, porque como despois explicaremos a Lei establece un mínimo exento de 1.000 toneladas anuais. Este mínimo determinou que as compañías afectadas sexan basicamente seis (Unión Fenosa, Endesa, Repsol, Inespal, Alumina e Encesa) e cinco os principais focos de emisión: unha planta de produción de aluminio, unha refinaría e tres centrais térmicas. Non obstante, na comunidade autónoma de Galicia están censadas máis de 1.200 instalacións clasificadas como contaminantes (empresas metalúrxicas, químicas, papeleiras, madeireiras e conserveiras)

ás que tamén se lles podería aplicar o imposto sempre e cando superen o devandito limiar de emisións. Coa sorte de mínimo exento preténdese exonerar do gravame os focos que non sexan grandes emisores e sobre todo introducir un incentivo para que as empresas que eventualmente resulten suxeitos pasivos do imposto adopten as medidas anticontaminantes necesarias para evitar ou polo menos reducir as devanditas emisións por debaixo do baremo que a propia lei considera ou estima soportables e que está fixado nas 1.001 toneladas/ano, todo iso co fin último de impedir a remuneración do tributo.

O feito imponible deste imposto galego está constituído, de conformidade co previsto no artigo 6 da Lei, pola emisión á atmosfera de calquera das seguintes substancias: a) dióxido de xofre ou calquera outro composto osixenado do xofre e b) dióxido de nitróxeno ou calquera outro composto osixenado do nitróxeno. Ambos os grupos de substancias están considerados entre os contaminantes da atmosfera máis perigosos; mentres que o dióxido de xofre o emiten fundamentalmente as centrais térmicas, as refinarias de petróleo e os fornos e caldeiras, o dióxido de nitróxeno deriva da combustión e transformacións do nitróxeno.

A definición do feito imponible do imposto galego é moi similar á do imposto andaluz sobre a emisión de gases á atmosfera, que foi creado pola Lei andaluza 18/2003, do 29 de decembro, e á do imposto aragonés sobre o dano ambiental causado pola emisión de contaminantes á atmosfera, creado pola Lei 13/2005, do 30 de decembro. Ambos os tributos atópanse claramente inspirados no tributo galego e o seu feito imponible está constituído no caso de Andalucía pola emisión á atmosfera de dióxido de carbono, óxidos de nitróxeno e óxidos de xofre, que se realice desde instalacións situadas na comunidade autónoma de Andalucía, onde se desenvolvan algunha ou algunhas das actividades industriais incluídas no anexo I da Lei 16/2002, do 1 de xullo, de prevención e control integrados da contaminación. No caso do tributo aragonés, o feito imponible está constituído polo dano ambiental causado por focos contaminantes situados no territorio da comunidade autónoma de Aragón mediante a emisión á atmosfera de óxidos de xofre, óxidos de nitróxeno e dióxido de carbono. A única diferenza importante entre os feitos impositivos destes tributos é que no caso de Andalucía e no de Aragón se gravan tamén as emisións de dióxido de carbono, circunstancia que constitúe unha importante novidade no panorama autonómico.

Teñen a consideración de contribuíntes do imposto, de conformidade co previsto nos artigos 7 da Lei e 6 do Regulamento que desenvolve a Lei

12/1995, aprobado por Decreto 29/2000, do 20 de xaneiro, as persoas ou entidades que sexan titulares das instalacións ou actividades que, tendo o carácter de focos emisores, emitan as substancias contaminantes gravadas. O concepto de foco emisor ten especial importancia, pois segundo se avanza na Exposición de motivos da Lei todo o tributo se articula ao redor deste, constituíndo ademais a referencia para determinar a base imponible.

O artigo 2 do citado regulamento define o foco emisor como o conxunto de instalacións de calquera natureza, constituído por unha ou máis chemineas, válvulas, redes de sumidoiro ou outras fontes ou puntos de emisión das substancias contaminantes gravadas.

A regulación dos suxeitos pasivos nos demais tributos autonómicos existentes sobre emisións contaminantes é similar á que acabamos de expoñer. Tan só podemos destacar como novo neste punto o recente imposto aragonés sobre o dano ambiental causado pola emisión de contaminantes á atmosfera que introduce un suposto de responsable solidario. Así, ten tal consideración o propietario da instalación causante da emisión contaminante, cando non coincida coa persoa que a explota. En tal caso, os datos do propietario deberán incluírse na primeira declaración censual que teñen que realizar os obrigados tributarios conforme o disposto no artigo 5 da orde do 12 de maio de 2006, do Departamento de Economía, Facenda e Emprego do Goberno de Aragón, pola que se ditan as disposicións necesarias para aplicala durante o primeiro período impositivo deste tributo.

A base imponible do imposto galego está constituída pola suma das toneladas de substancias gravadas emitidas por un mesmo foco emisor. Para a determinación da devandita base considéranse tres métodos. O primeiro deles é o método de estimación directa, que se utilizará segundo dispón o artigo 8 do Regulamento nos casos en que as instalacións incorporen sistemas de medida de cantidade de substancias contaminantes emitidas. Será o propio suxeito pasivo o que lle comunicará á Administración galega a medición correspondente de substancias emitidas mediante as declaracións-liquidacións que terá que presentar ante a delegación da Consellaría de Economía e Facenda correspondente á situación xeográfica do foco emisor.

Cando as instalacións non contén con sistemas de medición, a base imponible determinarase mediante a estimación obxectiva e deducen para iso a cantidade de substancias contaminantes emitidas de indicadores obxectivos vinculados á actividade ou proceso de produción de que se trate. O artigo 9 do Regulamento establece as condicións e o procedemento

técnico previsto para realizar este cálculo. Conforme este, a cantidade de substancias emitidas estímase a partir da cantidade de combustible consumido mensualmente en toneladas e dos factores de emisión, poder calorífico e contido dos distintos compostos contaminantes presentes nas devanditas substancias. Para que se aplique este sistema de estimación obxectiva prevista no texto regulamentario é preciso que os focos de emisión utilicen, polo menos, un 80 % de combustibles fluídos.

O terceiro método previsto na Lei para o cálculo da base imponible é a determinación de oficio. De conformidade co previsto nos artigos 11 da Lei e 10 do Regulamento aplicarase, con carácter excepcional, aos suxeitos pasivos que a pesar de incumprir as normas fiscais, fixesen imposible a súa determinación a través das vías ordinarias.

Nos impostos sobre emisións de Castela-A Mancha e Andalucía a regulación da base imponible presenta algunhas diferenzas con respecto ao que acabamos de expoñer en relación co tributo galego. No caso do imposto andaluz sobre a emisión de gases á atmosfera, a determinación da base imponible realízase a partir de magnitudes directamente relacionadas co impacto ambiental, como a actividade desenvolvida polas distintas instalacións, así como polo volume e composición do combustible empregado, de maneira que se mide o nivel da carga contaminante. En cambio, nos impostos de Castela-A Mancha e Galicia a base imponible é distinta, ao estar constituída polas toneladas emitidas á atmosfera das substancias contaminantes cando os focos emisores dispuñan de sistemas de medida e rexistro das emisións. A carga contaminante no caso do imposto andaluz está constituída pola suma das unidades de contaminación de cada unha das substancias gravadas. Pola súa parte, as unidades de contaminación obtéñense do cociente que resulte de dividir as toneladas emitidas e os valores máximos tolerados na Unión Europea. Eses valores son os seguintes: para as emisións de CO₂, 100.000 toneladas ao ano; para as de NO_x, 100 toneladas ao ano e para as de SO_x, 150 toneladas ao ano.

No caso do imposto sobre instalacións que inciden no medio de Castela-A Mancha prevíase ademais na regulación inicial da Lei 11/2000 un método de estimación indirecta en que, conforme o disposto no artigo 5.2 b) da Lei castelá-manchea 11/2000, do 26 de decembro, utilizaranse as cantidades emitidas por hora resultantes da última medición oficial realizada por un organismo de control autorizado, engadíndose que para calcular as cantidades emitidas no período de imposición se considerará que o tempo de emisión é de seis mil horas no ano natural.

A Lei de Castela-A Mancha 16/2005, do 29 de decembro, do imposto sobre determinadas actividades que inciden no medio natural e do tipo autonómico do imposto sobre as vendas minoristas de determinados hidrocarburos, introduciu algunhas especialidades en materia de determinación da base imponible. No seu artigo 7 establécese que a base imponible será o resultado de sumar as cantidades emitidas por todos os focos emisores, multiplicadas polos coeficientes 1 no caso das emisións de dióxido de xofre e 1,5 para as de dióxido de nitróxeno. Outra novidade que se introduce refírese á estimación indirecta e resulta aplicable a partir do 1 de xaneiro de 2006. En concreto as emisións determinaranse para cada foco emisor a partir de medicións quincenais realizadas na instalación, e serán o resultado de multiplicar a concentración horaria dos contaminantes citados polo caudal de gases emitidos e polo número de horas reais de actividade no período de liquidación; e terase en conta que, entre estas dúas medicións consecutivas, as cantidades emitidas á hora de ambos os compostos permanecen constantes. Para o caso de que os sinais subministrados polos analizadores automáticos de medición das emisións, transmitidas aos centros de control xestionados polo goberno castelán-mancheño, non permitan coñecer o estado operacional da instalación, dispónse que a base imponible se presumirá igual á do período de liquidación precedentes. Por último, a Lei 16/2005 introduce un novo método de estimación obxectiva para cando non se poida aplicar ningún dos dous anteriores e en que a base se determinará a partir dos datos resultantes da última medición oficial realizada por un organismo de control autorizado en materia do medio natural respecto da data de devengo do imposto. Neste caso para calcular as cantidades emitidas de substancias gravadas por cada foco emisor multiplicaranse as concentracións horarias dos compostos citados, polo caudal de gases emitidos e polo número de horas de actividade que corresponda ao período impositivo, considerando que o número de horas de actividade da instalación é de oito mil horas no ano natural.

No imposto andaluz están previstos dous métodos de determinación da base imponible: a estimación directa e a obxectiva. A primeira aplicarase cando as instalacións industriais estean obrigadas a incorporar monitores para medir en continuo a concentración das substancias emitidas e medidores do caudal. Tamén se aplicará o primeiro método dun xeito potestativo para as instalacións industriais que, aínda que non sexa preceptivo, incorporen os devanditos monitores de medición. Noutro caso, o método de determinación que se empregará será o de estimación obxectiva, e neste caso terase en conta para determinar as substancias emitidas varios parámetros relativos ao grao de actividade da instalación,

como o consumo de combustible, de materias primas ou a cantidade de produto fabricado, en función do tipo de actividade e a eficacia dos equipos de depuración para as devanditas substancias.

Tanto o imposto aragonés coma o andaluz presentan unha particularidade que os diferencia do tributo galego e do castelán-manchego. En ambos os tributos establécese unha base liquidable que actúa como mínimo exento. Para o caso do tributo andaluz o artigo 31 da Lei 18/2003, do 29 de decembro, recolle a posibilidade de fixar unha redución sobre a base imponible de tres unidades contaminantes, en concepto de mínimo exento. Pola súa parte, no imposto aragonés a devandita base liquidable obtérase, conforme o disposto no artigo 26 da Lei 13/2005, do 30 de decembro, tras aplicarllas ás unidades contaminantes que constitúen a base imponible as seguintes reducións: a) emisións de óxidos de xofre: 150 toneladas/ano; b) emisións de óxidos de nitróxeno: 100 toneladas/ano e c) emisións de dióxido de carbono: 100 quilotoneladas/ano.

Inicialmente, para cuantificar o imposto galego deberíase de fixar unha tarifa que estaba prevista no artigo 12 da Lei 12/1995 e que se compuña de tres tramos de base aos que se lles asignaban distintos tipos de gravame. Ao primeiro tramo, que ía desde 0 ata 1.000 toneladas anuais, aplicábaselle un tipo de 0 euros; ao segundo, que abrangía desde 1.001 a 50.000 toneladas anuais, correspondíalle un tipo de 30,05 euros por tonelada e ao terceiro, que comprendía as emisións iguais ou superiores a 50.001 toneladas, fixébaselle un tipo de 33,06 euros por tonelada.

O artigo 12 da Lei 12/1995, na redacción dada a este precepto pola Lei 16/2008, do 23 de decembro, de orzamentos xerais da comunidade autónoma de Galicia para 2009, dispón que a cota tributaria deste imposto virá determinada por aplicar a seguinte tarifa impositiva por tramos de base:

- De 0 a 100,00 tm anuais: 0 euros/tm
- De 100,01 a 1.000,00 tm anuais: 36 euros/tm
- De 1.000,01 a 3.000,00 tm anuais: 50 euros/tm
- De 3.000,01 a 7.000,00 tm anuais: 70 euros/tm
- De 7.000,01 a 15.000,00 tm anuais: 95 euros/tm
- De 15.000,01 a 40.000,00 tm anuais: 120 euros/tm
- De 40.000,01 a 80.000,00 tm anuais: 150 euros/tm
- De 80.000,01 tm anuais en diante: 200 euros/tm

No caso do imposto andaluz, o sistema de determinación da base imponible é distinto, xa que o que se mide é a carga contaminante que está constituída pola suma das unidades de contaminación de cada unha das substancias gravadas. Neste tributo para determinar a cota íntegra haberá que aplicarlle á base liquidable a seguinte tarifa progresiva en euros por unidade contaminante:

- Ata 10 unidades contaminantes: 5.000 €
- Entre 10.001 e 20 unidades contaminantes: 8.000 €
- Entre 20.001 e 30 unidades contaminantes: 10.000 €
- Entre 30.001 e 50 unidades contaminantes: 12.000 €
- Máis de 50 unidades contaminantes: 14.000 €

Polo que respecta ao imposto aragonés hai que indicar, moi brevemente, que a cota tributaria se obterá tras aplicarles ás unidades contaminantes da base liquidable os tipos de gravame que figuran no artigo 20 do texto actualizado da lexislación sobre impostos ambientais da comunidade autónoma de Aragón —que se inclúe como anexo III da Lei 11/2008, do 29 de decembro, de medidas tributarias desta comunidade—, son os seguintes:

- Nos supostos de óxidos de xofre e óxidos de nitróxeno: 50 €/tonelada
- Nos supostos de dióxido de carbono: 200 €/tonelada

En materia de cuantificación destaca unha particularidade que incorporan tanto o tributo andaluz coma máis recentemente o castelán-mancheño con respecto ao galego e ao aragonés que debemos comentar. Trátase de deducións na cota íntegra que no caso do tributo andaluz adquiren unha especial importancia porque o converten nun auténtico imposto ambiental. O establecemento de deducións nos impostos ambientais é un mecanismo que permite ter en conta os investimentos e medidas que adopten os suxeitos pasivos para reducir as súas emisións, co fin de diminuír o seu nivel de expulsións. No imposto galego bótase en falta algunha dedución similar ás que imos comentar a continuación.

No imposto castelán-mancheño a dedución á que aludimos foi introducida pola Lei 16/2005. O seu artigo 9 dispón que no caso de actividades que estean suxeitas á estimación directa se aplicará unha dedución do 7 % da cota íntegra, sempre que o rendemento dos analizadores automáticos, tras excluír os seus períodos de calibración ou mantemento, sexa igual ou superior ao 90 %. A dedución será do 4 % da cota íntegra para as instalacións que dentro dun mesmo período impositivo pasen do método de estimación obxectiva ao de estimación directa e

sempre que o rendimento dos analizadores automáticos sexa igual ou superior ao 90 %. Se o devandito rendimento se sitúa entre o 80 % e o 90 % estas deducións serán respectivamente do 5 % e 2 %. Por debaixo do 80 % de rendimento non haberá dereito a ningunha dedución. A norma aclara que o rendimento dos analizadores automáticos se obterá do cociente entre o número de datos válidos transmitidos aos centros de control xestionados polos órganos competentes da Xunta de Comunidades en materia de medio natural e o número de datos totais do período, despois de excluír os correspondentes a calibracións e mantemento dos equipos.

O imposto andaluz foi o primeiro en recoller unha dedución en cota íntegra. A dedución á que nos referimos figura no artigo 33 da Lei 18/2003. O seu importe elévase ao 25 % ou ao 15 % dos investimentos que realicen os suxeitos pasivos durante o período impositivo en infraestruturas e bens de equipo orientados ao control, prevención e corrección da contaminación atmosférica. A dedución será do 25 % cando as instalacións industriais afectadas obtivesen o certificado EMAS ou ISO 14000 sobre a xestión ambiental. Cando se careza dos devanditos certificados só se poderá deducir o 15 % das cantidades investidas. Para gozar desta dedución será preciso obter o certificado acreditativo da idoneidade ambiental do investimento, que será expedido pola Consellaría de Medio Ambiente.

4. Tributos sobre consumo de enerxía e carburantes

Tradicionalmente se viñeron esixindo impostos sobre consumos enerxéticos en todos os países da Unión Europea. En España este tipo de consumos están gravados polos impostos especiais. Baixo esta denominación englobábase diversas figuras, entre as que se atopa o imposto sobre hidrocarburos.

Estes tributos están harmonizados na Unión Europea. A normativa básica que os regula está contida na Directiva 2008/118/CE do consello do 16 de decembro de 2008, relativa ao réxime xeral dos impostos especiais, e pola que se derroga a Directiva 92/12/CEE. Esta última foi ata a data de entrada en vigor da anterior o texto básico que regulou estes tributos. Esta directiva autoriza os estados membros para que poidan manter ou introducir en calquera momento, nos seus ordenamentos positivos, outros impostos especiais distintos dos sinalados na letra anterior, coa condición de que non dean lugar a controis de ningunha clase nos intercambios comunitarios de produtos obxecto destes. Por outra parte, a estrutura básica das accisas obrigatorias ha de ser a mesma en todos os estados membros. Para este fin

todos os ordenamentos nacionais deberán axustarse ao establecido nas correspondentes directivas aprobadas para o efecto.

Ademais do anterior, a harmonización tradúcese en que a Unión Europea fixa determinados tipos mínimos para cada un dos produtos gravados e posteriormente os estados poden elevar eses mínimos. Os tipos aplicables en cada un dos estados membros actualizados a 1 de xaneiro de 2009 poden consultarse na seguinte páxina web da Comisión Europea: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf.

Tamén é frecuente a existencia de impostos específicos sobre a enerxía eléctrica. Trátase de tributos que gravan os consumos enerxéticos. No caso de España existe este imposto e está regulado nos artigos 64 a 64 sexto da Lei 38/1992, do 28 de decembro, de impostos especiais. A súa entrada en vigor tivo lugar o 1 de xaneiro de 1998. A diferenza dos produtos incluídos nos ámbitos obxectivos dos demais impostos especiais de fabricación, a enerxía eléctrica non se almacena senón que, no mesmo momento da súa produción e dada a súa alta velocidade de transporte, se produce o seu consumo. Dada esta singularidade do produto o seu consumo se grava, o artigo 64 bis da Lei viuse obrigado a introducir algunhas definicións e a efectuar determinadas adaptacións das disposicións comúns a todos os impostos especiais de fabricación. O tipo impositivo neste tributo é o 4,864 %. Convén lembrarmos que o consumo de enerxía eléctrica tamén está gravado co IVE.

Por último debemos deixar indicado neste breve repaso polos tributos sobre o consumo de enerxía que en determinados países se aplican tipos reducidos de IVE para fomentar as enerxías renovables. Isto acontece por exemplo en Portugal, Austria, Países Baixos e Francia.

5. Tributos sobre vehículos

Outro grupo importante de tributos ambientais son os que gravan a compra, matriculación ou tenencia de vehículos. Á parte dos tributos que en cada caso se apliquen, convén ter presente que as compras de vehículos están sempre gravadas polo imposto sobre o valor engadido, dada a súa condición de imposto xeral sobre o consumo.

Existe unha proposta de directiva para substituír por unha ecotaxa o imposto de matriculación. Referímonos á proposta de directiva do consello, do 5 de xullo de 2005, sobre os impostos aplicables aos automóviles de

turismo [COM (2005) 261 final]. O seu obxectivo é mellorar o funcionamento do mercado interior e reducir as emisións de CO₂ dos automóbiles de turismo. Coa reestruturación dos sistemas impositivos dos estados membros aplicables a estes vehículos, o proxecto de directiva pretende suprimir os obstáculos fiscais aos traslados de automóbiles de turismo dun estado membro a outro.

O recurso á fiscalidade para fomentar o uso de vehículos de baixo consumo de combustible é un dos tres piares da estratexia para reducir as emisións de CO₂, adoptada pola UE en 1995. Os outros dous piares son a información aos consumidores mediante a etiquetaxe dos vehículos en relación coas súas emisións de CO₂ e a redución voluntaria destas emisións por parte dos propios fabricantes de automóbiles.

Polo que se refire aos impostos sobre os automóbiles de turismo, a Comisión propón as medidas seguintes:

-A desaparición gradual do imposto de matriculación durante un período transitorio de entre cinco e dez anos.

-A implantación dun sistema de reembolso do imposto de matriculación aplicable aos automóbiles de turismo matriculados nun estado membro, que se exporten ou trasladen posteriormente con carácter permanente a outro estado membro.

-A introdución na base imponible dos impostos anuais de circulación e nos impostos de matriculación dun compoñente baseado nas emisións de CO₂.

En canto aos impostos de matriculación, a proposta pretende eliminar gradualmente este imposto durante un período transitorio de entre cinco e dez anos que lles evitará unha carga impositiva excesiva aos propietarios de automóbiles, que aboaron un imposto de matriculación alto no momento da súa adquisición. Evitará tamén ter que pagar impostos anuais de circulación e, no seu caso, impostos sobre os carburantes máis elevados. Os estados membros que aplican un imposto de matriculación elevado poderán introducir nos seus sistemas impositivos aplicables aos automóbiles de turismo os cambios estruturais necesarios durante o período de transición.

No ámbito da Unión Europea, o imposto sobre matriculación de vehículos non existe en Luxemburgo, Alemaña, Suecia, Reino Unido, Francia, Eslovaquia, República Checa, Estonia e Lituania.

A proposta de directiva que estamos a comentar pretende a introdución dun vínculo entre as emisións de CO₂ e a base do imposto de matriculación

e do gravame anual de circulación basearase no número de gramos de CO₂ emitidos por quilómetro por cada automóbil. En concreto, o total de ingresos fiscais derivados do compoñente dos impostos anuais de circulación vinculado ás emisións de CO₂ debería representar polo menos:

- Un 25 % a 31 de decembro de 2008
- Un 50 % a 31 de decembro de 2010

A existencia de distintos sistemas impositivos aplicables aos automóviles de turismo na UE crea obstáculos fiscais (como a dobre imposición) e entorpece o correcto funcionamento do mercado interior. As medidas propostas polo presente proxecto de directiva teñen por obxecto facilitar os traslados transfronteirizos de vehículos por motivos tributarios. A nova estrutura, que aproxima os sistemas impositivos aplicados polos estados membros aos automóviles de turismo, non supón unha harmonización dos graos de imposición dos estados membros nin obriga a introducir novos impostos. Para iso, considérase nesta proposta de directiva a instauración dun sistema de reembolso dunha parte do imposto de matriculación aplicado cando se pon en circulación automóviles de turismo que vaian ser exportados ou trasladados con carácter permanente a outro estado membro. Trátase así de evitar o dobre pagamento do imposto de matriculación e velar porque este imposto se administre en función da utilización do vehículo no estado membro de que se trate.

En España existe o imposto especial sobre determinados medios de transporte. Desde o 1 de xaneiro de 2008, tras a modificación operada na Lei 38/1992, antes citada, pola disposición adicional oitava da Lei 34/2007, do 15 de novembro, o tipo impositivo do tributo depende do volume de emisións contaminantes do vehículo que se matricula. En concreto os tipos impositivos vixentes son os seguintes:

- Menos de 120 gramos de CO₂ por quilómetro: exentos
- Entre 121 gramos e 160 gramos de CO₂ por km: 4,75 %
- Vehículos entre 161 gramos de CO₂ por km: 9,75 %
- Vehículos con máis de 200 gramos de CO₂ por km: 14,75 % (nesta categoría inclúese tamén os *quads* e as motos acuáticas)

Durante varios anos estivo vixente en España o coñecido Plan Prever, que finalizou o 31 de decembro de 2007. Se se acollía a este plan no caso de cambio de vehículo podía chegar a gozar dunha dedución de ata 721 euros, sempre e cando se dese de baixa un vehículo non apto para empregar

gasolina s/pb e adquirise un vehículo novo equipado cun motor de gasolina provisto de catalizador.

O Plan Prever tivo un custo fiscal aproximado de 1.745,4 millóns de euros durante os seus dez anos de existencia, entre 1997 e 2007, e beneficiou 3,6 millóns de vehículos, segundo os datos do Goberno contidos nunha resposta parlamentaria.

Foi substituído polo Plan VIVE (Vehículo Innovador-Vehículo Ecolóxico), que ten por finalidade fomentar a venda de vehículos con baixas emisións de CO₂, ao mesmo tempo que se retiran vehículos antigos. As condicións que se han de cumprir para se poder acoller a esta axuda son as seguintes:

- O vehículo que se retira debe ter máis de 15 anos e ser para chatarra. O novo automóbil ha de ter unhas emisións de CO₂ menores aos 120 g/km.
- O prezo do coche non pode ser superior a 20.000 euros.
- É necesario financiar o 100 % do vehículo.

A vantaxe atopámola no financiamento. O coche pagarase durante cinco anos a través do ICO (Instituto de Crédito Oficial), do seguinte xeito: os primeiros 5.000 euros teñen un interese do 0 %, o resto (ata 20.000 euros) ten un interese do Euribor a un ano + 2,5 %, revisable anualmente. O Ministerio de Industria afirma que a axuda media estará en 1.040 euros, o que significaría máis que no anterior Plan Prever.

En España existe tamén no ámbito municipal un tributo que grava a tenencia de vehículos. Referímonos ao imposto sobre vehículos de tracción mecánica, na regulación da cal, contida no texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, aprobado por Real decreto legislativo 2/2004, do 5 de marzo, habilítase ás corporacións locais a establecer unha bonificación ambiental para os vehículos menos contaminantes. En concreto, o seu artigo 95.6 dispón que as ordenanzas fiscais poderán regular, sobre a cota do imposto, incrementada ou non pola aplicación do coeficiente, as seguintes bonificacións:

- Unha bonificación de ata o 75 % en función da clase de carburante que consuma o vehículo, en razón á incidencia da combustión do devandito carburante no medio natural.
- Unha bonificación de ata o 75 % en función das características dos motores dos vehículos e a súa incidencia no medio natural.

A regulación dos restantes aspectos substantivos e formais destas bonificacións remítense á respectiva ordenanza fiscal.

Moitos municipios españois estableceron bonificacións deste tipo. Así, por exemplo, a ordenanza reguladora deste tributo para 2009 do Ayuntamiento de Sevilla considera unha bonificación o artigo 9.2 da ordenanza fiscal reguladora deste tributo para 2009 do Ayuntamiento de Sevilla estableceu unha bonificación do 75 % da cota do imposto, durante os catro primeiros anos da súa matriculación ou desde a instalación dos correspondentes sistemas, segundo os casos, a favor dos seguintes vehículos, de conformidade co ditame que para o efecto debe emitir a Agencia de la Energía de Sevilla:

- Titulares de vehículos eléctricos, bimodais ou híbridos (motor eléctrico-gasolina, eléctrico-diesel ou eléctrico-gas)
- Titulares de vehículos impulsados mediante enerxía solar
- Titulares de vehículos que utilicen algún tipo de biocombustible (biogas, bioetanol, hidróxeno ou derivados de aceites vexetais)
- Titulares de vehículos que utilicen gas natural comprimido e metano
- Titulares de vehículos que demostren incorporar un catalizador no seu automóbil para poder utilizar gasolina sen chumbo
- Titulares de vehículos que tendo aire acondicionado con CFC no seu automóbil, o retiren ou o cambien por outro sistema sen CFC

Nos supostos do primeiro ao cuarto da enumeración anterior a bonificación aplicarase desde a súa matriculación. Nos supostos quinto e sexto, desde a instalación dos referidos sistemas.

6. Tributos sobre estancias turísticas

Nalgúns países da Unión Europea viñeron tradicionalmente recadándose tributos sobre estancias en establecementos turísticos de aloxamento. Xeralmente son tributos establecidos polos municipios. Francia é por exemplo un país cunha longa tradición nesta materia. Alí esíxese a *taxe de séjour*, que grava as estancias neste tipo de establecementos variando a cota en función da categoría do establecemento.

En España hai unha comunidade autónoma que introduciu un tributo deste tipo. Referímonos á comunidade autónoma das Illas Baleares, que a través da súa Lei 7/2001, do 23 de abril, creou o chamado imposto sobre as estancias en empresas turísticas de aloxamento. Este tributo gravaba as

estancias contabilizadas por días e a súa recadación estaba afectada ao Fondo de Rehabilitación de Espazos Turísticos. A súa cota dependía da categoría do establecemento hoteleiro, oscilando entre un máximo de 2 euros/día para hoteis de cinco estrelas e 0,25 euros/día para establecementos de agroturismo. Este tributo foi moi cuestionado por certo sector da doutrina, aínda que ao noso xuízo era plenamente constitucional. O Goberno autonómico que o estableceu perdeu as eleccións autonómicas e o novo goberno, que no seu programa electoral anunciara como unha medida estrela a súa supresión, cumpriu o prometido e o derogou a través da Lei 7/2003, do 22 de outubro.

7. Tributos sobre a auga. Especial referencia á situación en España

Os tres niveis de goberno que gozan de poder tributario en España (Estado, comunidades autónomas e entes locais) contan entre as súas fontes de financiamento con tributos que inciden sobre a auga, que foron aprobados no ámbito das súas respectivas competencias. Neste apartado do traballo exporemos brevemente as figuras existentes en España.

7.1. Tributos estatais

No ámbito estatal, cabe agrupar as figuras existentes en tres grandes grupos: tributos sobre o uso do dominio público, tributos recuperadores do custo das infraestruturas hidráulicas e tributos sobre verteduras.

7.1.1. Tributos sobre o uso do dominio público

Forma parte do primeiro bloque o canon por ocupación, utilización e aproveitamento dos bens de dominio público hidráulico do artigo 104 do texto refundido da Lei de augas, aprobado por Real decreto lexislativo 1/2001, do 20 de xullo, e o canon de ocupación do dominio público marítimo-terrestre do artigo 84 da Lei 22/1988, do 28 de xullo, de costas.

O feito imponible do canon de ocupación de bens do dominio público hidráulico está constituído pola ocupación, utilización ou aproveitamento dos bens do dominio público hidráulico que requira autorización ou concesión. A súa remuneración prodúcese co outorgamento inicial e o mantemento anual da concesión ou autorización e será esixible na contía que corresponda e nos prazos que se sinalen nas condicións da devandita concesión ou autorización. A base imponible é o valor do ben utilizado, tendo en conta o rendemento que devengo. Para determinar o valor do ben utilizado hai que acudir ao Regulamento do dominio público hidráulico, distinguíndose para os efectos do devandito cálculo entre a ocupación de

terreos de dominio público, e a utilización ou o aproveitamento de bens do dominio público hidráulico. En relación co tipo de gravame a Lei 46/1999, de reforma da Lei de augas de 1985 introduciu importantes modificacións. Así, o tipo de gravame aplicable sobre a base imponible resultante en cada caso elevouse ao 5 % nos supostos de ocupación de terreos de dominio público e utilización do dominio público hidráulico e ao 100 % para os casos de aproveitamento.

Pola súa banda, o canon de ocupación do dominio público marítimo-terrestre grava toda a ocupación ou aproveitamento do dominio público marítimo-terrestre estatal en virtude dunha concesión ou autorización, calquera que fose a administración outorgante cobrar o correspondente canon en favor da Administración do Estado, sen prexuízo dos que sexan esixibles por aquela. Este tributo recae, pois, sobre os beneficios particulares que se derivan para un suxeito da concesión ou autorización administrativa para ocupar ou aproveitar o devandito dominio público. En consonancia co anterior, están obrigados ao pagamento do canon, na contía e condicións que se determinan nesta lei os titulares das concesións e autorizacións antes mencionadas.

A base imponible deste tributo estará constituída polo valor do ben ocupado ou aproveitado. A determinación do devandito valor varía dependendo de se se trata de ocupación ou aproveitamento de bens. No primeiro caso, haberá á súa vez que distinguir entre ocupación de terreos, de obras e instalacións ou do mar territorial por obras e instalacións destinadas á investigación ou explotación de recursos mineiros e enerxéticos:

1. Ocupación de bens

a) No caso de ocupación de bens (terreos) de dominio público marítimo-terrestre, a valoración do ben ocupado determinarase por equiparación ao valor asignado para os efectos fiscais aos terreos contiguos ás súas zonas de servidume, incrementado nos rendementos que sexa previsible obter na utilización do devandito dominio. De conformidade co previsto na Orde do Ministerio de Obras Públicas e Transportes do 30 de outubro de 1992 (BOE do 9 de decembro de 1992), sobre determinación da contía deste canon, o citado valor do terreo ocupado determinarase por equiparación ao maior dos tres valores seguintes, aplicables aos terreos contiguos ás súas zonas de servidume que teñan un aproveitamento similar aos usos que se propoñan para o dominio público solicitado: o valor catastral, o comprobado pola Administración para os efectos de calquera tributo, ou o prezo, contraprestación ou valor de adquisición declarados polos suxeitos pasivos.

O valor resultante será incrementado co importe medio estimado dos beneficios netos anuais, antes de impostos, que sexa previsible obter na utilización do dominio público durante o período de concesión.

b) No caso de ocupación de obras e instalacións, a base imponible estará constituída polo valor dos bens ocupados que será o actual de mercado de tales bens no momento do outorgamento da concesión, tendo en conta o uso previsto e o prazo de outorgamento.

Tanto no caso de ocupación de terreos como no de obras e instalacións, o tipo de gravame, de conformidade co previsto no apartado 4 do artigo 84, na redacción dada a esta norma pola Lei 53/2002, do 30 de decembro, de medidas fiscais, administrativas e da orde social, será do 8 % sobre o valor da base.

c) No suposto de ocupación do mar territorial por obras e instalacións destinadas á investigación ou explotación de recursos mineiros e enerxéticos, a citada orde ministerial dispón que a contía do canon será «dunha peseta por metro cadrado de superficie ocupada». Para estes efectos, dispónse que a superficie ocupada será a do polígono obtido unindo os puntos de ancoraxe, se se trata de sistemas flotantes, ou os puntos máis exteriores en planta da plataforma ou os seus elementos de sustentación, no caso de sistemas apoiados. No suposto de que pola autoridade marítima se estableza ao redor das obras ou instalacións medidas de protección, de limitación á navegación ou do fondeo, as citadas áreas consideraranse incluídas na superficie ocupada para os efectos do canon.

2. Aproveitamento do dominio público marítimo-terrestre

Nos supostos de aproveitamento de bens de dominio público marítimo-terrestre, a base imponible estará constituída polo valor dos materiais aproveitados a prezos de mercado. O tipo de gravame do tributo neste caso será do 100 % do citado valor.

7.1.2. Tributos recuperadores do custo das infraestruturas hidráulicas

Dentro do segundo bloque inclúense o tradicional canon de regulación e a tarifa de utilización da auga, regulados no artigo 114 do texto refundido da Lei de augas e nos artigos 296 e seguintes do Regulamento do dominio público hidráulico, aprobado por Real decreto 849/1986, do 11 de abril, que teñen por obxecto repercutir sobre o usuario a inversión realizada en infraestruturas hidráulicas e os gastos de mantemento e explotación destas.

Trátase de figuras que teñen por obxecto repercutir sobre o usuario o custo de investimento en infraestruturas hidráulicas e os gastos de mantemento ou explotación de tales infraestruturas.

O canon de regulación aplícase aos beneficiados polas obras de regulación das augas superficiais ou subterráneas financiadas, total ou parcialmente, a cargo do Estado, co fin de compensar os custos de investimento que soporte a Administración estatal e atender aos gastos de explotación e conservación de tales obras. Así pois, o canon de regulación grava a realización a cargo do Estado de obras de regulación de augas superficiais ou subterráneas que beneficien o suxeito pasivo, como sería por exemplo a construción dun encoro. Pero ao mesmo tempo, a devandita figura tamén grava os gastos de explotación e conservación do citado servizo.

Pola súa banda, a tarifa de utilización recae sobre os beneficiados por outras obras hidráulicas específicas realizadas, incluídas as de corrección da deterioración do dominio público hidráulico, derivado da súa utilización, coa finalidade de compensar os custos de investimento que soporte a Administración e atender aos gastos de explotación e conservación de tales obras. Como se pode observar, a tarifa de utilización ten a mesma finalidade que o canon de regulación, en relación co resto de obras hidráulicas. Así, por exemplo grávase con este tributo aos beneficiarios das desaladoras, de obras hidráulicas específicas ou plantas de potabilización.

A contía destes tributos determínase, para cada exercicio orzamentario, sumando —segundo establecen os artigos 114.3 do texto refundido da Lei de augas e 296, 300 e 307 do Regulamento do dominio público hidráulico— as tres cantidades seguintes:

a) O total previsto de gastos de funcionamento e conservación das obras realizadas. Conforme o previsto nos artigos 300 a), para o canon de regulación e 307 a), para a tarifa de utilización, do Regulamento do dominio público hidráulico, respectivamente, o citado total «deducirase do orzamento do exercicio correspondente, e asignaráselle á parte axeitada dos conceptos ou artigos orzamentarios aos que se prevexa imputar os gastos correspondentes ás obras de regulación», engadíndose que por separado «será o suficiente» para poder efectuar o cálculo dos distintos canons aplicables para cada obra ou grupo de obras que o organismo de cunca defina para os efectos deste canon». Ás cantidades así deducidas, —prosegue dicindo esta norma— «engadiranse as diferenzas en máis ou en menos que puidesen resultar entre as cantidades previstas para o exercicio anterior e os gastos realmente producidos».

b) Os gastos de administración do organismo xestor imputables ás devanditas obras. Os artigos 300 b) e 307 b) do Regulamento do dominio público hidráulico dispoñen que se procederá para o seu cálculo dunha forma análoga ao procedemento establecido para determinar os gastos de funcionamento e conservación.

c) O 4 % do valor dos investimentos realizados, debidamente actualizado, tendo en conta a amortización técnica das obras e instalacións e a depreciación da moeda.

Polo que respecta ao criterio de repartición do tributo entre os suxeitos beneficiados polas obras a Lei establece no apartado 4 do artigo 114 que a distribución individual do importe global realizarase conforme criterios de racionalización do uso da auga, equidade na repartición das obrigas e autofinanciamento do servizo, seguindo para iso as regras previstas nos artigos 301 e 308 do Regulamento do dominio público hidráulico para o canon de regulación e a tarifa de utilización, respectivamente. Estas regras son moi concisas xa que o texto regulamentario se limita a dispoñer que a repartición se realizará equitativamente en razón á participación nos beneficios ou melloras producidas polas obras

A estes dous tributos hai que unir as taxas reguladas nos decretos 137 a 140/1960, que son normas preconstitucionais que seguen vixentes pois así o declarou expresamente a Lei 25/1998, de taxas. Trátase respectivamente das taxas por dirección e inspección de obras, explotación de obras, confrontación de proxectos e por informes e outras actuacións.

7.1.3. Tributos sobre verteduras

Por último, dentro do terceiro bloque atópase, en primeiro lugar, o actual canon de control de verteduras do texto refundido da Lei de augas, que substituíu o primitivo canon de verteduras e que actualmente está regulado no artigo 113 do devandito texto refundido, que se configura como unha taxa destinada ao estudo, control, protección e mellora do medio receptor de cada bacía hidrográfica. Este tributo grava a vertedura en si, tanto o autorizado como o non autorizado e é compatible coas figuras que se poidan establecer polas comunidades autónomas e as entidades locais. Están obrigados ao pagamento deste, como suxeitos pasivos, os que realicen a vertedura. O importe que se pagará obterase multiplicando o volume autorizado polo prezo unitario de control de vertedura, que á súa vez se obtén multiplicando o prezo básico por metro cúbico por un coeficiente de maioración ou minoración, que ten un valor máximo de 4, e que se consegue do resultado de multiplicar os factores de natureza e

características da vertedura, o seu grao de contaminación e calidade ambiental de medio receptor. Prevese expresamente o método para calcular o importe do tributo no caso de verteduras non autorizadas. Este tributo vén sendo recadado polas confederacións hidrográficas, coa particularidade de que naquelas comunidades autónomas ás que se transferiron as bacías son as súas respectivas axencias da auga as que pasan a xestionalo. Así acontece por exemplo en Andalucía tras a transferencia da bacía do Guadalquivir.

En segundo termo, tamén se debe incluír neste bloque o canon de vertedura do artigo 85 a Lei 22/1988, do 28 de xullo, de costas, que grava as verteduras contaminantes autorizadas, e a súa recadación se destina a actuacións de saneamento e mellora da calidade das augas do mar. A cota deste tributo calcúlase multiplicando a carga contaminante, expresadas en unidades contaminantes, polo valor que se asigne á unidade.

7.2. Tributos autonómicos

7.2.1. Canons de saneamento e depuración

As comunidades autónomas crearon diversos tributos sobre a auga. Sen dúbida ningunha o tributo autonómico máis importante desde o punto de vista recadador dos establecidos ata a data é o canon de saneamento ou depuración, co que se persegue financiar as infraestruturas de depuración que se han de construír no ámbito das súas respectivas competencias co fin de cumprir as previsións contidas na normativa comunitaria na materia.

Aínda que na maioría das comunidades autónomas onde se esixe se denomina canon de saneamento, hai algunha comunidade que optou por intitularlo como canon da auga ou imposto da auga. De todos os xeitos o termo canon non se corresponde con ningunha das categorías tributarias admitidas pola Lei xeral tributaria, que unicamente considera tres clases de tributos: impostos, taxas e contribucións especiais. Polo tanto, calquera tributo que poidan crear as comunidades autónomas deberá reconducirse a unha destas tres categorías, con independencia de cal sexa a súa denominación.

En concreto as comunidades autónomas que crearon este tributo son as seguintes:

- Aragón: canon de saneamento (Lei 6/2001, do 17 de maio, de ordenación e participación na xestión da auga)

- Baleares: canon de saneamento (Lei 9/1991, do 27 de novembro, pola que se establece e regula o canon de saneamento)
- Canarias: canon da auga (Lei 12/1990, do 26 de xullo, pola que se aproban as normas reguladoras da auga)
- Cantabria: canon de saneamento (Lei 2/2002, do 29 de abril, pola que se aproban as normas reguladoras de saneamento e depuración)
- Castela-A Mancha: canon de adución e canon de depuración (Lei 12/2002, do 27 de xuño, reguladora do ciclo integral da auga da comunidade)
- Catalunya: canon da auga (Decreto legislativo 3/2003, do 4 de novembro, polo que se aproba o texto refundido da lexislación de augas). Con anterioridade a esta figura existiron en Catalunya outros dous tributos sobre o saneamento, concretamente o canon de saneamento de augas e o incremento da tarifa de subministración de auga, que foron creados pola Lei 5/1981, do 4 de xuño.
- Comunitat Valenciana: canon de saneamento de augas residuais (Lei 2/1992, do 2 de marzo, de evacuación, tratamento e reutilización de augas residuais)
- Galicia: canon de saneamento (Lei 8/1993, do 23 de xuño, de administración hidráulica)
- La Rioja: canon de saneamento (Lei 5/2000, do 25 de outubro, sobre saneamento e depuración de augas)
- Madrid: tarifa de saneamento (Lei 17/1984, do 20 de decembro, reguladora do abastecemento e saneamento de auga)
- Murcia: canon de saneamento (Lei 3/2000, do 12 de xullo, de saneamento e depuración de augas residuais da rexión de Murcia e implantación do canon de saneamento)
- Navarra: canon de verteduras (Lei foral 10/1988, do 29 de decembro, de saneamento das augas residuais)
- Euskadi: canon da auga (Lei 1/2006, do 23 de xuño, de augas)
- Principado de Asturias: canon de saneamento (Lei 1/1994, do 21 de febreiro, sobre abastecemento e saneamento de augas)

O seu feito imponible está constituído polo consumo real ou potencial da auga, pola afección ao medio que a súa utilización puidese producir,

aínda que a súa formulación varía dunha comunidade a outra. Trátase de tributos finalistas pois por regra xeral a súa recadación destínase integramente a cubrir os custos de construción, mantemento e explotación das instalacións de depuración e saneamento. Non obstante ningún deles incorpora claramente o principio de recuperación de custos ao que aluden as directivas comunitarias e agora tamén as normas nacionais. A base imponible destes tributos está constituída polo volume de auga consumido ou, se se descoñece, polo volume de auga considerado, expresado, en todo caso, en metros cúbicos, e a cota determínase aplicando unha cantidade por metro cúbico consumido ou ben existe unha cota fixa e unha cota variable, distinguindo entre usuarios domésticos e industriais. Para os consumos domésticos aplícase un prezo por metro cúbico sen ter en conta a carga contaminante e para os industriais existen métodos distintos para a súa determinación, pero por regra xeral si se atende á contaminación.

No caso do canon de saneamento galego a base imponible está constituída, en xeral, polo volume de auga consumida ou utilizada no período que sexa considerado. Nos casos en que a Administración da comunidade autónoma de Galicia, de oficio ou a instancia do suxeito pasivo, opte pola determinación por medida directa ou por estimación obxectiva singular da carga contaminante, a base consistirá na contaminación efectivamente producida ou estimada expresada en unidades de contaminación. Para a determinación desa carga contaminante teranse en conta determinados parámetros: materias en suspensión (MES), sales solubles (SOL), materias oxidables (MO), metais (MT) e materias inhibidoras. Para o exercicio 2009, de conformidade co previsto no artigo 58 da Lei 16/2008, do 23 de decembro, de orzamentos xerais de Galicia para 2009, os tipos de gravame aplicables, que se expresan en euros/m.³ ou en euros pola unidade de contaminación en función da base imponible á que haxa que aplicarse, son os seguintes:

1) Usos industriais ou asimilados:

Tipo xeral por volume: 0,351 euros/m³

Materias en suspensión: 0,205 euros/kg

Sales solubles: 3,296 euros/S/cm m³

Materia oxidable: 0,411 euros/kg

Metais: 9,261 euros/kg equimetal

Materias inhibidoras: 0,043 euros/equitox

2) Usos domésticos: 0,209 euros/m³

Para os efectos da aplicación deste canon consideraranse como usos domésticos da auga todos aqueles supostos de utilización que non se consideren industriais ou asimilados. Suporanse usos industriais ou asimilados da auga os efectuados polos usuarios, cando o consumo anual sexa igual ou superior a 3.000 metros cúbicos, ou, cando sendo inferior, orixine contaminación de carácter especial na súa natureza ou na súa cantidade. Para estes efectos, darase por producida tal contaminación cando sexa superior á equivalente a unha poboación de 200 habitantes. Fíxase como cantidade de contaminación diaria equivalente a un habitante:

- a) 90 gramos de materia en suspensión
- b) 57 gramos de materias oxidables.

A Lei galega 8/1993 habilita ademais a Lei de orzamentos para establecer os coeficientes de concentración demográfica que afecten o tipo de gravame con relación aos usos domésticos da auga. Os devanditos coeficientes atenderán á poboación total e ao seu grao de dispersión en cada municipio.

A comunidade autónoma de Andalucía aprobou recentemente un anteproxecto de Lei da auga que contén unha figura deste tipo denominada canon de mellora de infraestruturas hidráulicas de depuración de interese da comunidade autónoma. O devandito tributo grava a utilización da auga de uso urbano, co fin de posibilitar o financiamento das infraestruturas hidráulicas de depuración de interese da comunidade autónoma. O seu feito imponible está constituído pola dispoñibilidade e o uso da auga urbana de calquera procedencia, subministrada por redes de abastecemento públicas ou privadas. Son suxeitos pasivos, a título de contribuíntes, as persoas físicas ou xurídicas usuarias da auga das redes de abastecemento. Neste tributo atribúese a condición de substitutos ás entidades subministradoras. Pola súa parte, a base imponible é o volume de auga facturado polas entidades subministradoras durante o período impositivo, expresado en metros cúbicos. A cota íntegra será o resultado de sumar a cota variable polo consumo e, no seu caso, a cota fixa por dispoñibilidade. A cota variable está previsto en caso de usos domésticos que oscile entre 0,10 euros/m³ para consumos ata 9 m³ por vivenda e por mes e 0,40 euros para consumos superiores a 18 m³ por vivenda e por mes. Para usos non domésticos establécese unha cota de 0,25 euros por m³ e mes.

7.2.2. Outros tributos autonómicos sobre a auga. Especial referencia ao imposto galego sobre o dano ambiental causado por determinados usos e aproveitamento da auga encorada.

No ámbito autonómico tamén hai que mencionar o imposto andaluz sobre verteduras ao litoral, creado pola Lei andaluza 18/2003, do 29 de decembro, antes citada, pola que se aproban medidas fiscais e administrativas. Grava a vertedura ás augas litorais cos parámetros característicos. Son suxeitos pasivos deste imposto as persoas físicas ou xurídicas e as entidades sen personalidade xurídica á que se refire a Lei xeral tributaria que realicen a vertedura. A súa base imponible é a contía da carga contaminante da vertedura realizada durante o período impositivo. A devandita contía vén determinada pola suma das unidades contaminantes de todos os parámetros característicos da vertedura establecidos no anexo I desa lei. As unidades contaminantes de cada parámetro expresaranse con tres decimais e obteranse multiplicando o caudal de vertedura, expresada en miles de metros cúbicos por ano, polo valor do devandito parámetro, dividido entre a cifra fixada para este como valor de referencia de conformidade co establecido no citado anexo.

A tarifa deste tributo andaluz está composta por un tipo fixo de 10 euros, corrixido por tres coeficientes multiplicadores: en función do tipo de vertedura, a zona de emisión e o tipo de conducción desta. A contía da carga contaminante do vertido realizado durante o período impositivo vén determinada pola suma das unidades contaminantes de todos os parámetros característicos da vertedura establecidos no anexo I da devandita lei. As unidades contaminantes de cada parámetro expresaranse con tres decimais e obteranse multiplicando o caudal do vertido, expresada en miles de metros cúbicos por ano, polo valor do devandito parámetro, dividido entre a cifra fixada para este como valor de referencia de conformidade co establecido no citado anexo.

Unha circunstancia que merece destacarse da regulación deste tributo, que confirma a súa configuración como un imposto ambiental, é a posibilidade que se prevé no artigo 50 da Lei 18/2003 de aplicar unha dedución en cota para os investimentos realizados no período impositivo en infraestruturas e bens de equipo orientados ao control, prevención e corrección da contaminación hídrica. A dedución será do 25 % do investimento, cando se obteña o certificado EMAS ou ISO 14000 sobre a xestión ambiental ou do 15 % no caso contrario, dispoñéndose que o límite destas deducións será do 50 % da cota íntegra do imposto. Ademais, prevese que a dedución por investimentos que non puidese aplicarse no

período impositivo correspondente por exceder do devandito límite só poderá ser aplicada nos tres períodos impositivos seguintes, co límite do 50 % da cota íntegra de cada período. Hai que ter en conta que para poder aplicar esta dedución será necesario obter o correspondente certificado acreditativo da idoneidade ambiental da inversión que, como xa indicamos antes, será expedido pola Consellaría de Medio Ambiente.

Un tributo parecido ao citado é o imposto murciano sobre verteduras ás augas litorais, creado pola Lei 1/1995, do 8 de marzo, que grava a vertedura que se realice desde terra a calquera ben de dominio público marítimo-terrestre ou á súa zona de servidume de protección. Son suxeitos pasivos do imposto sobre verteduras ao litoral as persoas físicas ou xurídicas que realicen a vertedura, declarándose responsable solidario o propietario do emisario, canle, cano ou calquera outro medio a través do cal se realice a vertedura. A súa base imponible é a contía da carga contaminante da vertedura realizada durante o período impositivo. A súa cota íntegra será o resultado de aplicar á base imponible un tipo impositivo 10 euros por unidade contaminante e o coeficiente multiplicador que corresponda en función do tipo de vertedura, da zona de emisión e do tipo de conducción desta.

O último tributo autonómico sobre a auga creado ata a data é o imposto galego sobre o dano ambiental causado por determinados usos e aproveitamentos da auga encorada. Este imposto foi creado pola Lei 15/2008, do 19 de decembro. Ten por finalidade, segundo se indica na súa exposición de motivos, compensar os efectos negativos aos que se atopa sometido o medio natural de Galicia pola realización de actividades que afectan o seu patrimonio fluvial natural e, por outra, reparar o dano ambiental causado polas devanditas actividades. Somete a tributación os efectos ambientais causados sobre a flora e a fauna dos leitos dos ríos, sobre a calidade das augas e sobre as ribeiras e os vales asociados ao ecosistema fluvial, como consecuencia da realización de determinadas actividades que empregan augas encoradas. A recadación prevista con este imposto para o seu primeiro exercicio de aplicación elévase a doce millóns de euros.

O seu feito imponible está constituído pola realización de actividades industriais mediante o uso ou aproveitamento da auga encorada, cando este altere ou modifique substancialmente os valores naturais dos ríos e, en especial, o caudal e velocidade da auga no seu leito natural. De conformidade co previsto no artigo 6.2 da devandita lei 15/2008 entenderase que alteran e modifican substancialmente os valores naturais

dos ríos as actividades industriais que utilicen augas encoradas mediante presas que reúnan algunha das dúas condicións seguintes:

a) Que a súa altura supere os quince metros, medida desde a parte máis baixa da superficie xeral de cimentación ata a coroación

b) Que a súa altura estea comprendida entre quince e dez metros, sempre que a lonxitude de coroación sexa superior a cincocentos metros, a capacidade de encorar sexa de máis dun 1.000.0000 de m³ de auga, ou que a capacidade de vertedura sexa superior a 2.000 m³/s.

Non están suxeitas a este imposto as actividades que utilicen augas encoradas con algunha das seguintes finalidades: abastecemento de poboacións, actividades agrarias, acuicultura, actividades recreativas ou navegación e transporte acuático.

A base imponible deste tributo é a capacidade volumétrica máxima do encoro que estea situado na súa totalidade ou en parte no territorio da comunidade autónoma de Galicia, medida en hm³. En caso de encoros para os que a auga encorada se estenda máis alá do límite territorial da comunidade autónoma, a base imponible estará constituída pola parte da capacidade que corresponda ás augas situadas no territorio galego. O tipo de gravame é de 800 euros trimestrais por hectómetro cúbico e a cota tributaria final graduarase en atención á alteración ocasionada no medio natural. Para iso aplicarase un coeficiente que incrementará a cota en función do salto bruto do aproveitamento e, no seu caso, da potencia instalada do aproveitamento hidroeléctrico. Por último queremos deixar indicado que mediante a Orde do 27 de febreiro de 2009 (publicada no Diario Oficial de Galicia, núm. 51, do 13 de marzo de 2009) aprobáronse normas de aplicación deste tributo.

7.3. Tributos locais

O abastecemento de auga é un servizo esencial e de prestación obrigatoria en todos os municipios de conformidade co previsto na Lei 7/1985, do 2 de abril, reguladora das bases do réxime local. Igualmente, a lexislación estatal e autonómica tamén veu atribuíndo tradicionalmente aos municipios a competencia en materia de saneamento en baixa, que comprende a rede de sumidoiros e os sistemas colectores.

Moi brevemente debemos deixar indicado que na actualidade tanto a prestación do servizo de abastecemento de auga coma o de saneamento en baixa son gravados con tributos municipais que deben adoptar a forma de taxa cando tales servizos ou subministracións sexan prestados polas

entidades locais en réxime de dereito público, é dicir, cando se leven a cabo mediante calquera das formas previstas na lexislación administrativa para a xestión do servizo público e a súa titularidade corresponda, neste caso, a un ente local.

7.4. Tributos sobre a auga en dereito comparado

Esta referencia ás figuras existentes no ámbito español debe completarse cunha breve mención da situación en dereito comparado no ámbito da Unión Europea, onde é tradicional a existencia de tributos sobre a auga. Un dos países pioneiros nesta materia é Alemaña, onde se esixe desde 1981 un canon federal de verteduras de augas residuais, que grava a quen realiza directamente a vertedura. Os principais suxeitos pasivos deste tributo son os concellos, as confederacións hidrográficas e as industrias. As verteduras realizadas na rede de sumidoiros municipal non están suxeitas a esta figura (na práctica as verteduras domésticas e o 90 % das verteduras industriais), pero os concellos poden repercutir o tributo aos usuarios a través das taxas municipais. A base imponible mídese en unidades de contaminación, calculadas en función dos produtos contaminantes. Neste tributo prevese a aplicación de tipos progresivos para as unidades de contaminación que excedan das cantidades autorizadas na licenza e deducións por investimentos que reduzan o grao de contaminación. A súa recadación atópase afectada á depuración e saneamento de augas. Á parte deste canon de verteduras, numerosos *Länder* estableceron tributos sobre toma de augas co fin de protexer os acuíferos subterráneos. A base imponible destes tributos está constituída polo volume de auga extraída. Os tipos de gravame varían en función do uso da auga, distinguindo segundo se trate de subministración pública ou por exemplo refrixeración industrial, onde loxicamente os tipos aplicables son os máximos. O Tribunal Constitucional alemán declarou a constitucionalidade destes tributos na súa sentenza do 7 de novembro de 1995 argumentando que o aproveitamento especial dun ben colectivo como é a auga, supón un beneficio especial fronte a todos os que non poden utilizar o devandito ben ou que non o poden utilizar en igual medida.

En Bélxica tamén existen tributos rexionais sobre a auga. Neste sentido cabe mencionar o imposto da rexión flamenca para a protección das augas superficiais, que ten a súa base legal nunha lei de 1971, e que grava o consumo de auga subministrada por unha empresa pública de abastecemento de auga no ámbito desa rexión, así como a vertedura de auga nese territorio, independentemente da súa orixe. Existen tres métodos para determinar a base imponible deste tributo, dependendo de se se trata

de pequenos consumidores, grandes consumidores ou para o caso de que non se dispoña de datos necesarios para o cálculo da devandita base. A cota calcúlase multiplicando a carga contaminante polo prezo por unidade. En segundo lugar debe mencionarse o imposto da rexión de Flandes sobre a utilización de augas subterráneas, en vigor desde o 1 de xaneiro de 1997. Este imposto ten por obxecto racionalizar o consumo de auga e grava toda persoa física ou xurídica que utilizara no ano anterior augas subterráneas. A cota deste tributo varía dependendo de se se trata de explotación de augas subterráneas para distribución pública de auga potable ou para outros usos.

Outro país que aplica un imposto estatal sobre as verteduras de augas residuais é Dinamarca, concretamente desde 1997. Grava os titulares de explotacións que realizan verteduras a plantas de depuración de augas residuais, así como a quen realizan verteduras aos lagos, aos ríos ou ao mar. O tipo de gravame varía dependendo de se as substancias son nitratos, fosfatos ou materias orgánicas.

Neste breve repaso pola fiscalidade da auga na Unión Europea debe citarse tamén o caso de Francia, que é un dos países con maior tradición nesta materia. Neste país existen os seguintes canons sobre a auga: canons por contaminación da auga, canons para a modernización de redes, canons por contaminación difusa, canons polo almacenamento de auga en épocas de baixo caudal e canons para a protección do medio acuático.

Especial mención merece o canon por contaminación da auga, a cuantificación da cal e xestión corresponde ás axencias da auga, porque foi o modelo en que inspiraron as primeiras comunidades autónomas que se aventuraron a introducir un canon de saneamento. Este tributo ten por finalidade estimular e subvencionar parcialmente a construción de plantas depuradoras de augas residuais xestionadas por municipios.

Por último, podemos citar o caso de Holanda que ten desde 1970 un tributo sobre a contaminación da auga para financiar a construción de depuradoras, nos grandes cursos de auga administrados polo Estado (grandes ríos, esteiros etc.). Este tributo ten unha parte non estatal que está xestionado polas xuntas de auga e calcúlase sobre a base dos fondos necesarios para o investimento en plantas depuradoras en funcionamento e os de próxima construción.

Tamén existe en Holanda un imposto estatal sobre a auga destinada a consumo humano que grava as empresas dedicadas á distribución de auga potable, que foi establecido pola Lei de tributos ambientais que entrou en vigor o 1 de xaneiro de 2000. A base impoñible está constituída polo

volumen de auga distribuída e o tipo de gravame fíxase por metro cúbico de auga distribuída.

Con efectos do 1 de xaneiro de 1995 introduciuse en Holanda un imposto estatal sobre utilización de augas subterráneas. Este tributo recae sobre as persoas físicas ou xurídicas que extraen. Así, por exemplo, están gravadas con este tributo as empresas de abastecemento de auga, as industrias e o sector agrícola. A base imponible está constituída polos metros cúbicos de auga extraída. O tipo de gravame é de 0,1883 €/m³ de auga extraída. Este tributo persegue reducir a cantidade de auga destinada a consumo que procede de augas subterráneas, así como mitigar os efectos ambientais que produce a extracción de augas subterráneas.

Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «Los tributos ecológicos de las comunidades autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 37, 1993.

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Comares (Granada), 1996.

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «Régimen económico-financiero del agua», en VV. AA.: *Conflictos jurídicos en la gestión y uso del agua*, Estudios de Derecho Judicial, núm. 97, 2006.

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007.

ADAME MARTÍNEZ, F. D. e M. A. ADAME MARTÍNEZ: *La compatibilidad de un canon autonómico sobre saneamiento con los tributos estatales y municipales*, Sevilla: Servicio de Publicaciones de la Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía, 2005.

ADAME MARTÍNEZ, F. D. e J. DE VICENTE GARCÍA: *Régimen fiscal del agua. Tributos estatales, autonómicos y locales*, Comares (Granada), 2008.

ALONSO GONZÁLEZ, L.: «La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña. El canon sobre el agua de la Ley 6/1999, de 12 de julio, de ordenación, gestión y tributación del agua», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1999.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, Madrid: Civitas, 1991.

CORS MEYA, X.: «Calificación de los cánones sobre el agua», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 67, 1993.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «La fiscalidad autonómica en materia medioambiental: su aplicación en Galicia», *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «La fiscalidad ambiental en Galicia y la legislación de montes», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. e A. NOGUEIRA LÓPEZ: «Unha forma de intervención administrativa na protección do medio ambiente: o imposto galego sobre a contaminación atmosférica», *Revista galega de Administración Pública*, núm. 12, 1996.

GARCÍA NOVOA, C.: «La reforma de la Ley de aguas en materia de cánones hidrológicos» (I e II), *Quincena Fiscal*, núm. 6 e 7, 2000.

GIEURE LE CARESSANT, J. A.: «La naturaleza jurídica de las tarifas de los servicios públicos locales (especial consideración al abastecimiento de agua potable)», *Revista de Hacienda Local*, núm. 88, 2000.

HERRERA MOLINA, P.: *Derecho tributario ambiental*, Madrid, 2000.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «El derecho al agua: una perspectiva fiscal», en A. EMBRID IRUJO: *El derecho al agua*, 2006.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «La fiscalidad ambiental en Aragón», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 289, 2009.

MURO ARROYO, C.: «Tributos ecológicos, aspectos generales: el nuevo canon del agua de la comunidad autónoma del País Vasco», *Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 31, 2006.

PAGÉS I GALTES, J.: *Fiscalidad de las aguas*, Madrid: Marcial Pons, 1995.

PAGÉS I GALTES, J.: «Las tarifas de los servicios prestados en régimen de derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 252, 1999.

PAGÉS I GALTES, J.: *Tributos sobre las aguas*, Madrid: Marcial Pons, 2005.

PITA GRANDAL, A .M.: «O medio ambiente e a fiscalidade», *Cooperativismo e Economía Social*, núm. 25, 2002-2003.

ROZAS VALDÉS, J. A. E OUTROS: «Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos», en P. HERRERA MOLINA: *Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, 2006.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «A vueltas con las tasas y el servicio de suministro de agua» (I e II), *Tributos Locales*, núm. 46, 2004.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «A vueltas con las tasas y el servicio de suministro de agua» (I e II), *Tributos Locales*, núm. 51, 2005.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «Servicios municipales en régimen de concesión administrativa: ¿tasa o precio público?», *Tributos Locales*, núm. 62, 2006.

VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Valladolid: Lex Nova, 1999.

VÁZQUEZ COBOS, C.: «La fiscalidad de las aguas en España», en VV. AA.: *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Madrid: Civitas, 2004.