

La Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid en el marco de la tributación autonómica de carácter medioambiental

Sumario: I. LOS TRIBUTOS PROPIOS COMO FUENTE DE INGRESOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.—II. LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES. EN ESPECIAL, LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES Y EL PRINCIPIO «QUIEN CONTAMINA, PAGA».—III. LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES SOBRE RESIDUOS. EXPERIENCIA EN OTROS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO.—IV. ANTECEDENTES EN ESPAÑA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE RESIDUOS.—V. EL IMPUESTO SOBRE DEPÓSITO DE RESIDUOS DE LA COMUNIDAD DE MADRID.—5.1. Naturaleza del impuesto.—5.2. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción y exenciones.—5.3. Obligados tributarios.—5.4. Devengo, lugar de realización, prescripción.—5.5. Cuantificación del impuesto.—5.6. Normas para la aplicación del impuesto.—VI. CONCLUSIONES.

I. LOS TRIBUTOS PROPIOS COMO FUENTE DE INGRESOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Las Comunidades Autónomas (CCAA) gozan de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, de acuerdo con el artículo 156 de la Constitución Española (CE). La autonomía financiera no constituye, sin embargo, un principio absoluto pues como sucede con el resto de mandatos constitucionales, se inserta en un esquema de pesos y contrapesos, que en el caso del poder financiero autonómico incluye, entre otros, los principios de solidaridad entre todos los españoles y coordinación con la Hacienda estatal.

* Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Jefe del Servicio de Estudios de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda.

Como expresión más genuina de la autonomía financiera, las CCAA tienen la posibilidad de crear sus propios tributos, de conformidad con los artículos 133.2¹ y 157.1.b) CE. Este último precepto incluye entre las fuentes financieras de las CCAA «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales».

Sin lugar a dudas, la autonomía financiera de las Comunidades es un instrumento o, desde otro punto de vista, una consecuencia de la autonomía política que les reconoce el artículo 137 de la Constitución. Ahora bien, según ha destacado reiteradamente el Tribunal Constitucional, el principio de autonomía no exige que las CCAA obtengan todos sus ingresos a partir de un sistema tributario propio, dado que la propia Constitución establece un esquema de posibles fuentes de ingreso, cuya importancia relativa dependerá de la opción que adopte el legislador en la Ley Orgánica de Financiación de CCAA (Ley 8/1980, de 22 de septiembre, modificada entre otras por las Leyes 5 y 7/2001) y en la Ley por la que se instrumente en cada momento el sistema de financiación (en la actualidad esta norma es la Ley 21/2001, de 27 de diciembre). En este sentido, el Tribunal Constitucional (STC 289/2000, FJ 3.º) ha afirmado que:

«... no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de «corresponsabilidad fiscal» y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público»².

Por lo tanto, aunque las reglas constitucionales sobre la financiación autonómica no exigen que ésta se nutra exclusivamente de tributos propios, ya que prevé otros mecanismos de financiación igualmente legítimos, no todos ellos son tan respetuosos con la autonomía financiera, lo que nos permite concluir que los tributos propios autonómicos deben jugar un papel relevante en la obtención de los recursos que las CCAA destinan al cumplimiento de los fines constitucional y estatutariamente encomendados.

Siendo cierto que el sistema de financiación autonómico español responde a un modelo *mixto*, híbrido de los de unión y separación³, no lo es menos que ha de mantenerse siempre un equilibrio que permita respetar simultáneamente los principios de autonomía y solidaridad, sin perder en

¹ El artículo 133.2 CE prevé que: «Las CCAA y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.»

² Cabe apuntar en este sentido también otros pronunciamientos del Alto Tribunal, como las SSTC 63/1986, FJ 11.º; 201/1988, FJ 4.º, y 96/1990, FJ 14.º, en las que se afirma que la autonomía financiera exige libertad para establecer el plan de ingresos y gastos de estos entes territoriales «sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas».

³ Vid. J. M. Lago Montero, *El Poder Tributario de las CCAA*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 31.

ningún caso el horizonte de la suficiencia financiera que deben tener garantizada las Haciendas autonómicas⁴. J. M. Lago Montero⁵ clasifica las fuentes de ingreso del artículo 157.1 en «bloque de la suficiencia»⁶, «bloque de la autonomía»⁷ y «bloque de la solidaridad»⁸. Pues bien, a pesar de que la Constitución no disponga directamente el peso relativo que cada fuente ha de tener en la financiación autonómica, parece indudable que en todo caso debe guardarse un equilibrio que preserve los tres principios enunciados.

Lo anterior implica que un modelo de financiación que limitara en exceso el recurso de las CCAA a sus propios tributos podría calificarse de inconstitucional, aunque no se nos oculta la dificultad de alcanzar dicha conclusión, habida cuenta la imprecisión con que se encuentra enunciado el principio de autonomía financiera.

Lo cierto es que, sin ningún género de duda, los tributos propios constituyen la manifestación más genuina de la autonomía financiera de las Comunidades. Y ello no porque en los tributos cedidos las CCAA no ejerzan también su autonomía financiera, entendida como atribución de competencias normativas y gestión que les haga posible articular su propio sistema de ingresos y gastos. De hecho, ya con la entrada en vigor de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos a las CCAA, éstas recibieron competencias normativas sobre los tributos cuyo rendimiento se les había cedido desde la anterior Ley de Cesión (Ley 30/1983), incluyendo el tramo autonómico del IRPF, que se les cedía a partir de 1 de enero de 1997 con carácter novedoso en relación con el sistema anterior.

Las competencias normativas autonómicas en materia de tributos cedidos, en las que se profundiza con el sistema vigente desde 1 de enero de 2002⁹, hasta al punto de dar capacidad a las Comunidades para, por ejemplo, fijar un tipo de gravamen único en el Impuesto sobre el Patrimonio, regular con libertad el tramo autonómico del IRPF o aprobar deducciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones (que suponen la práctica eliminación del gravamen por este impuesto para ciertos grupos de contribuyentes), constituyen sin duda pasos a favor de un mayor grado de autonomía financiera de las Comunidades.

⁴ Aunque no se puede ocultar que el principio de suficiencia, implícito en la expresión constitucional «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» del artículo 156 CE y plasmado de forma expresa en el artículo 2 LOFCA es un principio de difícil precisión objetiva porque no está fijado el nivel al que las Comunidades deben prestar los servicios públicos.

⁵ *Op. cit.*, p. 30.

⁶ Letra a): «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado».

⁷ Letra b): «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales».

⁸ Letra c): «transferencias del Fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos del Estado».

⁹ Aprobado mediante Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 y regulado en la Ley Orgánica 7/2001, de modificación de la LOFCA, y Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

Por lo anterior, no se puede ocultar que el concepto de tributo cedido se difumina progresivamente¹⁰, a medida que las CCAA pueden configurar con mayor libertad los elementos cuantitativos de los tributos cuyo rendimiento se les atribuye. No obstante, el que la competencia para resolver las reclamaciones económico-administrativas y que las condiciones de la cesión (competencias normativas, delegación de la gestión, etc.), se mantengan en el ámbito de decisión del Estado, determinan que el margen de maniobra de las Comunidades en materia de tributos cedidos siga siendo bastante más limitado que en el campo de los tributos propios.

La potestad normativa y las competencias de gestión en los tributos propios corresponden desde el primer momento a Comunidad Autónoma que los establece. Así lo dispone el artículo 19 LOFCA cuando afirma que: «La gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo». Los tributos propios se caracterizan en consecuencia, por aprobarse mediante Ley de la Asamblea o Parlamento autonómico y corresponder su gestión así como el rendimiento íntegro de su recaudación a la Comunidad Autónoma titular del mismo.

Sin embargo, los escollos que ha de salvar una Comunidad para la aprobación de figuras tributarias propias no hacen sencilla esta tarea. Debemos distinguir en primer lugar según se trate de impuestos, tasas o contribuciones especiales, pues aunque los límites fijados por la LOFCA para la creación de tributos autonómicos son comunes a las tres figuras, en la práctica se proyectan con diferente intensidad en cada una de ellas. En este sentido, conviene tener presente que tanto las tasas como las contribuciones especiales se distinguen de los impuestos, fundamentalmente, porque en el supuesto de hecho (hecho imponible) aquéllas toman en consideración una determinada actividad administrativa¹¹. Por tanto, allí donde la actividad que legitima la exacción de una tasa o una contribución especial corresponda realizarla a la Comunidad Autónoma, de acuerdo con el reparto de competencias materiales que establece el Título VIII de la Constitución y los Estatutos de Autonomía (el denominado «bloque de la constitucionalidad»), no habrá dificultades en admitir la creación de tasas y contribuciones espe-

¹⁰ Sobre esta cuestión se puede consultar el artículo de R. Calvo Ortega, «Tributos Cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, mayo-agosto de 2003, pp. 261 y ss.

¹¹ En las tasas el supuesto de hecho, según el artículo 2.2.a) de la nueva LGT, consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. En las contribuciones especiales, de acuerdo con la letra c) del artículo 2.2 de la nueva LGT, el supuesto de hecho lo constituye la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

ciales autonómicas. Particularmente, en relación con las tasas, las Comunidades han sido bastante prolíficas en su regulación, bien *ex novo*, bien asumiendo como propias las que recaen sobre servicios prestado por el Estado y transferidos a las Comunidades¹².

En cambio, la creación por las CCAA de impuestos propios presenta mayores dificultades. Además de respetar los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución: capacidad económica, igualdad¹³, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad (principios materiales) y reserva de ley (principio formal), del Título VIII de la Constitución se desprenden principios o límites adicionales, como el de neutralidad, en virtud del cual «Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español» (art. 139.2 CE), que se particularizan especialmente para el ámbito tributario cuando la Carta Magna afirma que «Las CCAA no podrán, en ningún caso, adoptar medidas *tributarias* sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios» (art. 157.2 CE).

Pero, sin duda, son los límites previstos en la LOFCA los que han condicionado severamente el desarrollo del sistema tributario autonómico en nuestro país, hasta el punto de que, según ha manifestado J. M.^a Lago Montero¹⁴: «No existe, a nuestro juicio, un sistema tributario autonómico propio merecedor de tal nombre, dada la desconexión y heterogeneidad de las figuras que componen el conglomerado tributario autonómico.» En parecidos términos se pronuncian J. Martín Queralt, C. Lozano, G. Casado y J. M. Tejerizo¹⁵: «La segunda consideración de carácter general, ya sobre las Comunidades de régimen común, podría sintetizarse en destacar la ausencia de un sistema tributario autonómico en sentido pleno, esto es, de un conjunto ordenado, coherente y sistemático de tributos regionales. Los límites a la creación de tributos propios y plasmados en la LOFCA, especialmente en sus artículos 6 y 9, han provocado que tras veinte años desde la implantación del modelo se pueda considerar prácticamente irrelevante la Hacienda autonómica propia en el marco del conjunto de las Haciendas públicas.»

Lo anterior se explica fundamentalmente por los límites específicos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA. Se trata de dos límites que se proyectan, respectivamente, sobre las relaciones de la Hacienda autonómica con la estatal (art. 6.2) y con la Hacienda local (art. 6.3).

¹² El artículo 7.2 LOFCA dispone que «Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las CCAA bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades.»

¹³ Particularizado luego para ámbito autonómico por los artículos 138.2 CE: «Las diferencias entre los Estatutos de las distintas CCAA no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales», y 139.1 CE: «Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.»

¹⁴ *Op. cit.*, p. 128.

¹⁵ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.^a ed., Tecnos, Madrid, p. 672.

En virtud del artículo 6.2 LOFCA, «Los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado», mientras que según el artículo 6.3, «las CCAA podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

La simple lectura de ambos apartados del artículo 6 ofrece una explicación cabal de por qué no podemos hablar hoy, veinticinco años después de la creación de las CCAA, de un verdadero sistema tributario autonómico. Y es que si, a pesar del reconocimiento a las CCAA de la capacidad de crear nuevos tributos, como hace el artículo 133.1 CE y recuerda el 6.1 LOFCA, a renglón seguido se les prohíbe someter a tributación hechos imponible gravados por el Estado o materias imponible reservadas a las Corporaciones Locales, es evidente que el margen ofrecido a las Comunidades es bien estrecho, habida cuenta que cuando en 1980 se aprueba la LOFCA (el art. 6 conserva la redacción original), el Estado y las Haciendas locales habían sometido a gravamen, con mayor o menor acierto, prácticamente todas las manifestaciones de riqueza imaginables.

En todo caso, merece la pena profundizar, siquiera brevemente, en el alcance de ambos límites, poniéndolos en relación con la fiscalidad medioambiental y en especial con el Impuesto sobre Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid. Sobre todo porque ni la restricción del apartado 2 ni la contenida en el apartado 3, del artículo 6 LOFCA, se perfilan con la claridad que sería deseable, de modo que una Comunidad Autónoma desconoce *a priori* si el impuesto propio que introduce en su sistema tributario excede o no los límites marcados por la LOFCA, lo que genera inseguridad jurídica en el legislador autonómico a la hora de aprobar el tributo así como en la Administración tributaria autonómica y los contribuyentes llamados a aplicarlo.

En relación con el artículo 6.2 LOFCA, las diversas interpretaciones han basculado en torno a dos polos: uno, que interpreta la expresión «hechos imponible» como materia imponible, el objeto material o riqueza gravada, de tal forma que el citado precepto vendría a prohibir impuestos autonómicos sobre materias ya gravadas por el Estado; la otra interpretación extrema concibe la expresión utilizada por la LOFCA en el sentido técnico-jurídico del artículo 20 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁶, como presupuesto fijado por la Ley para configurar el tributo y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria.

¹⁶ Publicada en el BOE de 18 de diciembre de 2003 en sustitución de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre. Si bien la nueva Ley no entrará en vigor hasta 1 de julio de 2004 (DF 11.ª), en el presente trabajo nos referiremos fundamentalmente al nuevo texto legal, señalando, cuando introduzca elementos

Según la primera interpretación, el poder tributario autonómico, entendido como capacidad para crear nuevos impuestos, sería prácticamente nulo. De acuerdo con la segunda, por el contrario, el límite sería prácticamente inexistente, puesto que bastaría una pequeña diferencia en la definición del presupuesto normativo para que el tributo autonómico ya fuera distinto del estatal y, por tanto, plenamente acorde con la LOFCA. Incluso, si consideramos que en el hecho imponible se integra como un elemento esencial el aspecto territorial, como ámbito en el que se exige el gravamen, sería del todo imposible que coincidiera el hecho imponible de un tributo autonómico con el estatal, ya que aunque sólo fuera por la aplicación territorial del mismo nos encontraríamos ante un impuesto diverso, que limita sus efectos al territorio de la Comunidad Autónoma correspondiente, con lo que, desde esta óptica, un tributo autonómico nunca se superpondría sobre uno del Estado.

J. M. Lago Montero¹⁷ mantiene una tesis intermedia, según la cual lo prohibido por el artículo 6.2 LOFCA es la coincidencia de los elementos configuradores esenciales del tributo autonómico y de un tributo estatal. Este artículo quiere evitar, en definitiva, la equivalencia entre ambos tributos, equivalencia que habrá que analizar caso por caso.

Cuando más claramente se ha pronunciado el Tribunal Constitucional sobre esta cuestión ha sido probablemente en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, pronunciada con ocasión del recurso planteado contra el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas aprobado por la Ley andaluza 3/1984, de 3 de julio, de reforma agraria. El Tribunal parece apostar por la tesis defendida por el profesor Lago Montero y otra prestigiosa doctrina, pero con una particularidad de trascendental importancia: para realizar el «examen de equivalencia» al que aludíamos, es determinante que el tributo estatal sea de carácter fiscal y el autonómico de naturaleza extrafiscal. De lo argumentado por el Tribunal se puede desprender que tal disparidad constituye un factor determinante de la constitucionalidad del impuesto autonómico. En pronunciamientos posteriores, como la STC 289/2000 relativa al Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente¹⁸, el Tribunal

novedosos, cuál es la actual regulación, todavía vigente, y la que incorpora la nueva Ley, que será la única aplicable a partir de julio de 2004.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 50. En el mismo sentido que este autor se pronuncian J. J. Ferreiro Lapatz, *La Hacienda de las CCAA en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985, pp. 105-111, y en *Curso de Derecho Financiero Español*, 21.ª ed., Marcial Pons, 1999, p. 295, en la cual, citado por Lago Montero, señala que «la prohibición de gravar hechos imponderables creados por el Estado ha de ser entendida como una prohibición de tributos autonómicos cuyos elementos configuradores esenciales sean básicamente iguales los de un tributo estatal de modo que no impida a las CCAA establecer tributos sobre materias o tipos de riqueza gravados por el Estado, y, por tanto, de hecho, el establecimiento de tributos propios». En el mismo sentido se pronuncia A. Rodríguez Bereijo, «Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las CCAA», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, p. 75, y en «Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *El sistema económico de la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

¹⁸ Aprobado por Ley 12/1991, del Parlamento de las Islas Baleares y declarado inconstitucional por dicha STC.

incide en la necesidad de efectuar un «examen de extrafiscalidad» o, lo que es lo mismo, contrastar que la estructura es coherente con los fines proclamados para el tributo.

Lo cierto en cualquier caso es que el artículo 6.2 representa un obstáculo importante a la creación de tributos propios autonómicos y relega a éstos al ámbito de la extrafiscalidad, un terreno que sin duda necesita de mayor desarrollo, y particularmente en materia medioambiental, pero que es insuficiente para articular por sí solo un sistema tributario autonómico digno de tal nombre y con suficiente capacidad recaudatoria. La posibilidad de desarrollar un sistema tributario autonómico pasaría por la previa retirada del Estado de ciertos hechos impositivos o bien, como postula parte de la doctrina¹⁹ la creación de hechos impositivos compartidos, lo cual puede parecer una opción preferible a la creación de nuevos tributos.

En relación con las Haciendas locales, el artículo 6.3 LOFCA utiliza la expresión «materias», si bien la prohibición para el poder tributario autonómico no es absoluta, porque se faculta a la Ley (estatal) para habilitar la «invasión» de tales materias por el tributo autonómico, en los términos que disponga en cada caso y estableciendo las medidas de compensación o coordinación adecuadas.

Dejando aparte ahora la posible habilitación legal y los casos en que se ha producido dicha autorización²⁰, lo cierto es que el artículo 6.3 utiliza términos distintos para trazar la línea divisoria del poder tributario autonómico y local —materia imponible— que los empleados en relación con los tributos estatales —hecho imponible— y así lo ha interpretado el Tribunal Constitucional, que en su STC 289/2000 (FJ 4.º) afirma textualmente que la materia imponible es «... toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos,

¹⁹ Éste es el criterio de R. Falcón y Tella, «Corresponsabilidad fiscal: cuatro opiniones y un criterio común», en *Perspectivas del Sistema financiero*, núm. 51, 1995, p. 176, citado por J. M. Lago Montero, *op. cit.*, p. 53. Por su parte, J. M. García-Margallo y Marfil, *Financiación de las CCAA y corresponsabilidad fiscal*, Fundació Bancaixa, Valencia, 1996, pp. 81-82, pone de relieve que los límites a los tributos propios autonómicos son aportación de la LOFCA y no vienen impuestos por la Constitución, por lo que son más fáciles de modificar que los límites constitucionales.

²⁰ Que han sido escasos, puesto que tan sólo se preveía inicialmente en relación con el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica. Luego se extendió la habilitación al impuesto municipal sobre gastos suntuarios, si bien en este caso fue para salvar la legalidad del impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos, mediante una modificación de la DA 5.ª de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, introducida por la Ley 18/1991, del IRPF. Por otro lado, C. Checa González, *Los Impuestos Propios de las CCAA*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 94-95, ha criticado severamente la remisión en blanco que hace el artículo 6.3 LOFCA a una Ley ordinaria, ya que deja en manos de legislador estatal (que aprueba la legislación de Haciendas locales) la determinación de la frontera entre el tributo autonómico y el local, por la vía de deferir a una previa habilitación la legitimidad del tributo autonómico. Invoca para ello las SSTC 101/1991, de 13 de mayo, y 137/1986, de 6 de noviembre, la última de las cuales señala expresamente que «... habría de reputarse ilegítimo todo reenvío en blanco o remisiones tan laxas que viniesen a defraudar la reserva constitucional a favor de la Ley Orgánica».

determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al “hecho imponible” —creación normativa— le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación».

La vulneración del artículo 6.3 condujo al Tribunal Constitucional a declarar inconstitucional el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente aprobado por Ley 12/1991, del Parlamento Balear. Sin embargo, al parecer mayoritario de la Sala, que expresa la Sentencia 289/2000, ya citada, por la que se declaró la inconstitucionalidad del citado tributo, se formuló un voto particular cuyo criterio ha recogido y respaldado un sector de la doctrina, para el cual la vulneración del artículo 6.3 LOFCA sólo se produce cuando el tributo autonómico merma la recaudación que obtienen los entes locales por el tributo con el que se solapa el impuesto autonómico.

En esta línea, C. Checa González²¹ entiende que el artículo 6.3 LOFCA busca un equilibrio entre los intereses tributarios de los entes locales y de las CCAA, no prohibiendo en todo caso que éstas introduzcan tributos sobre materias gravadas por los entes locales (fuera de los casos de habilitación legal, claro está), sino velando por que los ingresos de éstos no se menoscaben a resultas del ejercicio que hagan aquéllas de sus competencias financieras. Por consiguiente, este autor considera que no cabe formular reparo alguno para que una Comunidad no utilice como objeto de gravamen alguna materia imponible local, especialmente la inmobiliaria, siempre que no minore con ello la recaudación que los Municipios obtienen de los distintos impuestos propios que recaen sobre dicho objeto imponible. El parámetro de constitucionalidad para este autor sería comprobar si tras la introducción del impuesto autonómico la recaudación de las Corporaciones Locales ha disminuido; si no es así, el impuesto autonómico sería acorde con la LOFCA, ya que de la lectura completa del artículo 6.3 se desprende que lo que ésta pretende es evitar que las CCAA, en uso de una capacidad legislativa de la que los Municipios carecen, agraven la endémica insuficiencia financiera de las Haciendas locales.

Por otro lado, el límite del artículo 6.3 LOFCA ha sido recientemente invocado en el recurso de inconstitucionalidad planteado contra el Impuesto catalán sobre los grandes establecimientos comerciales, aprobado por Ley del Parlamento Catalán 16/2000, de 29 de diciembre²², recurso que, sin embargo, todavía está pendiente de resolución.

Dentro del marco de los límites anteriores, las CCAA han creado numerosas figuras tributarias propias, aunque, según hemos señalado anterior-

²¹ *Los Impuestos Propios de las CCAA*, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 97.

²² Recientemente, por Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales el Principado de Asturias ha introducido un impuesto similar.

mente, con escaso peso recaudatorio en relación con el volumen del gasto público autonómico²³.

J. M. Lago Montero²⁴ clasifica las figuras tributarias propias de las CCAA, atendiendo a la riqueza sectorial gravada, en *a)* impuestos sobre el *juego*, *b)* impuestos sobre las *explotaciones agrarias* y *c)* impuestos de carácter *medioambiental* que gravan patrimonios y consumos contaminantes. Por su parte, D. Gómez Díaz y A. Iglesias Suárez²⁵ proponen como criterio de clasificación el siguiente: *a)* impuestos sobre explotaciones agrarias²⁶; *b)* impuestos sobre el juego²⁷; *c)* impuestos sobre el consumo de energía no renovables, entre los que se incluye, fundamentalmente, el impuesto canario sobre Combustibles derivados del Petróleo, que constituye sin duda el impuesto propio autonómico de mayor capacidad recaudatoria²⁸; *d)* tributación sobre el deterioro del medio ambiente que incluye los cánones sobre el agua²⁹, fiscalidad

²³ Gasto público autonómico que, según las estimaciones del Ministerio de Hacienda, se encuentra en la actualidad en torno al 33 por 100 del gasto público total, pudiendo alcanzar en los próximos años el 40 por 100, según la misma fuente.

²⁴ *Op. cit.*, p. 129.

²⁵ *La imposición propia como ingreso de las Haciendas autonómicas en España*, Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 11/03, p. 30.

²⁶ Que permite a su vez distinguir dos modalidades: 1) impuestos sobre tierras con bajo nivel de aprovechamiento, que constituye el grupo principal, en el que se engloban el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, aprobado por Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria; el Impuesto extremeño sobre Dehesas calificadas de Deficiente Aprovechamiento, regulado en la Ley 1/1986, de 2 de mayo; el Impuesto extremeño sobre Tierras calificadas como Regadíos Infrutilizados, aprobado por Ley 3/1987, de 8 de abril, y el Impuesto asturiano sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrutilizadas, regulado en la Ley 4/1989, de 21 de julio; 2) en el segundo grupo se incluiría el Impuesto sobre Aprovechamientos Cingéticos, existente sólo en Extremadura (Ley 8/1980, de 21 de diciembre). Aunque no es tierra rústica, dentro de este bloque podríamos incluir el Impuesto extremeño sobre Solares sin edificar y Edificaciones ruinosas, aprobado por Ley 7/1997, de 7 de mayo, ya que el fundamento es similar al de los citados tributos: la función social de la propiedad, reconocida en el artículo 33 de la Constitución.

²⁷ En el que se incluyen las siguientes figuras: 1) impuestos sobre el juego del Bingo, ya sea sobre la práctica del Juego (Cataluña, Ley 21/1984, de 24 de octubre; Comunidad Valenciana, Ley 14/1985, de 27 de diciembre; Cantabria, Ley 3/1988, de 26 de diciembre; Galicia, Ley 7/1991, de 19 de junio; P. Vasco, Ley 16/1992), y 2) los que recaen sobre los premios (Castilla-La Mancha, Ley 4/1984, de 14 de diciembre; Murcia, Ley 13/1984, de 27 de diciembre; Baleares, Ley 13/1990, de 29 de noviembre; Asturias, Ley 2/1992, de 30 de diciembre; Madrid, Ley 12/1994, de 27 de diciembre, y Andalucía, Ley 17/1999, de 28 de diciembre). Se podría citar, aunque ya no está en vigor, el Impuesto Balear sobre las Loterías, aprobado por Ley 12/1990 y declarado inconstitucional por la STC 49/1995, por entender vulnerada la competencia estatal exclusiva sobre las loterías. Agotando la materia del juego como base para la creación de nuevos impuestos, la Ley 3/2000, de 8 de mayo, de la Comunidad de Madrid, introdujo el Impuesto sobre la instalación de máquinas recreativas en establecimientos de hostelería autorizados.

²⁸ Más de 40 millones de euros en 2000, según datos de D. Gómez Díaz y A. Iglesias Suárez, *op. cit.*, p. 73.

²⁹ Canarias, Ley 12/1990, de 26 de julio, que aprueba el Canon del Agua; Baleares, que por Ley 9/1990, de 27 de noviembre, crea el Canon de Saneamiento, denominación adoptada también por la Comunidad Valenciana (Ley 2/1992, de 26 de marzo), Galicia (Ley 8/1993, de 23 de junio), Asturias (Ley 1/1994, de 21 de febrero), La Rioja (Ley 7/1994, de 19 de julio), Aragón (Ley 9/1997, de 7 de noviembre) y Murcia (Ley 3/2000, de 12 de julio). Esta última Comunidad ha creado además un impuesto más original, que es el Impuesto sobre los Vertidos al Mar (Ley 1/1995, de Protección del Medio Ambiente). Otras CCAA con tributos similares, sobre cuya denominación («canon») la doctrina ha vertido distintas críticas, son Asturias (Ley 1/1994, de 21 de febrero, por la que se regula el Canon de Saneamiento) y Cataluña (Ley 6/1999, de 13 de julio) que ha creado diversos tributos sobre el agua, que fundamen-

de la contaminación atmosférica³⁰ y gravamen sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, nombre genérico en el que se engloban figuras que no siempre tienen el mismo contenido ni estructura, como el Impuesto balear (declarado inconstitucional por la STC 289/2000), el Impuesto castellano-manchego (Ley 11/2000, de 26 de diciembre) y el Impuesto extremeño (Ley 7/1997, de 29 de mayo); e) Impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Ley 16/2000, del Parlamento de Cataluña, Ley Foral 23/2001, de Navarra, y Ley 15/2002, del Principado de Asturias); f) Impuestos sobre el Turismo, categoría singular en la que se encuadra el Impuesto balear sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, aprobado por Ley 7/2001, de 23 de abril, pero que recientemente ha sido derogado por la Ley 7/2003, de 22 de octubre; y, como categoría singular, dado que sólo hay un caso hasta el momento, g) Impuestos sobre la Banca, en el que ubicamos el Impuesto extremeño sobre Depósitos en Entidades de Crédito, aprobado por Ley 14/2001, de 29 de diciembre, y que, como muchos de los anteriores, está actualmente recurrido por el Gobierno ante el Tribunal Constitucional.

De lo anterior podemos deducir una progresiva diversificación de la materia gravada por los impuestos propios, a medida que han ido surgiendo figuras novedosas, como la que recae sobre las grandes superficies comerciales o sobre los depósitos en entidades de crédito. Todas ellas se enfrentan, sin embargo, a los límites del artículo 6 de la LOFCA, de modo que sin perjuicio de propugnar una interpretación del mismo que tenga en cuenta el principio de autonomía financiera, cabe proponer, con J. M. Lago Montero³¹, una reforma de las reglas de distribución de hechos y materias imponibles que dote de un espacio imponible más claro a los entes territoriales³².

talmente se resumen en: Incremento de Tarifa y Canon de Saneamiento, por un lado, e Impuesto sobre Infraestructuras Hidráulicas, por otro.

³⁰ Entre la que destaca, sobre todo, el Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica, aprobado por Ley 12/1995, de 29 de diciembre, y el Canon por emisión de Gases Contaminantes a la Atmósfera de Murcia (Ley 1/1995, de 8 de marzo). A los que se ha venido a unir, más recientemente, el Impuesto castellano-manchego sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente aprobado por Ley 11/2000, de 26 de diciembre.

³¹ *Op. cit.*, p. 142.

³² En esta línea se pronuncian D. Gómez Díaz y A. Iglesias Suárez, *op. cit.*, p. 76, cuando afirman que: «La doctrina federalista se encarga de recordarnos que la distribución óptima de recursos entre los diversos niveles de gobierno será aquella en que las fuentes de ingresos asignadas a cada tributo permitan la asunción de las tareas encomendadas y que los contribuyentes conozcan el coste que les supone mantener su jurisdicción. Admitido que los instrumentos que mejor se adecuan son los recursos propios, particularmente los de naturaleza tributaria, el avance en el ejercicio de la autonomía normativa producido respecto de tributos cedidos o compartidos debiera verse acompañada del firme compromiso político que permita la redefinición de la jerarquía tácitamente sentada entre las fuentes de ingreso regionales, impulsando definitivamente el establecimiento y exigencia de impuestos propios. Porque sólo desde la toma de conciencia común del carácter esencial que puede llegar a alcanzar este instrumento de financiación se tomará el empuje que obligue, cuanto menos, a plantear el primero de los condicionantes: la conveniencia de rebajar los límites impuestos a su exacción. Entre tanto, asistiremos a continuos episodios de tensión entre ejecutivo nacional y gobiernos autonómicos por hacer prevalecer sus intereses y mantener bajo su control la distribución de las fuentes impositivas...»

II. LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES. EN ESPECIAL, LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES Y EL PRINCIPIO «QUIEN CONTAMINA, PAGA»

Como anteriormente hemos indicado, la interpretación del Tribunal Constitucional sobre los límites de la LOFCA a la creación de tributos propios autonómicos ha conducido a las CCAA hacia el ámbito de los tributos extrafiscales y, especialmente, de los tributos con fines medioambientales.

El concepto de tributo extrafiscal se encuentra desde luego lejos de ser aceptado pacíficamente por la doctrina. A pesar de la tradicional distinción entre tributos fiscales y extrafiscales³³, la mayoría de los autores cuestionan hoy en día que pueda hablarse con fundamento de dos categorías de tributos que respondan a dicho criterio de distinción, procedente, por otra parte, de la legislación alemana. Se alega que todo tributo tiene una función político-económica y social, además de recaudatoria, sin la cual no podría hablarse de tributo. Cabría en este sentido hablar de tributos primordialmente fiscales o primordialmente no fiscales, según cuál sea su función principal, pero sin que sea posible catalogar una figura concreta como de una u otra clase.

La llamada función extrafiscal del tributo se enmarca así en el concepto de «Hacienda funcional» que, si bien no está expresamente reconocido en la Constitución, se puede extraer como consecuencia de la cláusula de Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE), según apunta G. Casado Ollero³⁴.

Resulta muy sugerente, en este sentido, la opinión de G. Orón Moratal³⁵, para quien el tributo es un instituto jurídico-constitucional al servicio de los mandatos constitucionales y puede cumplir su función, bien indirectamente, aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos, bien, directamente, afectando a los comportamientos de los ciudadanos para alcanzar los fines constitucionales.

³³ Sobre la extrafiscalidad, es clásica la obra de G. Casado Ollero, «Los fines no fiscales de los tributos en el Ordenamiento español», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a D. Fernando Sáinz de Bujanda)*, I, pp. 103 y ss., y la copiosa doctrina, nacional y extranjera, citada por este autor. En el caso concreto de los tributos ambientales, paradigma de tributos con fines extrafiscales, se pueden citar además, las siguientes obras: AAVV [A. Yábar Sterling (ed.)], *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998; AAVV [A. Yábar Sterling (dir.), P. M. Herrera Molina (coord.)], *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002; S. Bokobo Moiche, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000; D. Carbajo Vasco, «Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y para-fiscalidad», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 238, 1995, pp. 963 y ss.; J. Jiménez Hernández, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, y «El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas», *Impuestos*, núm. 1, 1996, pp. 85 y ss.; M. Magadán Díaz y J. Rivas García, *Fiscalidad ambiental autonómica*, 2.ª ed., Bosch, Barcelona, 2001, y T. Rosembuj, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

³⁴ *Op. cit.*, p. 461.

³⁵ G. Orón Moratal, «Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir», en *Sistema económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, p. 156.

La función extrafiscal del tributo ha sido expresamente reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en Sentencias, entre otras, 27/1981, de 20 de julio; 49/1984, de 5 de abril; 19/1987, de 17 de febrero; 37/1987, de 26 de marzo; 186/1993, de 7 de junio. En todo caso, dado que el Tribunal Constitucional parece utilizar el criterio de la extrafiscalidad como elemento a favor de la constitucionalidad de ciertos tributos autonómicos, habrá que atender a la estructura concreta del impuesto autonómico, de modo que la función «predominantemente» extrafiscal del mismo no dependa de cómo lo caracteriza nominalmente la ley, sino de la estructura jurídica del tributo³⁶.

Además de lo anterior, el tributo extrafiscal, tanto estatal como autonómico, debe contar con el necesario respaldo constitucional, es decir, los objetivos de política económica o social que persiga deben estar consagrados constitucionalmente. Así lo pone de manifiesto la nueva LGT, cuyo artículo 2.1, segundo párrafo, dispone que: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución»³⁷.

Dentro de los fines extrafiscales de los tributos, podemos destacar los objetivos de carácter medioambiental, que encuentran su expreso respaldo constitucional en el artículo 45.1 y 2 de nuestra Carta Magna: «1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva...»

La fiscalidad ambiental supone, por una parte, una proyección del deber de contribuir (art. 31 CE) y, por otra, el cumplimiento del mandato constitucional de preservar el medio ambiente. Del principio ambiental que se contiene en el artículo 45 CE se extrae el principio informador básico de la tributación ambiental: «quien contamina, paga», que, aunque no aparece

³⁶ La STC 289/2000, FJ 5.º, señala que: «No cabe admitir, pues, que el IBIAMA (Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente) grave efectivamente la actividad contaminante producida por determinadas instalaciones. En rigor, frente a lo que sostienen los representantes del Gobierno y del Parlamento de las Islas Baleares, como comprobaremos a continuación en un análisis comparativo de los distintos *elementos que configuran* el IBI e IBIAMA, lo gravado es la mera titularidad de tales bienes inmuebles, incurriendo así en la prohibición establecida por el artículo 6.º, 3, LOFCA, al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI.» Lo determinante para el Tribunal Constitucional son, por tanto, los elementos integrantes del tributo, es decir, el hecho imponible, el contribuyente y demás obligados tributarios y los medios de cuantificación del tributo; y no los fines, más o menos sinceros, que proclame la Exposición de Motivos o incluso el articulado de la Ley.

³⁷ El artículo 4 de la todavía vigente LGT dispone que: «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de política económica general, atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional».

recogido expresamente en la Constitución española, sí consta, por ejemplo, en el Tratado de la Unión Europea (art. 130 R 2) ³⁸.

Desde el punto de vista jurídico, como afirma P. M. Herrera Molina y F. Serrano Antón ³⁹, el principio «quien contamina paga» tiene un contenido complejo que puede sintetizarse del siguiente modo: los costes sociales derivados del deterioro ambiental deben recaer sobre los sujetos que contaminan. Y, como apuntan estos autores, lo anterior se instrumentaría a través de medidas administrativas, pero también mediante el recurso al instrumento tributario. Los citados autores destacan las dos vertientes —preventiva y resarcitoria— del principio, descartando la tercera faceta —autorización para destruir el medio a cambio de precio— que algunos ⁴⁰ habían puesto de manifiesto.

La normativa de la Comunidad Europea ⁴¹, aparte de consagrar expresamente en el Tratado de la Unión (art. 130 R) el principio «quien contamina, paga», ha incluido en los Programas Comunitarios de Acción y en sus Directivas en materia de residuos, el deber de los Estados miembros de fomentar la valorización de residuos mediante su reutilización y reciclado. Y entre las medidas auspiciadas desde las Instituciones Europeas destaca el recurso a los instrumentos fiscales por parte de los Estados miembros para reforzar la política medioambiental mediante el gravamen de las actividades contaminantes. Así se desprende de la «Directiva Marco» en materia de residuos (Directiva 91/156/CE) ⁴².

Los Consejos Europeos de Gotemburgo (junio de 2001) y de Barcelona (marzo de 2002) también han insistido en la importancia de los Programas

³⁸ «(...) La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga. En este contexto, las medidas de armonización necesarias para responder a exigencias de la protección del medio ambiente incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, medidas provisionales sometidas a un procedimiento comunitario de control.»

³⁹ Vid. P. M. Herrera Molina y F. Serrano Antón, «La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 117, 1994, pp. 47 y ss. En general, sobre el principio «quien contamina, paga» puede leerse también P. M. Herrera Molina, «El principio quien contamina, paga desde la perspectiva jurídica», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1995.

⁴⁰ S. Ball y S. Bell, *Environmental Law*, Blackstone Press, Londres, p. 85.

⁴¹ Vid. sobre esta materia VVAA, *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, op. cit., pp. 305 y ss., y la abundante bibliografía citada en esta obra, en la que, por otro lado, puede leerse: «Aunque no existen todavía iniciativas nacionales completas en esta dirección, algunas experiencias europeas merecen destacarse. Países como Suecia y Dinamarca han introducido ya en sus ordenamientos aproximaciones a una Reforma Fiscal Ecológica no desdeñables. También Francia y los Países Bajos son otros miembros de la UE que la OCDE ha destacado como ejemplos de medidas parciales en la misma dirección.» Vid. igualmente D. Carbajo Vasco, «Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 71, 1990, pp. 41 y ss.

⁴² Esta misma inquietud se ha puesto de manifiesto en la Conferencia de Río de 1992, en el V Programa de Acción de la Unión Europea «Hacia un desarrollo sostenible» y en la Resolución del Consejo de la Unión, de 24 de febrero de 1997, sobre estrategia comunitaria en la gestión de residuos. En concreto, el V Programa, ha jerarquizado las opciones de gestión de residuos anteponiendo la prevención, reutilización y reciclado a la tradicional eliminación en vertedero.

de Acción en materia medioambiental como instrumentos clave para avanzar en la línea de un desarrollo sostenible⁴³.

En el marco de la anterior normativa comunitaria, la legislación básica sobre protección del medio ambiente corresponde al Estado, de acuerdo con lo que establece el artículo 149.1.23.^a de la Constitución Española. Recientemente, la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, ha incorporado a nuestro Ordenamiento interno la Directiva 96/61/CE, de 24 de septiembre, del Consejo, desarrollada por la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2000.

Igualmente, debe citarse la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos⁴⁴, y el Real Decreto 1481/2001, de 27 de diciembre, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero, con el que se atiende a las exigencias de la Directiva 1999/31/CE, de 26 de abril, del Consejo⁴⁵.

III. LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES SOBRE RESIDUOS. EXPERIENCIA EN OTROS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO

De acuerdo con las indicaciones de la normativa comunitaria, los países más avanzados de la Unión han optado decididamente por la creación de tributos sobre residuos. En particular, tributos similares al Impuesto sobre Depósito de Residuos están vigentes en el Reino Unido, Holanda, Dinamarca, Suecia y Finlandia, además de otros países no pertenecientes a la Unión, como es el caso de Suiza, Noruega o Estados Unidos.

El abanico de países se amplía considerablemente si incluimos los que aplican tributos medioambientales sobre objetos distintos al vertido de residuos, como son las emisiones a la atmósfera de CO₂ o SO₂, la utilización de pesticidas, impuestos sobre uso del carbón, etc. Todo lo cual indica que nos encontramos ante una auténtica «Reforma Fiscal Verde» encabezada por las regiones y los países más innovadores y desarrollados del Mundo.

La OCDE, a través de su Comité de Asuntos Fiscales y del Comité de Política Ambiental, ha desempeñado un papel crucial como catalizador en la aprobación de tributos medioambientales por los países miembros, llevando a cabo estudios que demuestran la eficacia de estos impuestos para los fines perseguidos⁴⁶.

⁴³ En esta misma dirección y apuntando directamente al instrumento fiscal, la Comunicación de la Comisión COM (2000) 576 final, proponía la fijación de un precio por contaminación, a través de impuestos o cánones, a los que ya se había referido la Comunicación (97) 9 final de la Comisión como una de los modos para reforzar la eficacia de la política de protección del entorno.

⁴⁴ La Ley 10/1998, de Residuos, fue la que implementó la «Directiva Marco», estipulando expresamente que las Administraciones públicas pueden establecer las medidas económicas, financieras y fiscales adecuadas para el fomento de la prevención, la reutilización, reciclado y otras formas de valorización de residuos (art. 25).

⁴⁵ Completa el panorama legislativo en esta materia el Plan Nacional de Residuos de Construcción y Demolición (2001-2006) así como el Acuerdo de 21 de febrero de 2002, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Plan de Gestión Integrada de los Residuos de Construcción y Demolición de la Comunidad de Madrid 2002-2011.

⁴⁶ *Environmental taxes: recent developments in tools for integration*, OECD.

Centrándonos en el examen de algunos impuestos sobre residuos en el Derecho Comparado, podemos citar, en primer lugar, el caso de *Alemania*⁴⁷, donde algunos Länder han previsto tributos en este campo, como el creado en Hessen sobre residuos especiales (*Sonderabfallabgabe*), que grava la entrega de residuos para su eliminación, tratamiento o almacenamiento. En Renania del Norte-Westfalia se estableció una tasa por autorización de reciclado de residuos especiales, sobre la consideración de que quien obtiene beneficios de los residuos debe financiar la conservación de la naturaleza. En algunos municipios de Länder, como Hessen, Baja Sajonia, etc., existían impuestos sobre envases y embalajes distribuidos por establecimientos de comida rápida, aunque el *BverfG* los declaró inconstitucionales por oponerse a los criterios básicos de la legislación federal sobre residuos, basada en un sistema de acuerdos con los agentes económicos y no en medidas coactivas (Sentencia de 7 de mayo de 1998)⁴⁸.

Austria introdujo en 1989, en el marco de una Ley sobre el desarrollo de lugares contaminados, un tributo sobre el depósito de residuos, cuyos tipos de gravamen se diferenciaron a partir de 1997, en función de la clase de residuo y del cumplimiento por el vertedero de ciertos estándares medioambientales. En 1997 había 21 vertederos que no cumplían con las especificaciones correspondientes, mientras que esa cifra se elevaba a sólo 4 en 1999. Los residuos en general son gravados en este país con 10,9 €/Tm y los de construcción y demolición con 5,8 €/Tm, salvo que se depositen en lugares determinados, en cuyo caso son gravados con 9,3 €/Tm.

En *Bélgica*, las regiones, a las que corresponde la competencia para la protección del medio ambiente y la gestión de los residuos también han implantado, con distintos tipos impositivos, gravámenes sobre el depósito de residuos.

Dinamarca fue pionera, en 1986, en la introducción de cargas tributarias sobre residuos, alcanzando un notable éxito en orden a la disminución de los residuos vertidos y un correlativo aumento de la recuperación y reutilización. El tipo general al que se exige el impuesto en este país es de 50,34 €/Tm. En 1993 se elevó el nivel general del impuesto sobre residuos, estableciéndose una diferenciación entre residuos para incineración y para reciclado. El peso de este gravamen subió nuevamente en 1997, siendo mayor la subida para residuos incinerados o reciclados en plantas sin cogeneración. Por lo que se refiere a residuos peligrosos, si éstos se depositan en plantas de tratamientos especiales, están exentos de gravamen.

El impuesto danés se ha mostrado muy efectivo en la reducción de la cantidad de residuos, disminución que ha sido del 64 por 100 entre 1987 y 1993, sobre todo en los residuos de construcción. De forma paralela, el material de construcción reciclado se duplicó entre 1991 y 1995 (pasando

⁴⁷ Vid. J. M. González de la Fuente, «Tributos ambientales en Alemania», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 112, 1995, pp. 73 y ss., y W. Kluth, «Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 93, 1997, pp. 47 y ss.

⁴⁸ Vid. AAVV, *La protección fiscal...*, op. cit., p. 311.

de 0,8 millones de toneladas a 1,6 millones). En el sector de la construcción, no sujeto a regulaciones, el cambio de actitud se ha debido fundamentalmente al papel decisivo del impuesto, que ha promovido la recuperación y reutilización. Uno de los principales éxitos de este impuesto ha sido una reducción del 26 por 100 en los residuos destinados a vertederos e incineradoras entre 1987 y 1998, gracias al incremento del reciclado.

Es en *Gran Bretaña* donde el impuesto sobre depósito de residuos (*Landfill Tax*) tiene un mayor peso, en términos de recaudación obtenida (aprox. 700 millones de euros en 2000). Este impuesto indujo a los agentes a cambiar sus patrones de conducta en el sector de los residuos —realizando inversiones para recuperar los residuos— efecto que se vio ampliado cuando subieron los tipos de gravamen, ahora situados en una media de en torno a 20 €/Tm. De 72 compañías que han sido estudiadas en este país, resultó que, a raíz de la introducción del tributo, el 64 por 100 reciclaba, reutilizaba o minimizaba la generación de residuos, cuando antes de su entrada en vigor sólo lo hacía un 29 por 100. El impuesto británico ha seguido elevándose progresivamente hasta 2004, desde el año 1996 en que se introdujo.

A la lista de países que exigen este tipo de impuesto se han ido incorporando Finlandia (tipo general de 15,15 €/Tm); Italia, donde existe un impuesto sobre residuos depositados en vertederos desde 1995; Suecia (desde principios de 1997, con un tipo general de 31,12 €/Tm); Suiza (tipo general de 9,94 €/Tm); Noruega (tipo general de 39,75 €/Tm); Países Bajos, que introdujeron una nueva tasa sobre los residuos depositados en vertederos que compensara la diferencia de precio existente con los residuos destinados a la incineración, los cuales se consideran preferibles desde la perspectiva ambiental y la República Checa (tipo general de 5,88 €/Tm y especiales de 58,76 €/Tm y 32,32 €/Tm).

Francia exige tributos a los residuos en el marco del impuesto general sobre actividades contaminantes⁴⁹ cuya implantación está prevista en tres fases: 1999, 2000 y 2001 con el fin de hacerlo recaer sobre un conjunto cada vez más amplio de emisiones de gases, residuos líquidos y sólidos, incluso el ruido.

En conclusión, los análisis realizados en los países que han estado aplicando impuestos sobre residuos acreditan su utilidad y eficacia en la reducción de la cantidad de vertidos y en el incremento de las actividades de reutilización, reciclado y valorización. En general, los países con cierta trayectoria en su aplicación han observado una rápida adaptación de los vertederos al nuevo tributo, una disminución en el volumen de residuos y un cambio de actitud en las empresas de aquellos sectores que generan mayor volumen de residuos. Finalmente, se ha podido constatar el aumento de las tareas de recuperación y reciclado, efecto que los estudios atribuyen fundamentalmente a la entrada en vigor del impuesto.

⁴⁹ A. Vaquera García, «La tributación con fines ecológicos: el reciente gravamen francés para la protección del ambiente atmosférico», *Información fiscal*, núm. 14, 1996, pp. 7 y ss.

Por último, algunos estudios económicos permiten hablar incluso de un *doble dividendo de la imposición ambiental*⁵⁰, allí donde se ha simulado la disminución de los impuestos más distorsionantes sobre los factores de producción (impuestos sobre rentas del trabajo y del capital, fundamentalmente) financiada con los ingresos de los nuevos tributos verdes, todo ello manteniendo el Presupuesto inalterado y consiguiendo un aumento del bienestar general, medido en términos económicos. Estos estudios han podido llevarse a cabo en países como Gran Bretaña, donde la recaudación está afectada a la reducción de las cotizaciones sociales pagadas por los empleadores.

IV. ANTECEDENTES EN ESPAÑA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE RESIDUOS

En nuestro país, la imposición ambiental ha tenido un recorrido más corto que en la mayoría de Estados de la Unión. Sin embargo, han alcanzado ya cierta tradición los gravámenes sobre las aguas y, más aisladamente, ciertos impuestos sobre la contaminación atmosférica (Galicia, Castilla-La Mancha). La fiscalidad del suelo ha tenido, en cambio, un desarrollo muy limitado, al menos en el terreno de los impuestos. Sólo era posible citar, como antecedente, la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de la Región de Murcia, que introduce tres cánones de carácter ambiental, uno de los cuales tiene por objeto gravar la producción y el vertido de residuos sólidos industriales. En el terreno de las tasas, sin embargo, numerosos Municipios y CCAA han establecido figuras por las actividades de gestión de vertederos. No han faltado, sin embargo, los proyectos normativos de este tenor, particularmente sobre dos tipos de figuras tributarias: por un lado, el Impuesto Especial sobre Aceites Lubricantes; por otro, un Impuesto sobre Residuos Eliminados, ambas con carácter estatal, aunque por diversos motivos los anteproyectos y los trabajos del Ministerio de Medio Ambiente en esta dirección no llegaron a cristalizar en normas.

El 5 de febrero de 2001 se publicó en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* una proposición de ley del Grupo Parlamentario Vasco relativa al establecimiento de un impuesto estatal sobre el vertido de residuos sólidos urbanos, con una estructura bastante similar a la que luego ha seguido la Ley 6/2003, del Impuesto sobre Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid, si bien con una diferencia esencial en cuanto al ámbito objetivo, dado que el impuesto madrileño deja fuera del gravamen (mediante la correspondiente exención) los residuos urbanos, cuya gestión sea competencia de los entes públicos, cuando la proposición del Grupo Vasco para implantar un impuesto estatal se centraba precisamente en este tipo de residuos. El tipo de gravamen que se proponía en la proposición de ley era de 21,035 euros por tonelada.

⁵⁰ Vid. sobre esta cuestión el interesante trabajo de M. E. Rodríguez Méndez, «Reforma Fiscal Verde y doble dividendo. Una revisión de la evidencia empírica», *Papeles de Trabajo editados por el Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 27, 2002.

Recientemente, la Junta de Andalucía ha incluido en la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, un conjunto de normas sobre Fiscalidad Ecológica que pueden considerarse el primer texto normativo global sobre fiscalidad ecológica que se aprueba en España. La pretensión de la generalidad del Anteproyecto, sin embargo, se ha visto recortada en la Ley aprobada, ya que el Anteproyecto —que se denominaba «Ley General de Fiscalidad Ecológica»— establecía unos principios generales de fiscalidad ecológica y preveía expresamente la incorporación de nuevas figuras en el futuro, cuestiones estas que desaparecen en la Ley.

La Ley 18/2003, del Parlamento de Andalucía, regula cuatro impuestos ecológicos que responden a los tres ámbitos de actuación de la fiscalidad ambiental: el aire, las aguas y el suelo. Así, se crea un impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera que grava la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre; en el campo de la fiscalidad del agua se establece un impuesto sobre vertidos a las aguas litorales y, en lo que más nos interesa, por cuanto comparte materia imponible con el impuesto madrileño, la Ley diseña dos impuestos sobre residuos: el impuesto sobre residuos radiactivos y el impuesto sobre residuos peligrosos.

Nuevamente se pueden comprobar las diferentes prioridades que tienen las instituciones de las distintas CCAA. Así, Andalucía se limita a proponer el gravamen de los residuos que considera más perjudiciales para el entorno, dejando fuera la mayoría de residuos sólidos. En cambio, la Ley 6/2003, de la Asamblea de Madrid tiene un ámbito objetivo mucho más amplio, si bien es cierto que como antes se ha puesto de manifiesto y más adelante reiteraremos, deja exentos los residuos urbanos, que representan cuantitativamente una parte considerable del total.

Por lo demás, la estructura de los impuestos sobre residuos previstos en la Ley 18/2003 son bastante similares a los del tributo previsto en la Ley 6/2003, de la Asamblea de Madrid, aunque los tipos son sustancialmente más altos en el caso andaluz: 7.000 euros por metro cúbico en el caso de residuos radiactivos y 35 o 15 euros en el resto de residuos peligrosos, según se trate de residuos susceptibles de valorización o no. Las características más relevantes son: *a)* grava el depósito de residuos peligrosos, pero sin citar como hecho imponible el abandono ilegal de los mismos; *b)* no estará sujeto el depósito para valorización; *c)* son sujetos pasivos a título de contribuyente quienes entreguen los residuos peligrosos en un vertedero o instalación para su depósito, actuando como sustitutos los titulares de la explotación de los vertederos o instalaciones, que deben repercutir la cuota sobre el contribuyente; *d)* la base se cuantifica por el peso de los residuos, a los que se aplica el tipo específico mencionado; *e)* el contribuyente tiene obligación de declarar el peso del residuo y el sustituto de verificarlo, y *f)* trimestralmente el sustituto debe autoliquidar el tributo e ingresarlo en la Consejería de Economía y Hacienda.

V. EL IMPUESTO SOBRE DEPÓSITO DE RESIDUOS DE LA COMUNIDAD DE MADRID (IDRCM)

5.1. Naturaleza del impuesto

Una vez estudiado el régimen de los tributos propios en la financiación autonómica y la misión de los tributos ambientales, particularmente los que recaen sobre residuos sólidos, corresponde examinar el Impuesto sobre Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid (IDRCM).

El contenido normativo de la Ley 6/2003, de 20 de marzo⁵¹, se estructura a través de diez títulos y veinticuatro artículos, a los que hay que añadir una Disposición Adicional, una Transitoria y dos Disposiciones Finales.

La Comunidad de Madrid es competente⁵² en materia de protección del medio ambiente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148.1.9.^a CE y en el artículo 27.7 del Estatuto de Autonomía. En el ámbito de esta competencia se ha aprobado en la misma fecha la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Residuos de la Comunidad de Madrid, que pretende ser el eje normativo básico sobre el que gire la utilización racional de los recursos y la defensa del medio ambiente en nuestra Comunidad⁵³.

El IDRCM constituye un instrumento complementario que coadyuva al logro de los objetivos de la política medioambiental de la Comunidad de Madrid, en la línea seguida por los países de nuestro ámbito geográfico y cultural.

El IDRCM se configura como un tributo propio de la Comunidad de Madrid, creado al amparo de lo dispuesto en los artículos 133.2 y 157.1.b) CE. Como en todo tributo propio autonómico, ha sido preciso salvar el escollo que supone la prohibición de doble imposición contenida en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

En especial, podría plantear problemas la doble imposición con algún tributo estatal, particularmente el IVA. La actividad de depósito de residuos constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que se realice por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, que será lo habitual. Dado que el hecho imponible del IDRCM se configura como el depósito de residuos, podría argumentarse que se está sujetando a gravamen la misma actividad que ya tributa en IVA.

La clave para dirimir si existe doble imposición entre el IDRCM y el IVA radica en valorar adecuadamente si la acción gravada en aquél, que es el depósito de residuos (recayendo el gravamen a título de contribuyente

⁵¹ Publicada en el *BO de la Comunidad de Madrid* de 31 de marzo y en el *BOE* de 29 de mayo.

⁵² Recordemos que la competencia material sobre un ámbito de la actuación administrativa es presupuesto para el ejercicio de la potestad tributaria sobre dicho ámbito.

⁵³ El reto medioambiental cobra especial trascendencia en un territorio como el de la Comunidad de Madrid, pequeña en extensión, pero donde convergen una alta densidad de población con una elevada renta *per capita*, todo lo cual es consecuencia, sin duda, del dinamismo de la economía madrileña pero también presenta su contrapartida en términos de coste para el entorno, como resultado de una fuerte demanda de recursos: aire, agua, energía, suelo... y un alto volumen de producción de residuos de todo tipo, que provoca un notable impacto ambiental del que se debe tomar conciencia.

sobre quien entrega), equivale a la actividad del gestor del vertedero, por la que deberá repercutir IVA al depositante. Lo cierto es que ambos impuestos enfocan la acción del depósito desde diferentes perspectivas: quien entrega⁵⁴, en el caso del IDRCM, quien gestiona, en el supuesto del IVA, siempre que sea empresario o profesional y concurren el resto de elementos integrantes del hecho imponible del IVA según el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por la que se regula este supuesto.

Sin embargo, y a pesar de que la gestión de residuos constituye una actividad empresarial gravada por el IVA, lo cierto es que el IDRCM no recae sobre la gestión de residuos, sino sobre el mero depósito de los mismos, al margen de la actividad que posteriormente se desarrolle sobre ellos, como lo demuestra el hecho de que también tributa en el impuesto madrileño el abandono de residuos, que obviamente no plantea colisión alguna con el IVA, ya que no da lugar a ningún hecho imponible de este tributo. Luego parece claro que nos enfrentamos a diferentes hechos imponibles, pudiendo darse uno sin el otro, por lo que, a nuestro entender, no concurre la superposición de tributos prohibida por el artículo 6.2 LOFCA⁵⁵.

A la circunstancia de que la conducta gravada no coincide con la que tributa en el IVA, se une el marcado carácter extrafiscal del IDRCM, aspecto éste que el Tribunal Constitucional⁵⁶ ha considerado un factor distintivo a la hora de valorar la duplicidad impositiva de los tributos autonómicos con los tributos del Estado.

Tampoco creemos que se pueda plantear la superposición con materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales⁵⁷, ya que, a lo sumo, se podría argüir la existencia de tasas locales sobre el depósito de residuos, pero, como ya se apuntó más arriba, la eficacia de los límites del artículo 6 de la LOFCA en relación con las tasas es muy débil, pues al venir éstas supeditadas a una previa actividad administrativa, difícilmente puede sostenerse la superposición con un tributo —la tasa— motivado por la actividad de una Administración pública distinta de la acreedora del impuesto. Parece claro, en cualquier caso, que la tasa se devenga por la gestión de residuos y no por el efecto contaminante de su depósito, que es lo que pretende gravar el IVA.

Tampoco parece que exista superposición con el Impuesto sobre Acti-

⁵⁴ Aunque se introduzca la figura del sustituto, quien está llamado a soportar el impuesto es quien contamina, es decir, quien entrega los residuos en vertedero.

⁵⁵ No se ha presentado recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 6/2003, habiendo transcurrido ya el plazo de tres meses que establece al efecto el artículo 33 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 octubre, del Tribunal Constitucional. Se puede concluir, por tanto, que no se está gravando el mismo hecho imponible del IVA, y así lo ha entendido el propio Ministerio de Hacienda, motivo por el cual el Gobierno de la Nación no ha presentado contra el mismo recurso de inconstitucionalidad.

⁵⁶ Sentencia 37/1987, dictada con ocasión del recurso presentado contra el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas.

⁵⁷ Según C. Checa González, *op. cit.*, p. 87, dichas materias son: *a*) riqueza inmobiliaria, urbana y rústica; *b*) mera actividad empresarial, profesional o artística; *c*) titularidad de vehículos de tracción mecánica; *d*) realización de construcciones, instalaciones y obras, y *e*) plusvalías generadas por la transmisión de terrenos.

vidades Económicas⁵⁸, dado que la entrega de residuos no presupone el ejercicio de ninguna actividad económica, pudiendo muy bien realizarse por particulares, que deberán satisfacer el impuesto en cualquier caso.

Como es de rigor en toda norma tributaria especial, lo primero que hace la Ley 6/2003 es ubicar el tributo que establece, en primer lugar como propio de la Comunidad de Madrid y a continuación dentro de la tipología de tributos⁵⁹. En este sentido, el tributo creado corresponde a la categoría de impuesto⁶⁰, dado que no trae causa de ninguna actividad administrativa solicitada por el contribuyente (tasa) ni de un aumento en el valor de sus bienes derivado de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público (contribución especial).

Dentro de los impuestos, el IDRCM se configura como real e indirecto⁶¹. *Real*, porque grava una conducta —el depósito de residuos— sin centrarse en la persona de quien la realiza, es decir, aisladamente considerada. *Indirecto*, porque dicha conducta constituye una expresión mediata de la capacidad de pago y además, en un tributo medioambiental como el que nos ocupa, una manifestación de la actividad contaminante que se pretende gravar, con absoluta independencia de la persona que la lleve a cabo.

La finalidad medioambiental que persigue el IDRCM se quiere afirmar desde el primer precepto de la Ley, ya que el artículo 1 dispone que «grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente». Sin embargo, y como ha señalado el Tribunal Constitucional, esta finalidad proclamada debe coincidir con la realmente pretendida o, más exactamente, con la que el tributo realmente persigue, cuestión ésta que hay que valorar a la luz de la estructura del mismo, fundamentalmente de su hecho imponible y elementos de cuantificación. En definitiva, como más arriba se ha indicado, habrá que confirmar que la estructura que se ha dado al IDRCM es coherente con la finalidad atribuida.

⁵⁸ El IAE es, de acuerdo con el artículo 79 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto. Su regulación está contenida en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, modificada por la Ley 51/2002.

⁵⁹ Que se clasifican, cualquiera que sea su denominación, y de acuerdo con el artículo 26 de la vigente LGT y el artículo 2.2 de la nueva Ley 58/2003, en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

⁶⁰ La Ley 58/2003 define el impuesto como «tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente» [art. 2.2.c)].

⁶¹ Lo que se confirma por el derecho-deber del obligado al pago (sustituto del contribuyente) de repercutir la carga tributaria sobre el generador del residuo (depositante). Conviene resaltar, no obstante, siguiendo para ello a G. Casado Ollero, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, p. 546, que «... la clasificación de los impuestos en directos e indirectos es tan universalmente reconocida como diversamente interpretada en la medida en que aún no han logrado aislarse unos criterios de diferenciación —quizá objetivamente inexistentes— que permitan separar con aceptación unánime ambas parcelas tributarias...». Uno de los criterios tradicionalmente seguidos para caracterizar los impuestos en directos e indirectos es la posibilidad de repercusión legal. No obstante, como señala el citado autor, el fenómeno de la repercusión legal no se produce en todos los impuestos indirectos, véase por ejemplo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

El ámbito de aplicación del impuesto (art. 2) se circunscribe al territorio de la Comunidad de Madrid, como corresponde a su condición de tributo propio de esta Comunidad. Así lo impone no sólo el ámbito territorial en el que ejercen sus competencias las Instituciones autonómicas —en este caso, la Asamblea de Madrid—, sino el principio constitucional de territorialidad en el campo tributario, que prohíbe a las CCAA adoptar «medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios» (art. 157.2 CE)⁶².

Lo anterior no significa que el IDRCM no vaya a tener consecuencias sobre conductas realizadas fuera del territorio de la Comunidad de Madrid⁶³, ya que los residuos que se generen fuera de nuestra Comunidad pero que se depositen en vertederos situados en Madrid o sean abandonados en territorio de la Comunidad quedarán igualmente gravados por el impuesto. Lo cual no transgrede el principio de territorialidad, ya que la conducta gravada es el depósito, no la generación del residuo, por lo que el impuesto ha de recaer sobre todo residuo depositado o abandonado en Madrid con independencia del lugar en que se haya generado. Así lo confirma el artículo 10 de la Ley, según el cual se considera realizado el hecho imponible en el territorio de la Comunidad de Madrid cuando los residuos sean depositados en un vertedero situado en la Comunidad o se abandonen en territorio madrileño.

Se ha planteado la hipótesis de que la introducción aislada de un impuesto sobre depósito de residuos en una Comunidad como Madrid tenga como consecuencia el traslado de la actividad contaminante a las Comunidades limítrofes, mientras éstas no establezcan un tributo similar⁶⁴. Parece difícil *a priori* valorar este efecto, aunque prevemos que su incidencia no será muy

⁶² Este principio es desarrollado por el artículo 9 de la LOFCA, según el cual: «a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.»

⁶³ C. Borrero Moro, *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, p. 112, indica que: «El punto de conexión en los tributos ambientales será el territorio en el que se realice la actividad... Ahora bien, si el objetivo es la redistribución de los costes de la lucha contra la contaminación, el criterio debería aludir al espacio físico en el cual se produce el efecto contaminador. La configuración de los tributos ambientales obedece, generalmente, a ambas finalidades. Esta circunstancia, unida a la complejidad técnica que acarrea la consideración del espacio físico en que se producen la degradación ambiental, hacen imposible la configuración el aspecto espacial de este tenor...»

⁶⁴ C. Borrero Moro, *op. cit.*, p. 112, afirma en este sentido: «... lo cierto es que, con independencia del lugar en el que se graven las actividades (allí donde radique el foco emisor) y el ente público que obtenga el recurso patrimonial en el que se concrete el tributo, el efecto se extiende, o tiene potencialidad para ello, por un territorio superior, afectando al territorio de otros entes públicos. Éstos percibirán el perjuicio ambiental sin posibilidad de incidir en el problema, ni obtener los recursos monetarios necesarios para restaurar el medio. Esta circunstancia revela la dimensión internacional [interregional cabría añadir por nuestra parte] que tiene la protección ambiental en muchos de sus temas.»

significativa, dado los moderados tipos de gravamen con los que nace el IDRCM.

Por otro lado, la aplicación del IDRCM puede superponerse a otros tributos que también tengan como punto de referencia los residuos. Nos referimos en concreto a las tasas, ya sean estatales, autonómicas o locales, que puedan resultar aplicables a las operaciones gravadas. Efectivamente, además de tasas municipales por recogida de residuos y basuras, a las que antes nos hemos referido, la propia Comunidad de Madrid tiene establecida una tasa por autorización de gestión de residuos peligrosos y una tasa por eliminación de residuos urbanos o municipales en instalaciones de la Comunidad de Madrid⁶⁵.

En particular, el hecho imponible de la tasa por eliminación de residuos urbanos o municipales en instalaciones de la Comunidad de Madrid está constituido por la prestación del servicio de eliminación de residuos (art. 203 del Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos), servicio de solicitud obligatoria para el contribuyente a tenor de la Ley 5/2003, de Residuos de la Comunidad de Madrid.

Por tanto, la compatibilidad del IDRCM y de la tasa se explica por el hecho de que el primero recae sobre el depósito y el abandono de residuos, como conductas nocivas para el medio ambiente y que se quieren desincentivar, en tanto que la tasa retribuye el servicio de eliminación de los residuos prestado por la Administración, ya sea directamente, ya sea mediante concesión administrativa u otro sistema de gestión de servicios públicos⁶⁶.

Así pues, la superposición del impuesto y la tasa sólo tendrá lugar en el caso del depósito en vertedero, no en el abandono ilegal de residuos. En este segundo supuesto, el impuesto se devenga, según expondremos, en el momento de abandonar los residuos, sin que con ocasión de este abandono se exija tasa alguna, que sí se devengará, en cambio, cuando en cumplimiento de la normativa medioambiental correspondiente el poseedor de los residuos abandonados los entregue en vertedero⁶⁷, para lo cual habrá de satisfacer la correspondiente tasa.

No existe, en definitiva, doble imposición en sentido estricto con la tasa, ya que el impuesto, a diferencia de aquélla, no trae causa de ninguna actividad administrativa (en este caso la eliminación obligatoria de los residuos en una planta gestionada directa o indirectamente por la Comunidad de

⁶⁵ Tasas reguladas en el Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid. En concreto, la tasa por autorización de gestión de residuos peligrosos se regula en los artículos 199 a 202 de dicha norma y la tasa por eliminación de residuos urbanos o municipales en instalaciones de Transferencia o Eliminación de la Comunidad de Madrid encuentra su sede de regulación en los artículos 203 a 210 del mismo cuerpo legal.

⁶⁶ El artículo 2.2.b) de la nueva LGT añade, tras la definición de tasas, que: «Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho Público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.»

⁶⁷ El artículo 25 de la Ley 5/2003, de Residuos, incluye entre las obligaciones de todo poseedor de residuos el entregarlos a un gestor de residuos (vertedero) y sufragar los costes de la gestión.

Madrid), sino que se exige por depositar en vertedero los residuos generados, como conducta que se quiere gravar para incentivar otras como la valorización, reciclaje y reutilización que son socialmente más aconsejables (y que por este motivo se dejan fuera del ámbito del impuesto).

Así, la Ley no es del todo precisa cuando afirma que el impuesto es compatible con cualquier tasa *aplicable a las operaciones gravadas*, ya que la operación gravada en el IDRCM es el depósito en vertedero en sí mismo considerado, mientras que el hecho imponible de la tasa es el servicio público de eliminación de residuos, solicitud que por tener carácter obligatorio da lugar a una tasa y no a un precio público. No es aplicable, por tanto, a los mismos hechos gravados por el impuesto.

5.2. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción y exenciones

El hecho imponible del IDRCM lo constituye el depósito en tierra de residuos. En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley del Impuesto, que remite a los conceptos acuñados en la legislación sustantiva de carácter medioambiental, debe entenderse por residuo a estos efectos:

«Cualquier sustancia u objeto perteneciente a alguna de las categorías que figuran en el anexo de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, del cual su poseedor se desprenda o del que tenga la intención o la obligación de desprenderse. En todo caso, tendrán tal consideración aquellos que figuren en el Catálogo Europeo de Residuos aprobado por las instituciones comunitarias» (art. 3 Ley 5/2003).

Junto a esta definición general, la Ley ha querido identificar los actos más típicamente sujetos al impuesto, que son, por un lado, la entrega de residuos en vertederos públicos o privados; y, por otro, el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de la Comunidad de Madrid.

En esta definición del hecho imponible, contenida en el artículo 4 de la Ley del Impuesto, llama la atención la tipificación, junto a la entrega en vertedero, del supuesto de abandono ilegal de los residuos en lugares no autorizados. Se trata de un caso de gravamen de actos ilícitos en el que, sin perjuicio de la infracción medioambiental a que esta conducta dará lugar, se debe exigir el impuesto, ya que el efecto contaminante del depósito se produce aun con mayor intensidad que con la entrega en vertedero.

Como es conocido, la institución del tributo se aparta claramente de la sanción, pues su finalidad no es reaccionar frente a una vulneración del Ordenamiento, sino instrumentar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, en el caso de un tributo medioambiental como el IDRCM, lograr objetivos de política sectorial, disminuyendo la entrega de residuos en vertederos frente a otros destinos de los residuos más respetuosos con el entorno.

Es decir, siendo la entrega de los residuos para su tratamiento en vertedero un comportamiento perfectamente lícito, regulado en la Ley 5/2003, y que da lugar a la prestación de un servicio por la Administración pública por el que se exige la correspondiente tasa, los poderes públicos están legitimados para gravarlo por entender que así se incentivan otros tratamientos, no sólo lícitos, sino más aconsejables desde el punto de vista del interés colectivo, como son el reciclaje, la reutilización y la valorización energética.

Sin embargo, lo anterior no implica que la conducta ilícita de abandonar los residuos en lugares no autorizados no deba ser igualmente gravada, dado que la causa del impuesto concurre en estos casos con mayor motivo que en la entrega a vertedero. Por tanto, junto a la sanción correspondiente por la comisión de un ilícito medioambiental, la tipificación del abandono como hecho imponible hace que sea exigible la cuota del IDRCM, dispensando así a estos residuos idéntico trato fiscal que a los entregados en vertedero. En el caso de que el abandono ilegal no sea declarado, como parece lógico suponer que sucederá, se exigirá, junto a la cuota del IDRCM, la sanción tributaria por falta de declaración (en ambos casos por la Administración tributaria) y, por otro lado, se aplicarán las sanciones medioambientales por la Consejería competente en esta materia⁶⁸.

La previsión expresa de esta conducta —abandono ilegal— permite a la Ley disponer el régimen de aplicación del impuesto en estos casos (sujeto pasivo, devengo, plazo de declaración), aunque estrictamente no habría sido precisa, puesto que el abandono en lugares no autorizados encaja en la definición general del hecho imponible, como «depósito en tierra de residuos».

Para facilitar la identificación de los actos gravados, la Ley menciona en su artículo 5 una serie de supuestos de *no sujeción*⁶⁹:

«No estarán sujetos al presente impuesto:

- a) El vertido de efluentes líquidos a las aguas continentales o al Sistema Integral de Saneamiento.
- b) Las emisiones a la atmósfera ni la incineración de residuos.
- c) El depósito y almacenamiento de residuos con el fin de gestionarlos para su reutilización, reciclado o valorización. Cuando este depósito superase el plazo establecido para aquellas actividades por la normativa de la Comunidad de Madrid en materia de residuos se devengará el impuesto.»

⁶⁸ El artículo 71, apartados b) y c), de la Ley 5/2003, de Residuos de la Comunidad de Madrid, tipifica como infracción muy grave el abandono, vertido o eliminación incontrolados de residuos peligrosos o de cualquier tipo cuando se haya puesto en peligro grave la salud de las personas o el medio ambiente, sancionadas con multa desde 31.001 hasta 3.000.000 de euros; mientras que la conducta se calificará como infracción grave, a tenor del artículo 72.b) y c) cuando no se haya puesto en peligro la salud de las personas o el medio ambiente, en cuyo caso la multa oscilará entre 602 hasta 31.000 euros, salvo si se trata de residuos peligrosos en los que la horquilla es de 6.020 a 301.000 euros.

⁶⁹ Utilizando la misma expresión que la vigente LGT, la Ley 58/2003, que aprueba la nueva LGT, dispone que: «La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.» En los supuestos de no sujeción no concurren los elementos integrantes del hecho imponible, pero el legislador considera oportuno precisarlo, a fin de perfilar mejor el ámbito del impuesto.

En los dos primeros casos *a)* y *b)* nos encontramos claramente ante supuestos distintos del «depósito en tierra de residuos», por lo cual caen fuera del ámbito de aplicación del IDRCM. En el tercer supuesto, sin embargo, se puede entender resumida la finalidad ambiental que proclamaba el artículo 1 de la Ley. Efectivamente, aun tratándose de depósitos en tierra de residuos, a través de esta no sujeción se instrumenta el efecto desincentivador del IDRCM, sacando fuera del ámbito del gravamen la entrega de residuos para su reutilización⁷⁰, reciclado⁷¹ o valorización⁷², pues por ser las conductas que precisamente se quiere fomentar, lo correcto para ser coherente con la naturaleza extrafiscal y medioambiental del gravamen es dejarlas fuera del hecho imponible⁷³. Ahora bien, cuando se excedan los plazos que la normativa medioambiental dispone para llevar a cabo las citadas actividades⁷⁴, se devengará el impuesto, pues de otro modo quedaría abierta la posibilidad de evadirlo entregando residuos con la manifestación de destinarlos a su reutilización, reciclado o valorización, pero sin cumplir finalmente con este objetivo.

En el artículo 6 de la Ley 6/2003, del IDRCM, se establecen las *exenciones* del Impuesto, es decir, aquellos casos en que produciéndose el hecho imponible la Ley dispone que no nazca la correspondiente obligación tributaria⁷⁵:

⁷⁰ De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 5/2003, de Residuos de la Comunidad de Madrid, ha de entenderse por reutilización: «El empleo de un producto o material usado para el mismo fin para el que fue diseñado originariamente sin necesidad de someterlo con carácter previo a ninguna de las operaciones que figuran en la lista de operaciones de valorización aprobada por las instituciones comunitarias. A los efectos de esta Ley, la reutilización no se considera una operación de gestión de residuos.»

⁷¹ El reciclado es, según la Ley 5/2003, de Residuos de la Comunidad de Madrid: «la transformación de los residuos, dentro de un proceso de producción, para su fin inicial o para otros fines, incluido el compostaje y la biometanización, pero no la incineración con recuperación de energía.»

⁷² La valorización es todo procedimiento que permita el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos, que deberá llevarse a cabo sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente. En todo caso, estarán incluidos en este concepto los procedimientos así definidos en la lista de operaciones de valorización aprobada por las instituciones comunitarias o por el Gobierno (art. 4 Ley 5/2003, de Residuos de la Comunidad de Madrid).

⁷³ Efectivamente, como indica C. Borrero Moro, *op. cit.*, p. 118, «la realización de actividades industriales que no produzcan efectos contaminantes, bien por la posesión de un proceso tecnológico más avanzado y menos contaminante, bien por la incorporación a su proceso productivo de bienes de equipo de depuración, podrían configurarse como supuestos de no sujeción». En el IDRCM, la no sujeción responde, como hemos visto, por una parte, a actividades que no se pueden encuadrar como depósito de residuos y, en otras, como depósitos de residuos que por ir dirigidos a la reutilización, reciclado y valorización no deben quedar sujetas al impuesto, dado que no son actividades contaminantes.

⁷⁴ Para el caso de que se superen los plazos establecidos para la reutilización, reciclado o valorización de los residuos se prevé una norma especial en el artículo 11, en virtud de la cual el devengo tendrá lugar cuando transcurra el plazo correspondiente, debiéndose incluir en ese caso las cuotas en la auto-liquidación del trimestre en que se produzca el incumplimiento.

⁷⁵ El artículo 22 de la nueva LGT dispone que son supuestos de exención aquellos en que, «a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal». Lo anterior implica que subsisten el resto de obligaciones, fundamentalmente las de carácter formal. De ahí que aun en los supuestos de exención en el IDRCM haya que cumplimentar las declaraciones correspondientes, indicando expresamente la letra a la que se acoge la exención.

«1. Estarán exentas del impuesto:

- a) La entrega de “residuos urbanos” cuya gestión sea competencia del Estado, las CCAA o las entidades locales. No se entenderán incluidos en este supuesto los residuos industriales, incluso los asimilables urbanos.
- b) La entrega de residuos procedentes de la valorización energética de residuos urbanos.
- c) El depósito de residuos ordenado por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe.
- d) El depósito o abandono de animales muertos y desperdicios de origen animal.
- e) El depósito de los residuos producidos en las explotaciones agrícolas y ganaderas que no sean peligrosos y se mantengan exclusivamente en el marco de dichas explotaciones.
- f) La utilización de residuos inertes en obras de restauración, acondicionamiento o relleno, autorizadas administrativamente.»

La exención de la letra *a)* acoge las entregas de residuos vinculadas al ejercicio por los Municipios de sus competencias en materia de recogida de residuos sólidos urbanos.

También está exenta —letra *b)*— la entrega de residuos procedentes de la valorización energética de residuos urbanos, ya que la valorización constituye una técnica de gestión que se desea incentivar, por lo que se han declarado exentas las entregas de cenizas, escorias y otros residuos resultantes de la utilización, como combustible de los residuos o de cualquier otro proceso de valorización energética.

La exención de la letra *c)* atiende a la excepcionalidad de las situaciones contempladas, en las que el interés público que se quiere proteger prevalece sobre las consideraciones fiscales de la conducta.

El depósito o abandono de animales muertos y desperdicios de origen animal se declara exento por la especificidad de estos residuos, teniendo en cuenta además las implicaciones sanitarias de estos depósitos o abandonos.

En cuanto a los residuos producidos en las explotaciones agrícolas y ganaderas que no sean peligrosos y se mantengan exclusivamente en el marco de dichas explotaciones, la exención establecida se explica porque al no salir fuera de las explotaciones en que se generan se considera que tales residuos no han de tributar, evitando así además los altos costes de gestión que supondría tener que comprobar la situación de estas explotaciones.

Por último, se recoge también la exención de la utilización de residuos inertes en obras de restauración, acondicionamiento o relleno, autorizadas administrativamente. La exención se justifica porque dicha utilización no constituye un supuesto de entrega de residuos en vertedero, pero tampoco un abandono, sino que en tales casos los residuos se integran como un elemento más dentro del proceso de obras, favoreciendo el resultado final perseguido con las mismas.

A las anteriores exenciones se unen otros dos supuestos de marcado carácter técnico. Son los regulados en los apartados 2 y 3 del artículo 6, en virtud de los cuales:

«(...) 2. Estarán exentas las operaciones de depósito de residuos resultantes, a su vez, de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto.

3. En el supuesto contemplado en la letra b) del artículo 4 de la presente Ley estará exenta la operación de depósito en vertederos de los residuos abandonados, cuando este depósito se haga en aplicación de la Ley de Residuos de la Comunidad de Madrid.»

Con estas normas se pretende evitar la tributación «en cascada», es decir, exigir dos veces el impuesto sobre el mismo residuo, lo que sucedería si, por ejemplo, los residuos que se trasladan de un vertedero a otro tuvieran que pagar el impuesto en el vertedero de destino, cuando ya lo satisficieron al ser depositadas en el de origen. En este caso parece estar pensando el supuesto del apartado 2.

Otro tanto sucedería —apartado 3— si los residuos abandonados de forma ilegal, con devengo del impuesto por el mero hecho del abandono, estuvieran nuevamente sujetos al gravamen cuando, como es obligado según la normativa medioambiental, el poseedor (quien lo sea del terreno en que se hayan abandonado) los deposite en un vertedero. En tales casos el impuesto se exigirá a quien los haya abandonado, por lo que no debe volver a cobrarse cuando se entreguen en el vertedero.

Sin embargo, y por motivos de gestión, tanto en uno como en otro caso se prevé que la exención se articule mediante devolución, es decir, exigiendo normalmente el impuesto a la entrada en el vertedero de los residuos a que se refieren ambas normas para, una vez acreditado el supuesto de hecho de la exención, devolver el gravamen a quien ingresó. Ante la falta de previsión específica de la Ley, será aplicable el régimen general de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, según contempla el artículo 31 de la nueva LGT, que sólo establece la obligación de abonar intereses de demora cuando transcurran más de seis meses desde que se solicite la devolución⁷⁶.

5.3. Obligados tributarios

La *subjetividad tributaria* en este impuesto se regula en los artículos 7 a 9 de la Ley. En primer lugar, conviene destacar que el contribuyente es quien entrega los residuos para su depósito en vertedero o quien los abandone en lugar no autorizado (art. 7). El principio «quien contamina, paga» conduce

⁷⁶ En este punto mantiene el mismo régimen que la actual normativa del IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades, si bien le da alcance general, haciéndola aplicable, por tanto, a cualquier tributo en el que proceda practicar devoluciones, como es el caso del IDRCM.

necesariamente a situar la obligación de pagar el impuesto en la persona que realiza la conducta contaminante, en este caso la entrega en vertedero o el abandono ilegal de los residuos.

Sin embargo, motivos de practicabilidad han aconsejado introducir entre el contribuyente y la Administración tributaria la persona del sustituto, si no con carácter general, sí en la conducta más habitual, que es la entrega en vertedero para eliminación del residuo. El artículo 36 de la Ley 58/2003, General Tributaria, manteniendo en lo esencial el concepto de la LGT de 1963, define al sustituto como el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. La nueva Ley, sin embargo, ha querido consagrar de forma expresa el derecho de repetición del sustituto: «el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa». Omite, en cambio, la doble consideración del sustituto por retención y por repercusión que contiene la Ley 230/1963, seguramente porque el sustituto por retención ha sido reemplazado hoy en día por el retenedor, figura cercana pero que presenta importantes diferencias con el sustituto.

En cualquier caso, en el IDRCM el sustituto lo es por repercusión, de ahí que el artículo 17 de la Ley regule de forma expresa la repercusión del gravamen sobre el contribuyente, lo que constituye un elemento esencial en la aplicación del tributo, ya que asegura que éste recaiga finalmente sobre el titular de la capacidad de pago y, en este caso, sobre el protagonista de la conducta que se quiere desincentivar.

El artículo 8 de la Ley dispone, en este sentido, que:

«Tendrán la consideración de sustitutos de los contribuyentes las personas físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria⁷⁷, que sean titulares de la explotación de los vertederos a los que se refiere la letra a) del artículo 4 de la presente Ley.»

Por tanto, como hemos adelantado más arriba, la figura del sustituto interviene sólo en el supuesto de entrega en vertedero, sino cuando los residuos se abandonan de forma ilegal. En el abandono el único obligado tributario es la persona física o jurídica o ente sin personalidad a la que se imputa el mismo, siempre a título de contribuyente, sin perjuicio de la posible responsabilidad solidaria del poseedor del terreno en que se depositan los vertidos y que consiente el abandono, supuesto al que nos referiremos más adelante.

Las entidades gestoras de los vertederos, como sustitutos de los contribuyentes, deben repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la reper-

⁷⁷ La referencia deberá sustituirse por la cita de la nueva Ley, a pesar de que la Ley 230/1963 estará vigente hasta 1 de julio de 2004.

cusión se ajuste a lo dispuesto en la presente Ley y en su normativa de desarrollo (art. 17.1).

El propósito de la repercusión en el IDRCM es similar a la que cumple en el IVA: asegurar que el gravamen llega a quien la Ley quiere que lo soporte realmente, pero la coincidencia no es total, ya que en el IVA quien repercute no es sustituto, sino contribuyente, al haberse tipificado como hecho imponible la entrega y prestación de servicios y no el consumo de los mismos. Así, en el IVA el consumidor no reúne la condición de contribuyente, sino tan sólo de repercutido, a diferencia de lo que acontece en el IDRCM, en que el depositante de los residuos soporta una carga que de no existir sustituto debería ingresar directamente él en la Administración tributaria correspondiente.

Como afirman J. Martín Queralt, C. Lozano, G. Casado y J. M. Tejerizo⁷⁸, lo más decisivo del régimen jurídico del sustituto es que desplaza al contribuyente de su relación con la Administración tributaria, pasando a ser el único obligado frente a ésta. El sustituto reemplaza al contribuyente de la relación tributaria, ocupando su lugar y quedando como único sujeto vinculado ante la Hacienda pública. Así se desprende del propio tenor literal del artículo 18 de la Ley cuando afirma que el sustituto del contribuyente deberá «en lugar de éste» presentar y suscribir una declaración por el impuesto en las condiciones que se determinen así como ingresar la cuota correspondiente.

Lo anterior significa que en los supuestos en que el sustituto no pueda hacer efectivo el impuesto sobre el contribuyente, subsiste la obligación de ingreso en la Hacienda pública, ya que en ningún caso la Ley ha condicionado dicho ingreso al cumplimiento por el contribuyente de la obligación de soportar la repercusión. En este sentido, la Contestación de 3 de julio de 2003, de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, a consulta de un obligado tributario, afirma textualmente:

«... En consecuencia, el sustituto del contribuyente es la persona obligada frente a la Hacienda Pública al ingreso de las cuotas del IDRCM, sin perjuicio del deber de repercutir el importe sobre el contribuyente, que quedará obligado a soportarlo, según dispone el artículo 17 de la Ley del Impuesto.

La obligación del sustituto de ingresar las cuotas correspondientes a este impuesto es autónoma e independiente de la obligación del contribuyente de soportar la repercusión de las mismas. Por tanto, el titular del vertedero deberá autoliquidar el Impuesto en los plazos establecidos en la normativa de desarrollo aun en aquellos casos en que el contribuyente no haga efectivo el importe de la repercusión (...).»

Por lo que se refiere a las condiciones de la repercusión, el artículo 17 de la Ley 6/2003 continúa afirmando que «La repercusión del impuesto debe-

⁷⁸ J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, G. Casado Ollero, J. M. Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.ª ed., Tecnos, p. 285.

rá efectuarse en documento específico en la forma y plazos que se fijen por Orden del Consejero de Hacienda.»

El contenido del documento específico de repercusión se ha aprobado mediante Orden de 23 de abril de 2003⁷⁹, cuyo artículo 3 dispone que deberá contener al menos:

- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los documentos será correlativa. Podrán establecerse series diferentes, especialmente cuando un mismo vertedero reciba distintos tipos de residuos.
- b) Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal y domicilio, tanto del contribuyente como del titular de la explotación del vertedero.
- c) Código de Identificación del vertedero.
- d) Cantidad o volumen de residuos depositados, medidos en toneladas métricas o en metros cúbicos, según el tipo de residuo de que se trate.
- e) Tipo de gravamen aplicable y cuota tributaria que se repercute.
- f) Lugar y fecha de emisión.

Como se puede apreciar, los requisitos son similares a los que establece el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre⁸⁰, por el que se regulan las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales. En definitiva, el papel que cumple la factura en la repercusión del IVA es muy similar a la función de este documento de repercusión de cara a la gestión del IDRCM.

De acuerdo con la citada Orden, las cuotas devengadas por el Impuesto deben repercutirse en un documento específico, cuyo formato es libre, con tal que reúna las menciones citadas en el artículo 3. Cada entrega de residuos dará lugar a la expedición de un documento de repercusión, si bien se admite —como sucede en las facturas— unificar en un solo documento las cuotas correspondientes a operaciones de un mismo contribuyente realizadas en el plazo máximo de un mes natural. Cuando se haga uso de esta posibilidad, el artículo 2.4 de la Orden de 23 de abril de 2003 dispone que el documento se emitirá en el plazo de treinta días a contar desde el último del período mensual a que corresponda.

A fin de facilitar la gestión del Impuesto, la citada Orden (art. 6) prevé que se adjudique a cada vertedero un Código de Identificación de Vertedero (CIV), para lo cual todos los titulares de la explotación de vertederos deberán comunicar a la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid los datos precisos para la atribución del Código. Este Código es único por establecimiento, por lo que cuando una entidad sea titular de dos o más vertederos deberá solicitar un Código para cada uno de ellos.

⁷⁹ BO de la Comunidad de Madrid del 25.

⁸⁰ Este Reglamento ha sustituido al Real Decreto 2402/1985, por el que se regulaba la obligación de expedir y entregar factura, aunque el contenido del artículo 6 de la nueva norma coincide sustancialmente con el artículo 3 del Decreto derogado, que fue el que se tomó como modelo en la redacción de la Ley 6/2003, del IDRCM.

Al igual que sucede en el IVA y en aquellos tributos en que opera este mecanismo de aplicación, el acto de repercusión es susceptible de impugnación en vía económico-administrativa⁸¹ ante el órgano competente que, en este caso, y por tratarse de un tributo propio de la Comunidad de Madrid, es la Junta Superior de Hacienda⁸².

Junto a la figura del sustituto y del contribuyente, también pueden resultar obligados, pero en este caso como responsables solidarios, los propietarios, usufructuarios, arrendatarios o poseedores por cualquier título de los terrenos o inmuebles donde se efectúen los abandonos de residuos. Pero añade la Ley como cláusula de exención de responsabilidad el siguiente supuesto:

«(...) No procederá la derivación de responsabilidad regulada en el apartado anterior cuando el poseedor de los residuos abandonados hubiese comunicado dicho abandono a la Administración responsable en materia de Medio Ambiente con carácter previo a la formalización del acta o documento administrativo donde se constate dicho abandono, siempre que, además, dicho poseedor cumpla las obligaciones que le impone la normativa en materia de residuos.»

En definitiva, la Ley busca asegurar el crédito tributario imponiendo sobre el poseedor del terreno en que se abandonen los residuos la obligación de hacer frente a la obligación tributaria del contribuyente (quien efectúa el abandono) en el supuesto de que éste no declare el hecho imponible e ingrese la cuota en el plazo de treinta días que ofrece la Ley (art. 18.4), como parece previsible que suceda.

Este supuesto de responsabilidad podría calificarse de abusivo si no fuera porque se abre la posibilidad de escapar al mismo poniendo la diligencia media que cabe exigir a todo propietario o poseedor de un inmueble susceptible de recibir vertidos ilegales. Para lo cual el titular del terreno deberá, en primer lugar, notificar la circunstancia del abandono a la autoridad competente, que en este caso es la Consejería que ejerza las competencias auto-

⁸¹ Así lo dispone el artículo 17.3 de la Ley 6/2003: «Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.» Y lo confirma el artículo 23.2 de la Ley 6/2003 cuando afirma que «se podrá interponer antes los mismos órganos [en referencia a los órganos económico-administrativos de la Comunidad de Madrid] reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión». Por otro lado, el artículo 227.4.a) de la nueva LGT incluye entre las actuaciones susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa: «a) las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente». La obligación de repercutir hace nacer lo que el artículo 24 de la nueva LGT denomina una obligación entre particulares resultante del tributo: «las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios».

⁸² La Junta Superior de Hacienda, junto al Consejero de Hacienda, son los órganos que integran la llamada «jurisdicción económico-administrativa» en la Comunidad de Madrid, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 1/1983, de Gobierno y Administración de la Comunidad de Madrid. Su composición y funciones, así como el procedimiento económico-administrativo en el ámbito de competencias de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid, se regulan en el Decreto 286/1999, de 23 de septiembre.

nómicas en materia de medio ambiente; y, en segundo término, cumplir con las obligaciones que establece en este sentido la Ley 5/2003, de Residuos de la Comunidad de Madrid, a saber, entregarlos a un gestor de residuos y sufragar los costes de la gestión.

Cuando los poseedores de los predios donde se produzcan los abandonos no actúen de la forma expuesta, la Administración tributaria derivará contra ellos la responsabilidad de pago del tributo, previo levantamiento del acta correspondiente por la Consejería de Medio Ambiente en la que se deje constancia del abandono, el tipo de residuos y la cantidad abandonada.

La derivación de responsabilidad, que se elevó al rango de derecho del responsable, en virtud del artículo 32 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, está hoy reconocida en el artículo 41.5 de la nueva LGT. La derivación deberá tramitarse a través del procedimiento regulado en el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, que serán en breve sustituido por las nuevas disposiciones previstas en la Ley 58/2003, General Tributaria —arts. 174 a 176—, y por el desarrollo reglamentario que se apruebe para la misma. El desarrollo del procedimiento corresponderá a los órganos de recaudación de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid.

5.4. Devengo, lugar de realización, prescripción

Junto a los elementos personales, el hecho imponible termina de perfilarse analizando sus elementos espacial y temporal.

En cuanto al primero, contenido en el artículo 10, sólo interesa destacar que el hecho imponible se considera realizado en territorio de la Comunidad de Madrid, y gravado, en consecuencia, por el IDRCM, cuando la entrega de residuos se produzca en un vertedero del territorio de esta Comunidad o bien cuando el abandono ilegal de residuos se produzca en territorio madrileño.

Por lo que se refiere al elemento temporal o devengo, la nueva LGT introduce en su artículo 21.1 una definición de este concepto, hasta ahora inexistente en la vigente Ley, al afirmar que «El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.»

En conexión con lo anterior, el artículo 11 de la Ley 6/2003 establece que:

- «1. El impuesto se devengará en el momento en que se produzca la entrega de residuos que constituye el hecho imponible.
2. En el supuesto contemplado en la letra *b*) del artículo 4 de la presente Ley, el devengo se producirá en el momento del abandono de los residuos.

3. En el supuesto contemplado en la letra c) del artículo 5 el impuesto se devengará cuando transcurra el plazo establecido para la realización de las citadas actividades sin que se hayan llevado a cabo.»

Por tanto, el devengo será relevante a efectos de: a) conocer los tipos de gravamen aplicables, para lo que habrá que atender a la fecha del documento de repercusión; b) saber el período de autoliquidación en que deberá ingresarse la cuota repercutida que corresponda a la entrega en cuestión.

El IDRCM opera en todo caso como un impuesto de los conocidos como de devengo instantáneo, ya que el hecho imponible se identifica perfectamente en un instante del tiempo y se agota en sí mismo; no es, en este sentido, un hecho imponible continuo, como puede suceder con la obtención de renta por una entidad o una persona física (hechos imponibles del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF, respectivamente). Sin embargo, si bien en el caso del abandono se comporta un impuesto instantáneo en sentido estricto, en el caso de entrega en vertedero se asemeja al IVA, dado que, sin dejar de ser instantáneo, pues recae sobre cada entrega de residuos, la declaración del mismo se hace de manera periódica, para evitar los costes indirectos que supondría para el sustituto tener que presentar una autoliquidación por cada hecho imponible realizado.

El IDRCM se aparta de esta forma del criterio de devengo apuntado por C. Borrero Moro⁸³ para los tributos ambientales, pues, según este autor, la actividad económica contaminante presenta una potencialidad contaminadora desarrollada con continuidad en el tiempo, lo que configuraría a estos tributos como periódicos, debiéndose situar el devengo al final del período impositivo. Sin embargo, entendemos que el impuesto madrileño ha escogido gravar, no la actividad contaminante generadora del residuo, que sólo podría hacerse tributar mediante un tributo periódico, sino la consecuencia de la misma, que es la entrega en vertedero (teniendo en cuenta además que no se ha querido sujetar a gravamen todo residuo, sino tan sólo el que se deposita en vertedero)⁸⁴.

El Título IV de la Ley termina remitiéndose a la normativa general en materia de prescripción con mención expresa a los preceptos que regulan esta institución en la vigente Ley General Tributaria. Habría sido preferible en todo caso una remisión dinámica, pues de otro modo va a quedar desfasada con la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, que regula la prescripción en sus artículos 66 a 70, manteniendo en lo esencial la actual

⁸³ *Op. cit.*, p. 113.

⁸⁴ El mismo autor anteriormente citado, *op. cit.*, p. 114, destaca cómo los tributos ambientales se enfrentan en ocasiones a dificultades técnicas insalvables para gravar la actividades degradantes. Según este autor, la solución pasa bien por la determinación de la base imponible por métodos objetivos, bien por una configuración distinta del hecho imponible. Cuando no es posible o resulta muy costoso hacer tributar una actividad industrial de carácter contaminante se puede optar por gravar el consumo de aquellos productos que provocan el efecto contaminante de la actividad industrial. En el caso del IDRCM, dada la complejidad de gravar la generación de residuos se ha optado por configurar el hecho imponible a partir de la entrega de residuos en vertedero.

regulación (arts. 64 y ss. de la Ley 230/1963), en particular el plazo, que seguirá siendo de cuatro años.

El apartado 2 del artículo 12 de la Ley sí contiene una regla especial dirigida a salvaguardar el crédito tributario en los supuestos de abandono ilegal de residuos. Para estos casos, la Ley recurre a la doctrina, acuñada jurisprudencialmente, de la «actio nata»⁸⁵, por la cual el plazo de prescripción en los casos de abandono no empezará a computar hasta que la Administración tenga conocimiento de la existencia de los residuos abandonados, salvo que se acredite suficientemente su abandono en fecha anterior.

5.5. Cuantificación del impuesto

Los elementos de cuantificación del IDRCM están regulados en los Títulos V y VI de la Ley, relativos, el primero, a la base imponible (arts. 13 y 14) y el segundo, al tipo de gravamen y la cuota tributaria (arts. 15 y 16).

El modo de cuantificar el tributo cumple una función esencial de cara a valorar su auténtica finalidad. Como ha declarado el Tribunal Constitucional, para apreciar si un tributo persigue verdaderamente un objetivo extrafiscal, lo determinante no es su denominación o la declaración de intenciones que formule el legislador (por ejemplo, en la Exposición de Motivos y en el art. 1 de la Ley), sino los elementos que estructuran el impuesto, por ejemplo, la no sujeción de los residuos para reciclado, reutilización o valorización, y el modo de cálculo del tributo para los residuos cuyo depósito tributa.

En este punto, se puede adelantar que lo propio de un tributo extrafiscal es que la base imponible⁸⁶ se defina en magnitudes adecuadas al fin, medioambiental en este caso, del tributo. Es decir, si el IDRCM se explica por la necesidad de reducir las actividades contaminantes, parece lógico que se cuantifique en función de la cantidad de residuos que se depositen y que, en su caso, se atienda al efecto contaminante de cada uno de ellos para calcular el impuesto a pagar.

Y, de hecho, así sucede, puesto que, según el artículo 13 de la Ley del Impuesto, «La base imponible estará constituida, según proceda, por el peso o volumen de los residuos depositados o abandonados». Se trata, por tanto,

⁸⁵ Esta teoría, por la cual el plazo para el ejercicio de derechos y acciones sólo puede empezar a contar desde que el titular de los mismos tenga posibilidad de ejercerlos, ha sido recogida en múltiples Sentencias, sobre todo en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, entre otras, de 20 de febrero de 2001, RJ 2001/5382; 3 de mayo de 2000, RJ 2000/5578; 21 de marzo de 2000, RJ 2000/4049, y 4 de octubre de 1999, RJ 1999/8539; y, en el campo tributario, en Sentencias relativas al tratamiento del documento privado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en Sentencias, por ejemplo, de 5 de diciembre de 1998, RJ 1998/9489, y en Resoluciones como la del TEAC de 29 de abril de 1998, JT 809.

⁸⁶ La nueva LGT introduce un concepto de base imponible, a diferencia de la todavía vigente Ley que se limita a señalar los métodos de determinación de la misma. Según el artículo 50.1 de la Ley 58/2003: «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.»

de una base determinada en unidades físicas, como sucede habitualmente en los Tributos Aduaneros y en los Impuestos Especiales, a diferencia de la regla general por la cual la base se expresa en unidades monetarias. Insistimos en que con esta definición de base imponible se confirma la naturaleza extrafiscal del tributo. De hecho, se atiende a la diferente naturaleza de cada residuo, ya que tratándose de residuos de construcción y demolición se utilizan como medida los metros cúbicos de volumen, mientras que para el resto de productos gravados la base se expresará en toneladas métricas de peso.

La determinación de la base imponible se realizará con carácter general en estimación directa, mediante sistemas de pesaje y/o cubicaje, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley. En este punto, conviene resaltar que la Disposición Adicional Única obliga a los sustitutos de los contribuyentes a verificar la base imponible declarada por los contribuyentes, para lo cual deberán instalar y mantener mecanismos de pesaje. Esta obligación es consecuencia natural del modo en que se ha definido la base imponible.

De acuerdo con el vigente artículo 47 de la todavía vigente LGT y 50.2 de la Ley 58/2003, la base imponible podrá determinarse por estimación directa, objetiva o indirecta. Los métodos principales son los dos primeros, mientras que la estimación indirecta, como señala F. Pérez Royo⁸⁷, es un régimen subsidiario que sólo entra en juego en aquellos casos anómalos en que el incumplimiento de sus deberes por parte del sujeto pasivo u otras circunstancias determinantes de que no sea posible calcular la base de acuerdo con lo previsto en la Ley.

Los casos para los que está prevista la estimación indirecta de la base del IDRCM son los siguientes:

- a) El incumplimiento de la obligación del sustituto del contribuyente de verificar el peso y/o volumen de los residuos depositados.
- b) La falta de presentación de declaraciones exigibles o la insuficiencia o falsedad de las presentadas.
- c) La resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- d) El abandono de residuos en lugares no autorizados.

Se trata de supuestos todos ellos en los que concurre alguna suerte de incumplimiento por parte del obligado tributario, de tal forma que la referencia al abandono de residuos debe circunscribirse al abandono no declarado, aunque no lo especifique la Ley.

A la estimación directa en este impuesto le serán aplicables los medios y el procedimiento regulado con carácter general en la vigente LGT (arts. 50 y 51). Los medios de estimación mencionados en la Ley de 1963 se mantienen literalmente en el artículo 53 de la nueva LGT. No obstante, a efectos puramente formales, se separa la regulación sustantiva de este método de estimación de la procedimental, que en la nueva LGT se regula en el ar-

⁸⁷ F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13.ª ed., Civitas, Madrid, 2003, p. 204.

título 158, dentro del Título dedicado a la Aplicación de los tributos (Título III) y, en particular, en el Capítulo dedicado a las disposiciones especiales del procedimiento inspector (subsección 4.^a, sección 2.^a, Capítulo IV).

Interesa destacar que en la aplicación del IDRCM la estimación indirecta se plantea como un procedimiento que podrá ser utilizado tanto por los órganos de gestión como por los de inspección. De hecho, el artículo 20 prevé que cuando el obligado tributario no presente la correspondiente autoliquidación, los órganos gestores dicten la correspondiente liquidación provisional aplicando el procedimiento establecido para la estimación indirecta (art. 20.3). Al disponer el método de estimación indirecta como un instrumento que podrá ser utilizado tanto por órganos gestores como inspectores, la Ley 6/2003 no ha hecho sino aplicar el esquema de la LGT de 1963, cuyo artículo 51.1 contempla tanto la estimación indirecta por la Inspección como por órganos de gestión. Con ello, se reconoce que el ámbito natural de la estimación indirecta es el procedimiento de inspección, dado que este método de cálculo de la base se refiere fundamentalmente a casos en los que es preciso el examen de contabilidad, lo que sólo puede tener lugar en el marco del procedimiento de inspección.

La nueva LGT, sin embargo, incluye el procedimiento de estimación indirecta como un procedimiento de inspección, cerrando aparentemente la posibilidad de que sea utilizado por otros órganos de la Administración tributaria. Lo cierto es que aunque esto puede entenderse desde la perspectiva de los principales tributos estatales (IRPF, IVA, Impuesto sobre Sociedades), no se ajusta del todo a impuestos como el que analizamos, en el que la posibilidad de que el servicio de gestión dicte liquidaciones provisionales aplicando la estimación indirecta debe mantenerse abierta. En cualquier caso, entendemos que la regulación contenida en la Ley 58/2003 no constituye obstáculo para que, cuando proceda, los órganos de gestión de la Comunidad de Madrid puedan hacer uso de este método de estimación de la base.

Cualquiera que sea el órgano —gestor o inspector— que aplique la estimación indirecta, deberá motivar el uso de este método, la situación de la contabilidad y registros obligatorios del contribuyente, la justificación de medios de estimación elegidos y los cálculos resultantes de los mismos. En el IDRCM, al no ser un impuesto de base contable, lo determinante para la estimación indirecta será el no haber instalado los mecanismos de pesaje que permitan comprobar la cantidad declarada por el contribuyente, el haber impedido la actuación inspectora y el abandono no declarado de residuos, lo que habilitará a la Administración a calcular la cuota tributaria mediante «cualquier dato, circunstancia o antecedente que pueda resultar indicativo del peso o volumen de residuos depositados o abandonados» (art. 14 de la Ley).

Según dispone el artículo 16 de la Ley, la *cuota tributaria* resulta de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible expresada en toneladas o en metros cúbicos. El tipo se aplica directamente sobre la base imponible, dado que no existe en este impuesto base liquidable.

Al cuantificarse la base imponible en unidades físicas, el tipo debía consistir necesariamente en una cantidad de dinero por cada unidad física, lo que la nueva LGT (art. 55.2) denomina un *tipo específico*. Y, nuevamente, para ser respetuosos con la naturaleza extrafiscal y medioambiental del IDRCM, el tipo debía diferenciar por clase de residuos, ya que no todos tienen el mismo efecto contaminante. Esto explica que los residuos peligrosos⁸⁸ tengan un tipo superior (10 euros por tonelada) que los no peligrosos⁸⁹ (7 euros por tonelada) y los de construcción y demolición⁹⁰ (3 euros por tonelada).

Estos tipos de gravamen pueden ser actualizados por la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid, según dispone el artículo 15.2 de la Ley. Se respeta así la exigencia constitucional (art. 134.7 CE) de que toda modificación tributaria realizada por Ley de Presupuestos venga habilitada por ley tributaria sustantiva que, en este caso, es la norma principal del tributo. En todo caso, lo habitual es que la Ley que modifique los tipos tributarios sea la Ley de Medidas Fiscales o Ley de Acompañamiento, por lo que la norma del artículo 15.2 se introduce propiamente como una cautela en previsión de que por cualquier motivo sea preciso introducir la modificación de tipos en la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid.

Los tipos de gravamen establecidos en el IDRCM son notablemente más bajos que los aplicados en otros países con mayor trayectoria en impuestos sobre residuos, como se puede comprobar contrastándolos con los datos indicados en el apartado III de este trabajo.

En cuanto a la incidencia del IDRCM en la cuantificación de otros tributos, hay que destacar que los servicios de gestión de residuos que realice el vertedero sobre los residuos constituirán operaciones gravadas por el IVA⁹¹, en la medida en que se realizan por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial. La base imponible del IVA se calculará teniendo en cuenta el IDRCM pagado por el depositante, dado que el artículo 78.Dos.4.º LIVA dispone que la base imponible incluirá «Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido». Desde este

⁸⁸ Que, según el artículo 4 de la Ley 5/2003, de Residuos de la Comunidad de Madrid, son: «a) Aquellos que figuren en la lista de residuos peligrosos aprobada en la legislación estatal; b) los que, sin estar incluidos en la lista citada, tengan tal consideración de conformidad con lo establecido en la normativa estatal; c) los que hayan sido calificados como peligrosos por la normativa comunitaria y los que pueda aprobar el Gobierno de conformidad con lo establecido en la normativa europea o en convenios internacionales de los que España sea parte, y d) los recipientes y envases contaminados que hayan contenido residuos o sustancias peligrosas.»

⁸⁹ Todos los que no estén calificados expresamente como peligrosos.

⁹⁰ Los de naturaleza fundamentalmente inerte generados en obras de excavación, nueva construcción, reparación, remodelación, rehabilitación y demolición, incluidos los de obra menor y reparación domiciliaria.

⁹¹ La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, contempla estas operaciones de depósito en el artículo 91.Uno.2.6.º, según el cual se aplicará el tipo del 7 por 100 a «Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.»

punto de vista, los empresarios que presten servicios de depósito de residuos deberán incluir en la base imponible de sus operaciones la cuota del IDRCM.

El IDRCM constituirá, por otro lado, un gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, dado que es un gasto de explotación.

5.6. Normas para la aplicación del impuesto

Según se expuso anteriormente, cuando los residuos se entregan en vertedero, es decir, en el supuesto más habitual, el único obligado frente a la Administración tributaria es el sustituto del contribuyente (el gestor del vertedero), por lo que será éste quien deba presentar la correspondiente autoliquidación e ingresar su importe en las condiciones fijadas por la Consejería de Hacienda. De forma similar a la gestión del IVA, en estos casos el IDRCM funciona como un impuesto instantáneo pero de declaración periódica, ya que el artículo 18.2 de la Ley afirma que: «Dicha declaración deberá comprender todos los hechos imponibles realizados durante el período que la misma comprenda, incluidas las operaciones exentas, así como los datos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias correspondientes.» La declaración habrá de presentarse aunque durante el período a que se refiera no se haya producido ningún hecho imponible del impuesto.

Fuera del caso general, la autoliquidación deberá presentarla la persona que abandona los residuos en lugares no autorizados, pues, como ya hemos destacado, en tales supuestos no opera la figura del sustituto.

Las condiciones en que se debe autoliquidar el tributo han sido reguladas en la Orden de 27 de junio de 2003⁹², por la que se aprueban los plazos y el lugar de presentación de las autoliquidaciones, al tiempo que se aprueba el impreso de autoliquidación. De acuerdo con esta norma (art. 2) el período de declaración del impuesto correspondiente a las entregas en vertedero es el trimestre natural, debiéndose presentar las autoliquidaciones en los veinte primeros días de julio (primer trimestre), veinte primeros días de octubre (segundo trimestre), veinte primeros días de enero del año siguiente (tercer trimestre), y veinte primeros días de abril del año siguiente (cuarto trimestre), todo ello de acuerdo con el artículo 3 de la Orden.

Como puede comprobarse, se han seguido los plazos de declaración que se aplican en el IVA, pero trasladados un trimestre hacia adelante, con el propósito de dar tiempo suficiente para que los sustitutos puedan percibir de los depositantes las cuotas que deben ingresar, evitando el efecto financiero que se produce cuando por cualquier motivo tardan en cobrar de los destinatarios de sus servicios.

La autoliquidación, junto con el ingreso correspondiente, ha de presentarse en la entidad que presta el servicio de gestión recaudatoria a la Comunidad de Madrid. Si la autoliquidación no arroja cantidad alguna a ingresar

⁹² BO de la Comunidad de Madrid de 3 de julio.

por no haberse producido ningún hecho imponible durante el período a que corresponda, la presentación deberá hacerse en la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid.

Junto a la autoliquidación, y como indica el apartado 3 del artículo 1 de la Orden de 27 de junio de 2003, el sustituto debe presentar una hoja de desglose en la que detalle el número de unidades de residuo que ha depositado cada contribuyente.

En los casos en que el obligado tributario no presente la preceptiva autoliquidación del impuesto, la Administración tributaria podrá comprobar la situación tributaria de dicho obligado, exigiéndole la cuota y los intereses correspondientes así como la sanción por el incumplimiento.

La comprobación abreviada corresponde a los órganos de gestión, con arreglo al artículo 20 de la Ley:

«1. Los órganos de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid podrán dictar liquidación provisional conforme establece el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2. En particular, en el supuesto de falta de declaración, la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid requerirá al interesado para que subsane dicha falta (...)»

El actual artículo 123 de la vigente LGT será reemplazado por el contenido normativo del artículo 136 de la Ley 58/2003, que regula el procedimiento de comprobación limitada, junto con el artículo 101.4 de la nueva Ley, relativo a las liquidaciones provisionales.

El artículo 136 de la nueva LGT dispone que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria sólo podrá utilizar los datos consignados en las declaraciones tributarias, los datos y antecedentes que ya obren en poder de la Administración, los contenidos en registros exigidos por la normativa tributaria y otros libros y registros de carácter oficial (salvo contabilidad mercantil) y los datos que deriven de requerimientos a terceros para que aporten información que estén obligados a suministrar o ratifiquen la ya comunicada.

Por tanto, para la comprobación del tributo la Administración podrá exigir la aportación de los registros de entrada de residuos establecidos por la legislación administrativa aplicable a los vertederos. Si estos registros no existieran, deberá procederse a la comprobación *in situ* de los residuos entregados.

No obstante, dado que las actuaciones de comprobación limitada no podrán llevarse a cabo fuera de las oficinas de la Administración, para la comprobación *in situ* del IDRCM será necesaria una actuación inspectora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley y en la normativa aplicable a la inspección tributaria (arts. 140 y siguientes de la vigente LGT y 141 y siguientes de la nueva LGT). Sólo si media actuación de las autoridades medioambientales que permita cuantificar y documentar el peso o volumen de residuos depositados se podrá regularizar el tributo mediante una liquidación en vía de gestión.

Cuando sea necesaria la intervención de la Inspección tributaria, la competencia corresponderá a la Inspección de los tributos de la Comunidad de Madrid, según lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 6/2003, correspondiendo a los órganos autonómicos igualmente, la recaudación del impuesto.

El régimen de infracciones y sanciones será también el previsto en cada caso por la normativa general tributaria.

Para la gestión, inspección y recaudación del IDRCM los órganos autonómicos aplicarán la LGT, según dispone la Ley 6/2003. Sin embargo, la remisión a la LGT deriva de una decisión en este sentido del legislador autonómico, puesto que así como la LGT es de aplicación en todo caso a la gestión de tributos cedidos que desarrollen las CCAA por prescripción expresa del artículo 19.1 de la Ley 21/2001, por la que se aprueban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA; en materia de tributos propios parece claro que la Ley General Tributaria admite, en alguna medida, la adaptación por las CCAA a sus peculiaridades organizativas y a las especialidades de los tributos propios gestionados.

La cuestión de la aplicación de la LGT a los tributos propios se reaviva con la nueva LGT, dado que el artículo 1 introduce una considerable confusión sobre el alcance de la Ley cuando dispone que:

«Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución.»

Semejante modo de definir el ámbito de aplicación de la Ley deja en el aire si se aplica íntegramente a la gestión tributaria propia de las CCAA o no. Una aplicación directa de todo el texto de la Ley a las CCAA, sin admitir la introducción por éstas de matizaciones y adaptaciones aplicables a la gestión de sus tributos propios parece contraria al régimen de distribución de competencias recogido en el Título VIII de la Constitución. Efectivamente, los títulos competenciales invocados presentan un contenido bastante impreciso, que en unos casos se limita a atribuir al Estado la legislación básica (por ejemplo, art. 149.1.18.^a) y en otros reserva al Estado una competencia exclusiva, pero definida en términos tan vagos —«Hacienda general»— que parece difícil considerar incluido en él todo lo concerniente a los procedimientos tributarios.

Como ya manifestó el Consejo de Estado en su dictamen al Anteproyecto de Ley, convendría que la nueva LGT hubiera concretado los preceptos que son directamente aplicables a las CCAA por integrar el concepto de «Hacienda general» y cuáles otros admiten un ulterior desarrollo normativo por parte de las CCAA, con el propósito de adaptarlos a las especialidades de sus tributos propios.

El Consejo de Estado recomendaba igualmente que la LOFCA especificara, de acuerdo con la delimitación que ha realizado el Tribunal Cons-

titucional del concepto de «Hacienda general»⁹³ qué competencias en materia de normativa general y procedimiento pueden aprobar las CCAA, con respeto a las bases de la LGT, fijando igualmente en qué casos las Administraciones autonómicas deben aplicar directamente la normativa estatal.

El artículo 20.1.a) de la LOFCA dispone que el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados en materia tributaria corresponderá a los órganos económico-administrativos propios de la Comunidad Autónoma cuando se trate de tributos propios de éstas.

Por tanto, en aplicación de la LGT (arts. 222 y siguientes de la Ley 58/2003⁹⁴), el sistema de revisión ordinaria de los actos de gestión, inspección, recaudación e imposición de sanciones que dicte la Comunidad de Madrid en relación con el IDRCM será el siguiente: a) recurso potestativo de revisión ante el órgano que haya dictado el acto (Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid o Inspector-Jefe de la Inspección tributaria autonómica); b) desestimado el anterior, o directamente si el obligado tributario así lo desea, reclamación económica-administrativa ante el órgano económico-administrativo propio, que es la Junta Superior de Hacienda, para lo cual será aplicable el Decreto 286/1999, de 23 de septiembre, sobre procedimiento económico-administrativo en el ámbito de competencias de la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid.

Así lo dispone el artículo 23 de la Ley 6/2003:

«1. Contra los actos administrativos dictados en relación con el Impuesto sobre Depósito de Residuos, se podrá interponer, potestativamente, recurso de

⁹³ El FJ 6.^a de la STC 192/2000 se puede leer lo siguiente: «... En definitiva, la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el *marco general* de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto de las del propio Estado.» Sobre el concepto de Hacienda general y su delimitación constitucional debe consultarse también la STC 233/1999, en la que se afirma: «(...) Pero, como ha quedado dicho, al objeto de respaldar la voluntad gubernamental de obtener la íntegra aplicación de la Ley en todo el Estado, el legislador ha recurrido a otras normas constitucionales, las cuales, sin embargo, no pueden legitimar competencialmente el texto aprobado. Así sucede con la mención del artículo 149.1.14 CE, que atribuye al Estado la competencia sobre la “Hacienda general”. Como se afirmó en la STC 14/1985, esta noción no puede identificarse con la Hacienda del Estado, ciñéndose solamente a ella, pues ésta no es algo aislado de la Hacienda de los otros Entes públicos que también reconoce nuestro ordenamiento, sino algo que se relaciona con estas otras Haciendas como piezas de un conjunto con una acusada interdependencia. Con todo, el Estado, al ejercitar su competencia sobre su propia Hacienda y la general, no puede impedir el ejercicio de las potestades de las Comunidades Autónomas con competencias de régimen local respecto de las Haciendas de los entes locales ubicados en su territorio. En esta línea, vino a afirmarse en la STC 179/1985 que “cuando, usando de su competencia en materia de Hacienda general, el Estado regula cuestiones referentes a la Administración Local, no puede desconocer la delimitación competencial que respecto de ella existe entre el propio Estado y algunas Comunidades Autónomas”; razón por la cual si ha de “introducir modificaciones en el régimen jurídico de esta Administración, deberá hacerlo de modo tal que no se imposibilite el ejercicio de la facultad comunitaria para dictar las normas de detalle”.»

⁹⁴ La modificación más relevante que introduce en este punto la nueva LGT en relación con la Ley de 1963 es la ampliación del plazo de presentación del recurso o reclamación, que se pasa de los 15 días hábiles en que está fijado hoy, a un mes, tanto si se presenta el recurso de reposición como si se acude directamente a la vía económico-administrativa.

reposición, o directamente reclamación ante los órganos económico-administrativos de la Comunidad de Madrid.

2. Asimismo, se podrá interponer, ante los mismos órganos, reclamación económica-administrativa contra los actos de repercusión.»

De acuerdo con el artículo 24, agotada la vía económico-administrativa, quedará expedita la vía jurisdiccional, concretamente el recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

La Disposición Adicional Única incluye dos obligaciones fundamentales. Por un lado, la concerniente a los contribuyentes del impuesto, es decir, quienes depositen, que deberán declarar la cantidad de residuo que entregan en el vertedero. Por otro, la de los sustitutos, que deberán instalar mecanismos de pesaje o cubicaje con el fin de comprobar la realidad de los datos declarados por el contribuyente.

La Disposición Transitoria Única establece una exención para las entregas que se realicen en vertederos públicos o privados de residuos procedentes de vertederos no autorizados existentes antes de la entrada en vigor de la Ley, siempre que dicha entrega se realice en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor. Teniendo en cuenta que la Ley 6/2003 entró en vigor el 1 de abril de 2003 (Disposición Final Segunda) el plazo de regularización finalizó el 1 de julio de este año. Esta medida transitoria se ha introducido con el ánimo de facilitar que los residuos situados en vertederos ilegales se trasladen a vertederos que cumplan todos los requisitos exigibles, relevándoles del pago del impuesto si lo hacen dentro del plazo fijado por la Ley.

De lo expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

VI. CONCLUSIONES

1. Los tributos propios autonómicos constituyen la expresión más clara de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, dado que son aprobados y aplicados íntegramente por las instituciones autonómicas. Las Comunidades, sin embargo, se enfrentan a los severos límites que para la creación de tributos, en especial, impuestos, establece la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas, particularmente la prohibición de hacer tributar *hechos impositivos* ya gravados por el Estado (art. 6.2) y de incidir en *materias impositivas* reservadas por Ley a las Haciendas locales (art. 6.3).

2. Los límites impuestos por la LOFCA explican que el desarrollo alcanzado por el sistema tributario autonómico, si entendemos por tal el integrado por los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, haya sido bastante modesto hasta el momento. La fiscalidad ecológica, sin embargo, se presenta como un campo abonado para la intervención del poder tributario autonómico, entre otros motivos por la mayor flexibilidad que

ha mostrado el Tribunal Constitucional en la aplicación de los límites de la LOFCA a los tributos extrafiscales, entre los que se incluyen destacadamente los de finalidad medioambiental.

3. La mayoría de tributos propios autonómicos creados hasta la fecha participan, con mayor o menor grado de sinceridad, de una marcada naturaleza *extrafiscal* y, en particular, *ecológica*. Los tributos ecológicos, sin desconocer el principio de capacidad económica, como es preceptivo según el artículo 31 de la Constitución, se rigen fundamentalmente por la regla «quien contamina, paga», principio que está basado en la protección medioambiental también consagrada en la Constitución y recogido expresamente en la normativa comunitaria, desde la que se fomenta la utilización del instrumento fiscal para la consecución de objetivos en materia medioambiental.

4. En los países más avanzados de Europa puede hablarse de una auténtica «Reforma Fiscal Verde» en la que juegan un papel destacado los tributos sobre residuos, que han demostrado su eficacia para reducir el depósito de residuos en vertedero e incentivar alternativas de tratamiento como el reciclaje, la valorización y, en su caso, la reutilización. Puede apreciarse, no obstante, una acentuada heterogeneidad entre los tipos de gravamen vigentes en los distintos países, así como en la estructura de los diferentes tributos creados.

5. Los antecedentes de la imposición sobre residuos en España son escasos, sobre todo por lo que se refiere a gravámenes sobre *residuos sólidos*. Han existido distintos proyectos y propuestas que sólo han tenido resultados parciales, destacando el impuesto sobre vertido de residuos sólidos industriales creado por la Ley 1/1995, de Murcia. Recientemente, la Junta de Andalucía ha aprobado un conjunto de normas sobre Fiscalidad Ecológica, con la creación de cuatro impuestos, dos de los cuales recaen sobre residuos.

6. La manifestación más acabada de la imposición sobre residuos en España lo constituye sin duda el Impuesto sobre Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid, aprobado por Ley 6/2003, de 20 de marzo. Se trata de un impuesto real e indirecto que grava el depósito de residuos con la finalidad de mejorar el medio ambiente. Su creación parte de la previa competencia de la Comunidad sobre la materia medioambiental, como pone de manifiesto la aprobación simultánea de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Residuos de la Comunidad de Madrid, a cuyos fines también sirve, desde la perspectiva tributaria, el nuevo Impuesto sobre Depósito de Residuos.

7. El Impuesto sobre Depósito de Residuos grava tanto la conducta más habitual en que se manifiesta el depósito en tierra de residuos —la entrega en vertedero— como la conducta atípica —e ilegal de su abandono no autorizado pero, en este último caso, con el propósito fundamental de añadir a la sanción administrativa que resulte aplicable según la normativa medioambiental de la Comunidad de Madrid, la cuota del tributo y la correspondiente sanción tributaria por falta de ingreso.

8. No queda sujeta al Impuesto sobre Depósito de Residuos la entrega de residuos con el fin de gestionarlos para su reutilización, reciclado o valorización, dado que ésta es la conducta que se quiere fomentar como alter-

nativa a la entrega en vertedero. Se introducen además una serie de exenciones en el impuesto que responden a criterios de justicia, sociales o técnicos, según el caso. El nuevo impuesto pretende en definitiva encarecer la conducta socialmente desaconsejable para hacer más atractivas otras alternativas de tratamiento, pues la experiencia comparada avala la eficacia del instrumento tributario para este fin.

9. La normativa del Impuesto sobre Depósito de Residuos hace uso de la tradicional figura del sustituto del contribuyente para facilitar la gestión del impuesto, pues si bien es contribuyente quien entrega en vertedero, en coherencia con la regla «quien contamina, paga», la obligación de ingreso recae sobre el gestor del vertedero, que deberá repercutir la carga del tributo sobre quien realice la entrega, en documento formal aprobado por Orden de la Consejería de Hacienda. Junto a los sujetos pasivos, se introduce un supuesto de responsabilidad para quien tolera el abandono ilegal de residuos en su terreno, responsabilidad que podrá eludir notificando a la autoridad competente la circunstancia del abandono.

10. La cuantificación del tributo responde al mayor o menor efecto contaminante de los productos gravados, midiendo la base imponible en unidades de peso o volumen, según el caso, y aplicando sobre la base unos tipos específicos de gravamen, en función de que se trate de residuos peligrosos (10 euros por tonelada), no peligrosos (7 euros por tonelada) o de construcción y demolición (3 euros por metro cúbico).

11. El sustituto del contribuyente (el propio contribuyente en el supuesto del abandono) deberá autoliquidar e ingresar el tributo con periodicidad trimestral (al realizar cada hecho imponible en el caso del abandono). La autoliquidación presentada o su falta de presentación quedará sometida a las potestades de comprobación de la Administración tributaria autonómica, ya sea en vía de gestión o de inspección, correspondiendo la revisión de los actos que en su caso se dicten a la vía económico-administrativa de la Comunidad de Madrid, en concreto a la Junta Superior de Hacienda, agotada la cual quedará expedita la vía jurisdiccional.