

LAS HACIENDAS LOCALES

ANTE EL CAMBIO CLIMÁTICO

La lucha contra el cambio climático se lleva a cabo desde distintos ámbitos políticos y sociales, correspondiendo a las administraciones una participación clave en esa contienda. Los ayuntamientos o gobiernos de los pueblos y ciudades, por su cercanía al ciudadano, se han configurado como un instrumento idóneo para la implementación y el control de medidas tendentes a crear un mundo menos contaminado y más sostenible. En este trabajo se examina la participación de las Haciendas Locales en la lucha contra el cambio climático, detallando algunas de las iniciativas más relevantes en la actualidad y analizando posteriormente el papel de los tributos ambientales locales en esta lucha contra el calentamiento global, en particular en España.

Por **CÉSAR J. GALARZA**. Doctor por la Universidad de Santiago de Compostela. Abogado especialista en Derecho Tributario. Miembro del Instituto CEU de Disciplinas y Estudios Ambientales (IDEA). Miembro de la cátedra Endesa de Fiscalidad y Cambio Climático.

Se ha hablado mucho en los últimos años sobre la gravedad del problema del cambio climático, pero más allá de los debates que giran en torno a la existencia y origen antropogénico o no de dicho fenómeno –discusión que a nuestro modo de ver debe ser dejada en manos de técnicos y especialistas en la materia–, no podemos negar la creciente degradación que ha sufrido el medio ambiente terrestre en los últimos siglos y el consecuente estado de riesgo ambiental en que se encuentra nuestro planeta. Es por ello que, atendiendo al «principio de precaución», la irrefutable

realidad nos conmina a la urgente implementación de medidas de preservación de los recursos naturales del planeta a fin de garantizar su existencia y disfrute por las generaciones futuras¹.

Si bien en la actualidad la lucha contra el cambio climático ha dado grandes pasos, aún queda un largo recorrido para alcanzar la concienciación ciudadana sobre dicho problema². Ésta no es una cuestión menor dado el rol protagónico que juega y jugará cada individuo en la eficacia real de las medidas que se vayan implementando para paliar los efectos del deterioro de nuestro entorno ambiental, e intentar con ello poner coto a las consecuencias negativas de un eventual cambio climático.

En esta línea, entendemos que, pese a que muchos sectores afirman que ac-



tualmente la lucha contra el cambio climático ha pasado a ser un problema de segundo orden dada la crisis económica que afecta al mundo, la misma no puede restringirse a disponer medidas que afecten a los grandes agentes económicos y principales sectores indus-



triales contaminantes en forma directa, sino que en ella debe involucrarse a todos los ciudadanos, tanto de forma comunitaria como individual.

Los estamentos estatales más cercanos al ciudadano, y por ende más idóneos para la implementación y control

de medidas que los afecten directamente en la lucha contra el cambio climático, son los ayuntamientos o gobiernos de los pueblos y ciudades. La relevancia estratégica que tienen los gobiernos locales en este cometido deriva de la influencia directa que ostentan sobre los sectores

(1) El principio de precaución es uno de los que ha motivado la puesta en marcha de los acuerdos internacionales de lucha contra el cambio climático, puesto que si bien no es posible conocer con exactitud su efecto real en la producción de gases de efecto invernadero en el cambio climático, la precaución obliga tomar acciones concretas por si la causalidad resultase luego científicamente comprobada.

El otro principio de vital importancia en los citados acuerdos es el «principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas de los estados», por medio del cual «se asigna a los países desarrollados la iniciativa en la definición y aplicación de las medidas para combatir el cambio climático y sus efectos adversos por su mayor responsabilidad en la medida en que son con mucha diferencia los principales emisores de gases de efecto invernadero». (FUNDACIÓN MAPFRE – AEDHE, Guía sobre..., op. cit., p. 16)

(2) Para una ampliación del tema vid: MEIRA CARTEA, P., Dir., La sociedad ante el cambio climático. Conocimientos, valoraciones y comportamientos de la población española. FUNDACIÓN MAPFRE – USC, s.l., 2009, passim.

difusos, ya que los mismos comprenden las áreas del transporte, las residencias, el comercio y las instituciones, el agro y los residuos y gases fluorados³.

La afección de los centros urbanos al medio ambiente no es una cuestión novedosa –ya que acompaña al hombre desde los orígenes mismos de su vida en sociedad–. Sin embargo, se ha potenciado en gran medida desde la época industrial como resultado en parte de la concentración poblacional progresiva derivada de la emigración de habitantes de las áreas rurales hacia las grandes urbes en busca de oportunidades laborales y de una «pretendida» optimización de la calidad de vida⁴.

En muchos casos, esta concentración poblacional provoca una crisis en la prestación de los servicios ciudadanos, ya que, en muy poco tiempo, los gobiernos locales han tenido que poner a disposición de un mayor número de usuarios los servicios planificados para una cifra muy inferior de ellos. Y como podemos imaginar, con frecuencia los pueblos y ciudades no se encuentran capacitados (ya sea por la falta de recursos materiales o humanos) para reaccionar rápidamente ante dicho fenómeno, careciendo de la posibilidad real de elección en el momento de tener que optar entre la necesidad de satisfacer de forma rápida las necesidades de los ciudadanos y la obligación de proyectar un crecimiento urbano respetuoso con el medio ambiente que asegure la subsistencia de los recursos naturales para las generaciones futuras. La necesidad y la inmediatez priman así –no pocas veces– sobre la sostenibilidad de las medidas que se van adoptando, generando un problema ambiental en el futuro.

De este modo, el transporte, la vivienda, los residuos, la limpieza urbana, los espacios públicos verdes, el suministro y uso de energía, etc. constituyen gran-

des dilemas a resolver por los ayuntamientos. No sólo en el orden económico y de planificación, sino también en el aspecto ambiental; puntualmente en lo relacionado con el cambio climático, ya que –según la opinión unánime de los sectores especializados– las ciudades serán las grandes afectadas por un eventual calentamiento global⁵.

Así las cosas, la concentración de los recursos en las ciudades puede constituir un arma útil en la lucha contra el cambio climático. Las urbes son centros de nuevo pensamiento y políticas de innovación, y por ello están en una envidiable posición para liderar la lucha contra el calentamiento global. Las metas en este sentido podrán ser alcanzadas con mayor facilidad si la lucha comienza desde las ciudades⁶.

Pese a ello, hasta el momento los grandes acuerdos internacionales referidos a compromisos de acción contra el cambio climático –como el Protocolo de Kyoto– han focalizado el establecimiento de compromisos intencionales en este sentido hacia el ámbito de los grandes sectores industriales y la conservación y generación de sumideros, quedando así en cierto modo relegada a la esfera interna estatal el diseño de políticas locales de lucha contra el cambio climático en los sectores difusos, que, como vimos, tienen gran proyección local.

Pero si bien la mayoría de los países desarrollados han incluido a los sectores difusos en sus respectivos diseños de estrategias de lucha contra el cambio climático, queda mucha tarea por realizar en el ámbito de la aplicación concreta de tales medidas, sobre todo en lo que respecta a la necesidad de afección de recursos en el ámbito local para la puesta en ejecución de las mismas.

Esta realidad ha conminado a los gobiernos, organismos, organizaciones y ciudadanos de a pie de muchas ciudades del mundo a movilizarse en bús-

queda de soluciones concretas para afrontar la lucha contra el cambio climático en el ámbito local. En el cumplimiento de tales objetivos tiene mucho que ver el ámbito tributario, no sólo por la importancia de los tributos en la orientación de la conducta de los ciudadanos, sino como medio de obtención de recursos por parte de las Haciendas Locales para solventar las acciones de los pueblos y ciudades a favor de la cruzada contra el calentamiento global.

Debido a ello, en el presente trabajo realizaremos un análisis de los distintos tributos locales y su papel en el combate de los entes locales a favor del medio ambiente, tomando como base la experiencia española con la intención de extraer sus fortalezas y debilidades a modo de guía *de lege ferenda* para los municipios argentinos y latinoamericanos, ya que es previsible que en los futuros acuerdos internacionales sobre el cambio climático se introduzcan mayores obligaciones en tal sentido para los gobiernos de los países en desarrollo.

(3) Cfr. clasificación utilizada en el Plan Nacional Español de Asignación 2008–2012. Observatorio de la sostenibilidad en España (OSE). «Definición de sectores difusos» [en línea] Disponible en web: www.sostenibilidad-es.org.

(4) Huelga señalar que este fenómeno puede ir incrementándose también como efecto colateral del cambio climático debido a que los cambios estacionales y climatológicos pueden ir modificando el mapa de terrenos durante siglos dedicados a cierto tipo de cultivo y ganadería, no resultando en el futuro tan productivos en ese sentido.

(5) Respecto a las consecuencias negativas del cambio climático en las ciudades, además de los problemas causados por la isla de calor y la subida de las mareas, no deja de ser interesante tener en cuenta que algunos sectores ha afirmado también que una consecuencia colateral del cambio climático sobre las ciudades podría ser la deslocalización de industrias o negocios locales debido a la variación climatológica que podría producirse en los próximos años.

(6) Cfr. sitio de Internet de C40 CITIES. CLIMATE LEADERSHIP GROUP: [en línea]. Disponible en web: <http://www.c40cities.org>. En igual sentido vid.: PRATS, F., «Cambio global y ciudades en España: ¿Hacia un nuevo paradigma urbano?», en CONAMA, *El cambio global en España 2020*, op. cit., pp. 128 ss.

Con esta mira realizaremos un primer y rápido análisis de la situación actual de la lucha contra el cambio climático desde los pueblos y ciudades, para luego introducirnos de lleno en el papel que juega en la misma el ámbito tributario local, extrayendo nuestras propias conclusiones tanto en el ámbito particular como en el general.

La acción de los pueblos y ciudades ante el cambio climático

Como mencionamos con anterioridad, en los últimos años han surgido en el mundo multitud de iniciativas públicas y privadas para movilizar la lucha contra el cambio climático desde, por y en los centros urbanos. Estas iniciativas no aspiran solamente a provocar una movilización y una concienciación ciudadana, sino que también –en muchos casos– pretenden constituirse en una fuente de presión para la incorporación de la temática local en los próximos acuerdos globales sobre el cambio climático. Las esperanzas de los entes locales en este sentido tienen su fundamento en la necesidad de contar con mayores recursos económicos de origen nacional e internacional con objeto de alcanzar el cumplimiento de sus respectivas Agendas 21⁷.

A modo ilustrativo, realizaremos un recorrido por el estado actual de la lucha contra el cambio climático desde los pueblos y ciudades, para adentrarnos más adelante en los tributos, y citaremos por último algunas de las iniciativas actuales a nuestro criterio más relevantes en tal sentido.

■ Iniciativas internacionales y comunitarias

En el ámbito internacional son muchas las organizaciones, asociaciones e instituciones que estimulan la implementación de medidas de freno al calentamiento

global desde los centros urbanos. Entre cientos de ellas no podemos dejar de mencionar a la organización Gobiernos Locales por la Sostenibilidad (*Local Governments for Sustainability*, ICLEI)⁸, que aglutina a más de mil gobiernos y organizaciones de ciudades, regiones y comunidades de todo el mundo comprometidas con el desarrollo sostenible. Esta organización ha dado a su vez origen a importantes iniciativas como: a) el Mapa de ruta de los gobiernos locales en temas climáticos (*Local Government Climate Roadmap*)⁹, un conjunto de gobiernos locales que han emprendido acciones para lograr la inclusión de los temas relativos a los gobiernos locales en los futuros acuerdos internacionales sobre cambio climático¹⁰; b) el grupo Ciudades en pro de la protección del clima (*Cities for Climate Protection*), una campaña de asistencia a las ciudades para la implementación de medidas de reducción de gases de efecto invernadero (GEI); y c) el Concejo de Alcaldes mundiales para el cambio climá-

tico (*World Majors Council on Climate Change*, WMCCC), que aglutina a alcaldes de numerosas ciudades unidos en la lucha contra el cambio climático.

En el mismo plano merece una mención la organización C40 Cities, *Climate Leadership Group*¹¹, que congrega a las mayores ciudades del mundo en un diálogo sobre el cambio climático. Dicha institución organiza periódicamente la cumbre mundial de ciudades C40, cuya última cita tuvo lugar en Seúl en 2009 con un gran éxito de asistencia mundial¹². Destacables son también los sitios web Post Carbon Cities (www.postcarboncities.net) y Post Oil Cities (www.postoilcities.org), diseñados para ayudar a los gobiernos locales a comprender los desafíos causados por la relación entre energía y sostenibilidad.

En la esfera comunitaria europea encontramos, entre otras, las siguientes organizaciones: Pacto de los Alcaldes¹³;

(8) Vid. Sitio de Internet de LOCAL GOVERNMENTS FOR SUSTAINABILITY [en línea]. Disponible en web: www.iclei.org/.

(9) Vid. Sitio web [en línea]. Disponible en web: <http://www.iclei.org/index.php?id=7694>.

(10) Al respecto vid.: Sitio de Internet de UNITED NATIONS FRAMEWORK CONVENTION ON CLIMATE CHANGE, [en línea]. Disponible en web: <http://unfccc.int/2860.php>.

(11) Sitio de Internet de C40 CITIES [en línea]. disponible en web: <http://www.c40cities.org/>

(12) Cfr. ECODIARIO- EL ECONOMISTA [en línea]. Disponible en web: <http://ecodiario.eleconomista.es/medio-ambiente/noticias/1256349/05/09/Representantes-de-ochenta-ciudades-debaten-en-Seul-el-cambio-climatico.html>.

(13) «El Pacto de Alcaldes es una ambiciosa iniciativa de la Comisión Europea (Dirección General de Energía) que reunirá a los alcaldes de las ciudades más vanguardistas de Europa en una red permanente de intercambio de buenas prácticas y de aplicación a través de estas ciudades y más allá para mejorar la eficiencia energética en el entorno urbano. El Pacto de Alcaldes es la respuesta de las ciudades más activas contra el calentamiento de la Tierra: un compromiso formal de las mismas para reducir sus emisiones de CO₂, incluso más allá de los objetivos de la UE: el 20%. Consiste en el compromiso de las ciudades para ir más allá de los objetivos de la política energética de la UE en términos de reducción de las emisiones de CO₂, mediante la mejora de la eficiencia energética y la producción de energía más limpia y su uso. Para mayor información ver el sitio web de Alcaldes Europeos (Euromayors): <http://www.euromayors.eu/>

(7) «Agenda 21» es una expresión acuñada en la Cumbre de la Tierra (Río, 1992) para referirse al Plan de Acción que los Estados deberían llevar a cabo para transformar el modelo de desarrollo actual –basado en una explotación de los recursos naturales como si fuesen ilimitados y en un acceso desigual a sus beneficios– en un nuevo modelo de desarrollo que satisfaga las necesidades de las generaciones actuales sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras. Es lo que se ha denominado «desarrollo sostenible», es decir, duradero en el tiempo, eficiente y racional en el uso de los recursos y equitativo en los beneficios. En el documento final de las Naciones Unidas de hace diez años se dedicaba un capítulo (el 28) al papel de las ciudades en este ambicioso deseo de cambio. Se reconocía tanto la responsabilidad de las ciudades como su capacidad de transformación. Como se ha dicho en alguna ocasión, pocas veces unas breves líneas de una declaración formal han suscitado una reacción tan entusiasta por parte de sus destinatarios. Hoy, más de 5.000 ciudades de todo el mundo están elaborando sus «Agendas Locales 21» a través de mecanismos de participación de la comunidad local, a fin de establecer objetivos compartidos para contribuir «localmente» al desarrollo sostenible de la sociedad planetaria. Las «Agendas 21 Locales» son una buena concreción de la vieja máxima ecologista «pensar globalmente y actuar localmente». Al respecto vid. el sitio en Internet del PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL MEDIOAMBIENTE (UNEP) [En línea], disponible en web: <http://www.unep.org/Documents.Multilingual/Default.asp?documentID=52>.

Foro Permanente sobre Medio Ambiente de la organización Eurocities¹⁴ (y sus respectivos grupos de trabajo); Grupo de Trabajo sobre Medio Ambiente del Consejo Europeo de Municipalidades y Regiones¹⁵; Energies Cités¹⁶, un conjunto de ciudades con la puesta en común de sus temas energéticos relativos al clima, y Alianza por el Clima (*Climate Alliance*)¹⁷, considerada la mayor red europea de ciudades que han aunado sus esfuerzos para la protección climática. En el marco de estas iniciativas se han celebrado importantes cumbres en 2009, como la XI Cumbre Internacional sobre Cambio Climático y Ciudades Sostenibles, en Las Palmas de Gran Canaria, y la Iª Conferencia Europea para la Promoción de Acciones Locales frente al Cambio Climático, en Punta Umbría (Huelva).

Iniciativas en el plano nacional

En el ámbito español es obligado citar a la Red Española de Ciudades por el Clima¹⁸ y la importante labor realizada por el Área de Desarrollo Sostenible de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)¹⁹.

Es destacable también, entre otras, la tarea llevada a cabo por la Red de Ciudades Sostenibles de Andalucía²⁰ (con iniciativas tan destacadas como el programa Ciudad 21 de Andalucía y el Código de Buenas Prácticas de Sostenibilidad Urbana de Andalucía); la Red de Ciudades y Pueblos hacia la Sostenibilidad de Cataluña (*Xarxa*), una asociación de municipios y entidades liderada por la Diputación de Barcelona con un compromiso común de avance hacia un desarrollo sostenible²¹, y los proyectos de ecociudad de Pamplona, Zaragoza, Logroño y Soria²².

En relación a Argentina, si bien no se han registrado demasiados avances en la materia, cabe referirse al programa Municipio Sustentable, que funciona

en el ámbito de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación y que apunta «[...] a fortalecer las capacidades institucionales de los municipios para el diseño e implementación de políticas y proyectos vinculados al desarrollo sustentable local a fin de mejorar la calidad de vida de las comunidades»²³. Dicho programa se propone «[...] instalar prácticas de uso racional de los recursos naturales que generen inclusión social y competitividad económica»²⁴.

Entre las asociaciones por las que se podrían articular y canalizar políticas en este sentido se puede mencionar la Federación Argentina de Municipios (FAM), entidad pública no estatal au-

torizada por la ley a defender los intereses de las jurisdicciones que aglutina en su seno²⁵.

A nivel regional destaca la Federación Latinoamericana de Ciudades, Municipios y Asociaciones de Gobiernos Locales (FLACMA)²⁶, que cuenta con un «portal ambiental» cuyo objetivo es conocer la realidad y generar conciencia ambiental a nivel local para elaborar planes y estrategias de prevención y mitigación de los impactos ambientales provocados por la acción antrópica. Su propuesta persigue la adhesión al Acuerdo Mundial de los Alcaldes y Gobiernos Locales sobre la Protección del Clima, así como una comunicación con cada gobierno nacional sobre el proceso de negociación en vista de los acuerdos post-Kyoto.

Entre los eventos regionales en los cuales se abordó en Latinoamérica la temática propuesta podemos referirnos a la V Cumbre Hemisférica de Alcaldes, cele-

(14) Sitio web de EUROCITIES [en línea]. Disponible en web: <http://www.eurocities.eu/main.php>.

(15) Sitio web de COUNCIL OF EUROPEAN MUNICIPALITIES AND REGIONS [en línea]. Disponible en web: http://www.ccre.org/prises_de_positions_en.htm.

(16) Sitio de Internet de ENERGIE CITES [en línea]. Disponible en web: <http://www.energie-cites.eu/Brussels-2009-BE>.

(17) *Ibidem*, [en línea]. Disponible en web: <http://www.klimabuendnis.org/>.

(18) «La Red Española de Ciudades por el Clima es la Sección de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) que aglutina a las ciudades y pueblos comprometidos con el desarrollo sostenible y la protección del clima.

El objeto de la Red es convertirse en un foro de intercambio de conocimientos y experiencias, así como en un instrumento de apoyo técnico para los gobiernos locales españoles, ofreciéndoles herramientas que les permitan alcanzar un modelo de desarrollo sostenible.

La Red articula el protagonismo de las entidades locales en la gestión ambiental, permitiendo que aborden problemas globales, que exceden el ámbito municipal, desde el punto de vista normativo, técnico, divulgativo, etc.

La creación de la Red ha sido posible gracias al convenio de colaboración institucional firmado entre la FEMP y el Ministerio de Medio Ambiente el 4 de noviembre de 2004, cuyo objetivo es poner en marcha iniciativas de prevención de la contaminación y lucha contra el cambio climático.

El convenio está dirigido al impulso de políticas locales de desarrollo sostenible y refleja la necesidad de establecer una estrecha colaboración entre instituciones y organismos públicos para impulsar este tipo de actuaciones.

Los ejes básicos de actuación de la Red son la movilidad, la edificación y planificación urbana, la energía y la gestión de residuos. (Sitio de Internet de la RED ESPAÑOLA DE CIUDADES POR EL CLIMA [en línea]. Disponible en web: <http://www.redciudadesclima.es>).

(19) Esta área de desarrollo sostenible comprende los ámbitos de medio ambiente, Salud Pública transporte e infraestructuras, urbanismo, vivienda, y patrimonio histórico. Al respecto vid: Sitio de Internet de la Federación Española de Municipios y Provincias: [en línea]. Disponible en web: <http://www.femp.es/>.

(20) Vid. sitio web del programa: www.ciudad21.org

(21) Vid. sitio web de XARXA: www.diba.cat/xarxasost, y de Revista Sostenible: <http://www.sostenible.cat/>

(22) Vid., «Ecociudades. Transformación integral en la ocupación del hábitat. Pamplona.Zaragoza.Logroño.Soria», en: Revista Ciudad Sostenible 02 Noviembre-Diciembre 2009, Ed. Acciones de Comunicación SL, Madrid, pp. 69 ss.

(23) Vid. página web de la SECRETARÍA DE AMBIENTE Y DESARROLLO SUSTENTABLE DE LA NACIÓN [en línea]. Disponible en web: <http://www.ambiente.gov.ar>

(24) *Ídem*

(25) Vid. página web de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE MUNICIPIOS [en línea]. Disponible en web: <http://www.famargentina.com>

(26) Vid. página web de la FEDERACIÓN LATINOAMERICANA DE CIUDADES, MUNICIPIOS Y ASOCIACIONES DE GOBIERNOS LOCALES: <http://www.flacma.org/>



Portland (Estados Unidos) ha sido elegida recientemente como la ciudad más sostenible del planeta.

brada este año en Mar del Plata (Argentina), y que abordó, entre otros temas, el tratamiento de los residuos sólidos y el cambio climático²⁷.

Iniciativas en el plano local

Las iniciativas gubernamentales y ciudadanas en lo que respecta al cambio climático no se limitan al ámbito asociativo y organizativo, sino que existen en el mundo importantes ejemplos de ciudades que han tomado por sí mismas la delantera en la lucha contra el cambio climático, erigiéndose en paradigmas de sostenibilidad urbana. Haciéndose eco de ello, la organización Treehugger²⁸ ha elaborado recientemente un ranking de las cinco ciudades más sostenibles del planeta, que son, por orden, las siguientes: Portland (Estados Unidos), Friburgo (Alemania), Zermatt (Suiza), Montreal (Canadá) y Austin (Estados Unidos). En estas urbes un ramillete de medidas como el transporte público sostenible, largos trazados de carriles de bicicleta, múltiples usos públicos y privados de energía renovable y, sobre todo, un sorprendente trazado urbano y edilicio verde y sostenible, no sólo han elevado la calidad de vida de sus habi-

tantes, sino que han reducido en pocos años su producción de gases de efecto invernadero²⁹.

(27) Cfr. «Mar del Plata: El cambio climático, la preocupación de todos», publicado en el sitio web CONURBANO ONLINE el 4/09/2009, [en línea], disponible en web: www.24con.com.

(28) Sitio en Internet de TREEHUGGER, [en línea]: Disponible en web: http://www.treehugger.com/files/2009/06/5-of-the-greenest-cities-in-the-world-to-visit.php?dctc=th_promo_inside.

(29) Sobre el tema vid también: «Ciudades de EEUU ignoran la inacción ambiental del gobierno federal y combaten el calentamiento del planeta», julio de 2005, en: Sitio web de FUNDACIÓN PARA EL DESARROLLO SUSTENTABLE, [en línea]: Disponible en web: <http://www.fundacionsustentable.org/article1187-Ciudades-de-EEUU-ignoran-la-inacci%C3%B3n-ambiental-del-gobierno-federal-y-combaten-el-calentamiento-del-planeta.html>

(30) Como sabemos, en el Protocolo de Kyoto se establecen determinados mecanismos de flexibilidad, que son 1) el comercio de derechos de emisión, 2) el mecanismo de acción o aplicación conjunta y 3) el mecanismo de desarrollo limpio. «Los mecanismos de flexibilidad, además de tener como objetivo la limitación de las emisiones, también deben propiciar que los países desarrollados cooperen con otros países en vías de desarrollo para tomar medidas para la adaptación de sus economías a un desarrollo sostenible y propiciarles recursos y tecnologías para que éstos consigan un mayor desarrollo a todos los niveles». (SARISIBAR IRIARTE, M., Régimen jurídico del cambio..., op. cit., p. 232).

En concreto, los Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL) consisten en proyectos sostenibles de reducción de emisiones implementados por los países desarrollados en los países en desarrollo, propiciando la posterior compra de dichos derechos por parte del país inversor y la atracción de inversiones y adquisición de técnicas de desarrollo limpio en el país huésped (vid. Protocolo de Kyoto: Art. 12).

En otros casos, proyectos o circunstancias concretas han compelido aceleradamente a las ciudades a llevar a cabo una reconversión «verde», como es el caso de la implementación en las mismas de proyectos puntuales de Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL)³⁰; o su elección como sede olímpica (ya que las inyecciones de dinero con destino a las infraestructuras se condicionan a la sostenibilidad de las mismas³¹),

(31) «En 1996, el Comité Olímpico Internacional incluyó en su Carta Olímpica el medio ambiente como el tercer pilar del olimpismo después del deporte y la cultura. Durante estos años, los Juegos Olímpicos han ido incorporando criterios medioambientales, pero fue en 2008 con los Juegos de Beijing donde se adoptaron medidas concretas para conseguir un acontecimiento sostenible. Para los próximos Juegos Olímpicos de Londres 2012 el Comité Organizador está desarrollando una política de sostenibilidad centrada básicamente en dos áreas: reducir, reutilizar y reciclar residuos; y desarrollar un transporte sostenible, minimizando la emisión de gases que contribuyan al calentamiento global. Londres 2012 será lo que el grupo ecologista WWF y los expertos en desarrollo sostenible BioRegional han denominado 'One Planet Olympics', concepto que engloba a los proyectos que mejoran la calidad de vida de la sociedad sin consumir recursos naturales en exceso» («Madrid, Tokio, Chicago o Río de Janeiro: Apuestas medioambientales para los Juegos Olímpicos de 2016», EN WEBLOGS I+D: SOSTENIBILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL, del 28/09/2009 [en línea]. Disponible en web: http://weblogs.madridasm.org/sostenibilidad_responsabilidad_social/archive/2009/09/28.aspx).

o su candidatura como capital verde europea³².

En esta línea, no debemos olvidar el proyecto Modern Cities, que engloba a las ciudades de Craiova (Rumania), Brescia (Italia), Coimbra (Portugal) y Vitoria-Gasteiz (España) en un programa financiado por la Comisión Europea que reúne a estas cuatro urbes en el objetivo común de movilidad, desarrollo y reducción de uso de energía con miras a la sostenibilidad³³.

Corresponde citar también el caso de ciudades que se han propuesto convertirse en áreas libres de combustibles fósiles para una fecha determinada (Estocolmo y Vaxjö, en Suecia, se han fijado dicho objetivo para el año 2050); o que han desarrollado exitosos programas destinados a reducir la contaminación (como la alemana Hannover, con su programa de gestión de residuos sólidos urbanos); o las ciudades de Woking Borough (Reino Unido) y Saarbrücken (Alemania), conocidas mundialmente por sus avanzadas políticas ambientales, en especial en lo energético; o Sherford, en Devon (Reino Unido), proyecto de ciudad ecológica inspirada en la arquitectura británica de la era georgiana, famosa porque en su diseño participó el príncipe Carlos, heredero de la Corona británica.

En el ámbito español, cabe mencionar a algunos municipios que han tomado la delantera en la protección del medio ambiente, transformándose en iconos de ciudades verdes españolas, como Vitoria-Gasteiz³⁴, Barcelona³⁵, Sevilla³⁶, Alcalá de Henares³⁷, Mataró y Valencia, entre otras, convirtiéndose en ejemplos a seguir en la geografía española.

■ La acción de pueblos y ciudades ante el cambio climático

Son múltiples las medidas o instrumentos adoptados por las ciudades con objeto de paliar los efectos negativos que genera el cambio climático. Entre

ellas cabe citar las siguientes: iluminación, calefacción y refrigeración eficiente y sostenible de los espacios y edificios públicos; ordenación energética racional del suelo; ordenación de una movilidad y transporte público sostenible; utilización de nuevos combustibles limpios en las flotas municipales de vehículos; contratación de equipos informáticos y otros sistemas eficientes; gestión de los residuos urbanos de un modo sostenible; sensibilización y concienciación ciudadana; desarrollo del monocarril y carriles para bicicletas; prolongación y actualización de las redes de tranvías; iniciativas sobre el uso compartido de vehículos; premios e incentivos a quienes vendan el segundo automóvil, y, por último, restauración de zonas de bosque urbanas.

Ello es así porque, como se destaca en el informe *Cambio global España 2020/50*.

(32) «El premio Capital Verde Europea es una iniciativa [de la Comisión Europea] dirigida a promover y recompensar esos esfuerzos. Su concesión indica que una ciudad quiere resolver problemas ecológicos para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos y reducir la presión que ejercen sobre el medio ambiente mundial, y que efectivamente lo hace. Supone un incentivo para que las ciudades se inspiren unas de otras e intercambien mejores prácticas, al tiempo que mantienen una competencia sana» («Premio Capital Verde Europea», publicado en el sitio web de la FUNDACIÓN UNIVERSIDAD DE VALENCIA: CENTRO DE DOCUMENTACIÓN EUROPEA, [en línea]. Disponible en web: <http://cde.uv.es/index.php/menulmultimedia/aliasrecomendaciones/item/1240-premio-capital-verde-europea.html>).

(33) Para una ampliación vid. el sitio web del proyecto: www.modern.ipacv.ro

(34) Vid. Sitio web del AYUNTAMIENTO DE VITORIA-GASTEIZ : www.vitoria-gasteiz.org

(35) Vid. sitio web del AYUNTAMIENTO DE BARCELONA: http://w3.bcn.es/XMLServeis/XMLHomeLinkPI/0,4022,366290121_412986678_2,0,0.html

(36) Vid. sitio web del AYUNTAMIENTO DE SEVILLA: www.sevilla.org/agenda21

(37) Vid sitio web del AYUNTAMIENTO DE ALCALÁ DE HENARES: http://alcalaempleo.es/accesible/acc_template2.asp?cat_id=3724&mcat=3717&mcat_id=2936&opt=m03_02_01&site_language=2

(38) Cfr. Informe *Cambio global España 2020/50...*, op. cit., p. 26.

Programa Ciudades, «[...] pese a constituir los espacios en donde se generan los mayores problemas ambientales del planeta, es precisamente en las ciudades donde existe una mayor capacidad para afrontar esta crisis generalizada. La ciudad constituye en sí misma un foco central de información, innovación y difusión de valores, y un recurso fundamental para generar 'inteligencia' y movilización social en torno a los retos y tiempos que el cambio global plantea»³⁸.

En definitiva, resulta innegable, como afirmó M. Strong en la clausura de la cumbre de Río en 1992, que «la batalla de la sostenibilidad global se decidirá en las ciudades»³⁹.



Cabe señalar, sin embargo, que la adecuada implementación de medidas gubernamentales en la lucha contra el cambio climático en el ámbito local debe partir necesariamente de la premisa de su adecuada coordinación con las medidas vigentes a nivel estatal y regional, en aras de evitar supuestos de superposición de instrumentos con efectos distorsionadores y contraproducentes con la finalidad perseguida.

En este sentido, la Estrategia Española de Cambio Climático y Energía Limpia (ECCEL) expresa rotundamente que «el Gobierno estima que las comunidades autónomas y las entidades locales son clave para identificar y po-



Woking Brorough (Reino Unido) –arriba– y Saarbrücken (Alemania) –debajo– son paradigmas de ciudades con avanzadas políticas ambientales, en especial en el ámbito energético.

ner en marchas dichas medidas, especialmente a través de las Estrategias autonómicas [...]»⁴⁰. Esto responde a una realidad concreta, puesto que, pese a todas las medidas adoptadas hasta el momento, España presenta un exceso en el límite internacional fijado respecto a la emisión de gases de efecto invernadero. Así, «[...] según los cálculos de proyección de emisiones realizadas aplicando la metodología desarrollada por la Universidad Politécnica de Madrid, con las medidas actualmente adoptadas el incremento de emisiones promedio en 2008-2012 se situará en +50% (sin dichas medidas el incremento hubiera superado +70%)»⁴¹.

Resalta a simple vista la importancia del papel que juegan los ayuntamien-

(39) Cfr. PRATS, F., «Cambio global y ciudades...», *op. cit.*, p. 129.

(40) Vid.: «Estrategia Española de Cambio Climático y Energía Limpia. Horizonte 2007-2012-2020». Disponible en sitio web del MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y MEDIO RURAL Y MARINO [en línea]. Disponible en Web: http://www.mma.es/secciones/cambio_climatico/documentacion_cc/estrategia_cc/pdf/est_cc_energ_limp.pdf.

(41) *Idem*.

tos de las ciudades en la implementación de la Estrategia Española de Cambio Climático y Energía Limpia, puesto que tienen a su cargo el manejo, administración y regulación concreta de todo lo relativo al ámbito del transporte, las residencias particulares o el tratamiento de residuos urbanos, por mencionar sólo tres puntos del sector difuso con un elevado impacto en el cambio climático⁴².

Uno de los instrumentos económicos con los que cuentan los municipios para combatir el cambio climático son los tributos, sin que su utilización conlleve necesariamente un aumento de la presión fiscal, ya que, como no podía ser de otra manera, los tributos se han convertido en un medio muy importante para el encauzamiento de las actividades económicas hacia un desarrollo menos lesivo para el medio ambiente. Al análisis de esta temática dedicaremos los apartados siguientes.

Haciendas Locales y cambio climático

Los tributos y el cambio climático: aproximación

Para hablar sobre la relación de los tributos y el cambio climático corresponde en primer lugar hacer una breve referencia a la tributación ambiental en general, puesto que todas las medidas tributarias que puedan tomarse para paliar los efectos nocivos de dicho fenómeno son una parte específica del todo englobado por la tributación ambiental.

En este sentido, cabe señalar que, si bien los tributos—con base en el principio de solidaridad—responden netamente a una finalidad recaudatoria (entendida ésta como la necesidad del Estado de recaudar recursos para cumplir los fines públicos), lo cierto es que el Derecho Tributario como rama jurídica es parte in-

tegral del Derecho como un universo *iuris*, por lo que no puede desentenderse de la finalidad única de éste de concreción de la justicia. En esta línea, cada ordenamiento jurídico es diseñado con un sentido específico y orientación única y todas las ramas jurídicas deben coadyuvar a la misma formando parte de un todo. Todas y cada una de ellas hacen el todo del Derecho como los rayos hacen a la constitución de una rueda⁴³. Es así que en determinadas ocasiones el Derecho Tributario puede dejar de lado la finalidad recaudatoria para adherirse a una finalidad concreta y específica del ordenamiento jurídico a favor de la concreción de la justicia particular, adquiriendo entonces fines extrafiscales⁴⁴, es decir, otros que no sean los meramente recaudatorios, como el caso de la protección medioambiental.

(42) El marco normativo dentro del cual actúan los municipios en torno a la temática medioambiental se encuentra regulado en los arts. 25, 26 y 28 de la Ley de Bases de Régimen Local, Ley 7/1985, de 2 de abril (LRHL).

(43) El ordenamiento jurídico se concibe como un todo orgánico en el que no tienen cabida las contradicciones. En él no pueden tener lugar normativas o principios esencialmente contrapuestos o incongruentes, ni compartimientos estancos. Así, «la coherencia del ordenamiento podría identificarse en una primer aproximación como equivalente a la inexistencia de antinomias, de conflictos normativos. Sin embargo, los conflictos normativos son inevitables, en cuanto inherentes al propio dinamismo del orden jurídico y a la diversidad de poderes normativos que coexisten en los ordenamientos complejos». (VV. AA, coord. por BALAGUER CALLEJÓN, F., *Derecho constitucional*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 2001, p. 88). Para nuestra opinión ampliada sobre el tema nos remitimos a lo expuesto en GALARZA, C., *Tributación de los actos ilícitos*, Aranzadi, Navarra, 2005, capítulo II «La unidad del ordenamiento jurídico».

(44) «Con el vocablo *extrafiscalidad* o las expresiones *finés no fiscales* o *no financieros* de los tributos se pretende hacer referencia a todas aquellas funciones distintas a la principal asignada a la Hacienda clásica, esto es, la de constituir un instrumento de recaudación que se empleará en la satisfacción de fines y necesidades públicas. La *extrafiscalidad* se emplea como instrumento en la funcionalización de la actividad financiera, es decir, como herramienta intervencionista o con fines de ordenación económica». (CASTILLO LÓPEZ, J. M., *La reforma fiscal ecológica (Marco económico e institucional para el establecimiento de tributos ecológicos en el Estado central y en las comunidades autónomas. Algunas propuestas)*, Ecorama, Granada, 1999, p. 104). Para un examen de nuestra opinión respecto a la *extrafiscalidad* vid.: GALARZA, C., «La tributación de los...», op. cit.

En esta dirección, el Derecho Tributario ha recogido como propio el principio del Derecho ambiental «quien contamina paga⁴⁵», imponiendo tributos puntuales a los que desarrollan actividades contaminantes a modo desincentivador de las mismas⁴⁶. Pero los tributos ecológicos (o tributos verdes) no sólo sirven para desalentar las acciones lesivas al medio ambiente, sino también en muchos casos para estimular acciones orientadas a un desarrollo económico libre de efectos ambientales nocivos⁴⁷.

(45) Consagrado a nivel normativo en el art. 174.2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

En los «tributos ecológicos» ha ido cobrando vigencia el principio de «quien contamina paga» a modo de internalización por parte del agente contaminador de los costes que su actividad reprochable tiene para el medio natural. El pago del tributo resarce, indemniza, en relación al daño causado al medio ambiente [...].» (cfr.: ALONSO GONZALEZ, L. M., «El impuesto sobre la contaminación...», cit., p. 164 y 165). Es interesante señalar que este principio de «quien contamina paga», como señala DE ROSELLÓ MORENO, C., fue enunciado por primera vez por PLATÓN en «De Republica» como «aquel que vierta sobre el agua sustancias nocivas deberá ser juzgado por ello y si resulta culpable, será condenado a purificar las fuentes»; y que fue recogido por la OCDE en la Recomendación de 26 de mayo de 1972, 13 de noviembre de 1974 e informe de 18 de abril de 1988.

(cfr.: *Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs, Barcelona, 2002, p. 129). Para una ampliación sobre este principio vid.: HERRERA MOLINA, P., «El principio quien contamina paga», en: VV. AA, *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 187 ss.

(46) No podemos negar por supuesto que los tributos ecológicos han gozado desde un principio de una gran reputación de «políticamente correctos», puesto que su efecto sobre los contribuyentes es distinto que aquellos que responden a cualquier otra finalidad. Así, en general, resulta muy poca la resistencia ciudadana a su pago puesto que la finalidad de protección del medio ambiente es vista como una medida política correcta que merece el apoyo sin restricciones por parte de la misma ciudadanía.

Por otro lado, parece ser un creencia o sentimiento popular que los impuestos verdes siempre deben ser pagados por la pérdidas industrias y no por el común de los ciudadanos (Cfr. Ponencia presentada por José A. Rozas sobre el tema «Los impuestos sobre emisiones» en las Jornadas sobre fiscalidad ambiental: Tributos y Derechos de Emisión, realizadas en Madrid el 17 y 20 de noviembre de 2009).

(47) En este sentido, y con relación a los impuestos medioambientales, HERRERA MOLINA, P. señala que «los impuestos ecológicos pueden utilizarse como medida transitoria para desincentivar una conducta antes de que se proceda a su expresa prohibición». (*Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 63).

A este respecto, cabe señalar que la fiscalidad puede ser una herramienta conveniente para lograr el cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 45 de la Constitución Española⁴⁸ mediante dos vías concretas, ya sea: 1º) por el establecimiento de beneficios fiscales para aquellas actuaciones e inversiones dirigidas a frenar el calentamiento global, o 2º) a través de la censura de conductas contrarias al medio ambiente por medio de su gravamen.

Con relación a ello, cabe señalar que el «Libro Verde de la Comisión Europea, de 28 de marzo de 2007, sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas» [COM (2007) 140 final], establece que a nivel comunitario los impuestos y los beneficios fiscales se pueden emplear como instrumentos de mercado en la acción a favor del medio ambiente y el desarrollo económico sostenible: los impuestos, al aumentar el precio de un producto o servicio, y los incentivos financieros, al disminuir los mismos.

Los beneficios y exenciones fiscales relacionados con la tributación verde deben ser objeto de análisis, buscando su optimización fiscal, al plantearse la posibilidad de aplicar deducciones fiscales por inversiones medioambientales (proyectos sostenibles, creación de espacios verdes, implementación de energía limpia, reducción del volumen de residuos producidos, reciclaje de basura, etc.) –al tiempo que se generan derechos que podrán ser objeto de entrega a la Administración–, o si se cumple con el objetivo de reducción de emisiones.

Así, tanto desde la perspectiva fiscal como desde la contable, debe tenerse en cuenta el uso de determinados beneficios fiscales. Éstos son una forma de aplicar la extrafiscalidad del tributo a un caso concreto, es decir, la técnica con que cuenta el legislador para poner en prác-

tica aquellas finalidades que, reconocidas por la Constitución, trascienden lo meramente tributario y pueden operar sobre todos los elementos que configuran al tributo (sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen), adquiriendo en su manifestación distintas denominaciones (exenciones, desgravaciones, bonificaciones o deducciones).

De este modo, el uso de determinados beneficios fiscales puede incentivar o desincentivar la implementación de un proyecto sostenible, y por ende favorable a la lucha contra el cambio climático, a fin de impulsar un desarrollo económico lo menos lesivo posible para el medio ambiente.

Por otro lado, el Derecho Tributario puede jugar un rol importante en lo que respecta a la represión o disuasión para la realización de conductas que, si bien no pueden ser reprimidas como delitos, resultan lesivas para el medio ambiente, ya sea estableciendo alcuotas incrementadas para las mismas, o elevando los tipos de un tributo existente para los casos de actividades contaminante, o creando nuevos impuestos cuyo hecho imponible está conformado por las actividades contaminantes⁴⁹.

En los casos mencionados entra en juego el principio «quien contamina paga» mencionado antes, aunque, como ya comentamos, el mejor tributo ecológico sería aquel que no logra recaudar nada, ya que ello implicaría que la actividad contaminante no se ha realizado.

■ Los tributos y el cambio climático en el ámbito local

En el ámbito de la tributación autonómica y local de España contamos con numerosos ejemplos en los tributos aplicados, con mayor o menor éxito, con una –a veces pretendida– finalidad proteccionista del medio ambiente. Entre los ejemplos más resonantes encontramos

al canon sobre actividades de riesgo de la Comunidad Autónoma de Cataluña (Ley 4/ 1997, de 20 de mayo); el impuesto balear sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente (Ley 12/ 1991, de 20 de diciembre)⁵⁰, el canon de saneamiento y depuración de la Comunidad Autónoma de La Rioja (Ley 7/ 1994, de 19 de julio); el impuesto sobre vertidos al mar de la Comunidad Autónoma de Murcia (Ley 1/ 1995 de 8 de marzo); el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica (Ley 12/ 1995, de 29 de diciembre); el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Ley 7/ 1997, de 29 de mayo)⁵¹; el impuesto sobre determinadas activi-

(48) Artículo 45: «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. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la Ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado».

En sentido similar, el art. 41 de la Carta Magna de la República Argentina establece: «Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley. Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales. Corresponde a la nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarias, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos».

(49) Para un estudio de la tributación de actividades ilícitas o dañinas remitimos a lo expuesto en: GALARZA, Cesar J., «La tributación de los actos ilícitos», op. cit., passim.

(50) Declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en sentencia 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000,589).

(51) Declarado inconstitucional por la STC 179/2006, de 13 de junio (RTC 2006,179).

dades que inciden sobre el medio ambiente de la Comunidad de Castilla-La Mancha (Ley 11/2000, de 26 de diciembre), y el impuesto balear sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento, conocido como ecotasa balear (Ley 7/2001, de 23 de abril)⁵², así como los distintos impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas (Andalucía, Extremadura, Asturias, Navarra)⁵³, por sólo mencionar algunos.

En lo que respecta a las Haciendas Locales en concreto, debemos decir que si bien los municipios españoles tienen competencia para entender en cuestiones medioambientales (cfr. arts. 25, 26, y 28 de la Ley de Bases del Régimen Local, 7/1985, de 2 de abril), resulta escasa su capacidad de utilizar instrumentos tributarios en dicho sentido, puesto que sus facultades legislativas en materia tributaria se encuentran muy limitadas al estar restringidas a los tributos reconocidos al Estado y a las comunidades autónomas. En esa dirección, la Ley Reguladora de Haciendas Locales⁵⁴ (de ahora en adelante LRHL) sólo realiza algunas pocas referencias a cuestiones ambientales, como son la tasa de alcantarillado y recogida de basuras; las tasas derivadas del Reglamento de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas; la eventual utilización de contribuciones especiales para ciertos fines relacionados, y algunas exenciones parciales en determinados impuestos⁵⁵.

Por otro lado, en lo que respecta a los municipios argentinos y su competencia para dictar normas en materia de medio ambiente, cabe recordar previamente que, en este ámbito, en Argentina las facultades son concurrentes entre la nación y las provincias, con un criterio de complementariedad por el cual corresponde a la primera el dictado de la normativa que incluya niveles mínimos de protección⁵⁶ y a las se-



Las ciudades implementan cada vez más medidas coercitivas para evitar las agresiones al medio ambiente, como los vertidos contaminantes desde las industrias a los ríos.

gundas, las facultades de complementar y enriquecer dicha normativa, no pudiendo legislar por debajo de tales niveles mínimos⁵⁷.

Puede advertirse de este modo cierta similitud con el sistema español, de le-

yes de base y «complemento»⁵⁸. Por su parte, en el país rioplatense cada Constitución provincial reconoce determinadas potestades y competencias que los municipios desarrollan en sus respectivas cartas orgánicas, sin existir uniformidad de criterios al respecto.

En lo que hace a la potestad tributaria de los citados entes municipales en la República Argentina, cabe partir de la base de que los mismos gozan de una auto-

(52) Este impuesto «fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad (número 4407-2001) promovido por el abogado del Estado. El Tribunal Constitucional, por auto de 15 de enero de 2002, acordó el levantamiento de la suspensión de la vigencia de la Ley reguladora del mismo (7/2001). Posteriormente, sin embargo, la Ley fue derogada por el artículo único de la Ley 7/2002, de 22 de octubre». (RUIZ GARIJO, M., La jurisprudencia de órganos jurisdiccionales distintos al Tribunal Constitucional en materia medioambiental, en VVAA, Tratado de tributación medioambiental. Vol. I, op. cit., pp.243 ss.).

(53) Al respecto vid.: VILLAR EZCURRA, M. – GOROSPE OVIEDO, J. I. – PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «Impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas», en: HERRERA MOLINA, P., Dir., Tributos locales y autonómicos, Thomson – Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 511 ss.

(54) Texto refundido aprobado por RD L 2/2004, de 5 de marzo.

(55) Cfr. GARCIA –CARACUAL, M^o, «Los beneficios fiscales como técnica de estimulación del medio ambiente», en: SANCHEZ GALIANA, J.A., coord., Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español, Marcial Pons, Barcelona, 2008, p. 371.

(56) En este sentido, la Ley 25.675, en su art. 1, dispone: «La presente ley establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable».

(57) Cfr. CERRO, M., «El federalismo de cooperación en relación con la materia ambiental»; en VVAA, Articulación de las competencias ambientales en la Nación y en las Provincias del NOA; Editorial Universidad Nacional de Tucumán; S.M. de Tucumán, Argentina, p. 59;

(58) Sobre el particular, se ha dicho que el sistema español es de «bases y desarrollo», en el que rige como criterio de articulación normativa el principio de competencia y no de jerarquía (cfr. ESAÍN, J. A.; «Competencias ambientales y federalismo. La complementariedad maximizante ha llegado a la Justicia», en Revista de Derecho Ambiental n° 6, abril/junio 2006, Buenos Aires, Lexis Nexis, p. 198 y ss).

nomía de carácter relativo⁵⁹, puesto que sus facultades en la materia dependerán, por un lado, de lo que decida cada Estado miembro y de lo que se disponga en su respectiva Constitución provincial, así como del alcance y contenido que ésta le otorgue. Por otra parte, el Régimen de Coparticipación Federal, establecido por la Ley 23.548 (y sus modificaciones), ha proyectado sus obligaciones a los municipios, coartando asimismo la posibilidad de que tales jurisdicciones –durante la vigencia de dicha ley convenio– establezcan tributos que se opongan a lo prescripto por dicha normativa⁶⁰. En este sentido, tanto la autoridad de aplicación de la citada Ley –Comisión Federal de Impuestos– como las comisiones Arbitral y Plenaria han resuelto reiteradamente que las municipalidades de provincias están obligadas por los regímenes a los que se han adherido sus respectivas provincias, en este caso, el régimen de coparticipación federal de tributos nacionales⁶¹.

Por lo tanto, sin perjuicio de los numerosos y generalizados excesos por parte de las jurisdicciones municipales –a los que nos encontramos bastante acostumbrados– respecto de la extralimitación de sus potestades en materia tributaria, jurídicamente podemos afirmar que, en buena medida, las mismas se encuentran actualmente bastante acotadas por el régimen jurídico vigente.

Dentro de este contexto normativo, cabe señalar que en el ámbito municipal de la República Argentina si bien no existe un desarrollo importante de los denominados tributos «verdes» o «ecológicos», aquellos que más se verifican en ese nivel son las tasas que se cobran para retribuir la prestación de servicios medioambientales (o ligados al medio ambiente, por la materia que regulan), tales como la recaudación y gestión de residuos (que habitualmente se encuentran incluidos en la conocida tasa

(59) Luego de la reforma constitucional de 1994, el art. 123° de dicho plexo estableció que «cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5°, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero». Respecto de su interpretación, se ha dicho lo siguiente: «el precepto recogido en la Carta Magna no ha alterado sustancialmente las potestades tributarias de los municipios provinciales; b) la autonomía de dichos entes locales, en ningún caso, puede equipararse a la que la misma Constitución, desde 1853, les reconoce a las provincias; c) los estados provinciales podrán seguir concluyendo acuerdos entre sí y con la Nación en su nombre y en representación de sus municipalidades, incluso en materia tributaria, y d) el Régimen de Coparticipación Federal, como el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siguen proyectando sus obligaciones sobre los municipios y su eficacia no se ha visto afectada un ápice por la reforma constitucional [...]» (Cfr. CASÁS, J. O.; «La Carta Magna y los tributos locales», nota al libro de Enrique BULIT GOÑI publicada en *El Derecho – Suplemento de Derecho Tributario de fecha 6/10/2009*, pp. 1 y ss.; en dicha nota, el primer autor resume la posición del segundo de ellos respecto de esta cuestión, coincidiendo abiertamente con la misma).

(60) La citada Ley 23.548 constituye una de las herramientas de armonización tributaria, atribuyendo y/o limitando la potestad tributaria de las provincias y sus municipios. En tal sentido, dice su artículo 9°: «[...] La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas. b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley; esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente. Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor –cualquiera fuere su característica o denominación– que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes [...]».

de alumbrado, barrido y limpieza)⁶², el tratamiento de efluentes⁶³, el saneamiento y distribución de agua potable⁶⁴ o el control de una actividad⁶⁵.

(61) Entre otras, Resoluciones 61/88, 142/97 de la Comisión Federal de Impuestos y Resoluciones 2/82 de la Comisión Arbitral, confirmada por la Comisión Plenaria el 11/11/82.

(62) También, existen otras que se relacionan con otro tipo de residuos, tales como que se cobra por la extensión de certificado de autorización ambiental para quienes se dedican a manipular, tratar, transportar y a la disposición final de los residuos patogénicos-biopatógenicos, que cobra la Municipalidad de Comodoro Rivadavia (aprobada por Ordenanza 7714/2002, parcialmente reglamentada por Ordenanza 7861/2003 y Resolución 1325/2003).

(63) P. e., la Tasa por Vertimiento de Residuos Sólidos y Semisólidos de Carácter Industrial en el predio municipal de Rafaela, Provincia de Santa Fe, creada por Ordenanza 3243.

(64) P. e., la Tasa de Obras Sanitarias de la Municipalidad de Colón, entre muchas otras.

(65) Cfr. GANDUR, S.; «La tributación medioambiental», en: *VVAA, Articulación de las competencias ambientales en la Nación y en las provincias del NOA*, Ed. Univ. Nac. De Tucumán, Tucumán, p. 321. En lo que respecta a «otras actividades», cabe referirse, a modo de ejemplo, a una ordenanza tributaria de la Municipalidad de Magdalena que estableció una tasa por las extracciones o explotaciones del suelo o subsuelo. La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires consideró que resultaba inconstitucional una modificación introducida por la ordenanza impositiva a dicha norma, pues dispuso montos diferenciados en atención a que dicho material saliera o no de los límites del partido, aplicando así una tasa diferencial que multiplicaría por diez la que normalmente se paga por esa actividad, con lo cual, a criterio del tribunal se configuraba una violación del principio de igualdad. Asimismo, se entendió que el tributo afectaba el derecho de propiedad y la libertad de trabajar y comerciar, habida cuenta que su monto no guardaba proporción con el costo del servicio y determinaba la absorción de una parte sustancial de las ganancias razonablemente previstas, resultando así confiscatorio en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente (SCBA, «Tapera Artech Sociedad en Comandita por Acciones v. Municipalidad de Magdalena s/ Inconstitucionalidad Ordenanza 1057/92 decreto 486/92», 5/07/96). Por otro lado, también resulta curioso que a determinadas tasas cuestionadas judicialmente se les ha pretendido atribuir una finalidad protectora del medio ambiente, tales como aquella destinada a la habilitación e inspección técnica de antenas con estructuras portantes para telefonía móvil establecida por la Ordenanza 3555/16381/03 de la Municipalidad de la Ciudad de Mendoza (vid. Sup. Corte Just. Mendoza, sala 2ª, autos «Telefónica Comunicaciones Personales S.A v. Municipalidad de la Ciudad de Mendoza s/ A.P.A.», 24/05/2009). La demandada adujo, en sus argumentos, que «[...] el permiso y habilitación correspondiente para la instalación de una antena involucra la evaluación de la documentación presentada, el lugar del emplazamiento y el respeto a la normativa municipal a efectos de asegurar la administración de los intereses y servicios que preserven el medio ambiente y el equilibrio ecológico, cuyo fin último es el bienestar general».

Aunque el uso de estas herramientas de protección del medio ambiente aún no se encuentra generalizado, en varios municipios se comienza a debatir sobre la creación de este tipo de tributos⁶⁶; paralelamente, en otros se cuestiona seriamente si lo que se recauda con motivo de los mismos realmente es destinado a las finalidades para las que fueron creados⁶⁷.

Desde ya podemos adelantar que tanto en España como en Argentina estimamos necesaria una reforma en el sistema tributario de las Haciendas Locales a fin de permitir a los municipios contar con más instrumentos tributarios en la protección del medio ambiente en general y en la lucha contra el cambio climático en particular. No obstante ello, creemos oportuno realizar aquí al menos un breve análisis de los actuales tributos de competencia municipal en el ámbito español, ya que en los mismos encontramos algunas—aunque escasas—medidas de corte ambiental que pueden servir de guía y referencia *de lege ferenda*, en sus aciertos y carencias, tanto para los municipios de Argentina como para los de otros países latinoamericanos.

■ Impuestos locales en el ámbito español y su relación con el medio ambiente

a) Impuesto Sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Conforme establece el artículo 60 de la LRHL, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles. El hecho imponible del mismo está constituido por la titularidad de los derechos sobre una concesión administrativa, sobre el mismo inmueble o los servicios públicos a que se hallen afectos, o los derechos reales de superficie o usufructo, o el derecho de propiedad, o los bienes rústicos y urba-

nos o de características especiales⁶⁸. Así dicho, el hecho imponible presenta como elemento objetivo el bien inmueble rústico, urbano o de características especiales⁶⁹, pero la norma no se encarga de definir expresamente en cada caso el bien gravado, ya que al margen de las menciones al concepto de suelo urbano o suelo rústico, la LRHL realiza una remisión completa a los preceptos reguladores del catastro inmobiliario.

En relación al elemento subjetivo del hecho imponible del impuesto, se consolida con la especial situación de titularidad del contribuyente con cada uno de los bienes mencionados. Vemos enton-

(66) P. e., en la Ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires, a fines del mes de septiembre los concejales han empezado a debatir la posibilidad de crear una contribución especial para financiar acciones en favor del medio ambiente que podrían pagar los contribuyentes de tasa de Servicios Urbanos (ex Alumbrado, Barrido y Limpieza) o solamente los comercios e industrias que generen gran cantidad de residuos secos. A su vez, en General Roca, provincia de Río Negro, actualmente analizan la creación de tasas municipales por estudio de impacto ambiental e inspección a todas las empresas que realicen tareas de exploración o explotación de hidrocarburos y derivados dentro del ejido municipal, tales como las existentes en Comodoro Rivadavia, Neuquén, Mendoza y algunos otros municipios donde la actividad petrolera tiene incidencia en la economía regional (cfr. «Impulsan tasa municipal a petroleras por impacto ambiental e inspección en Roca»; fuente: ADN, obtenido en «Argentina Municipal» [en línea], disponible en Web: http://www.argentinamunicipal.com.ar/despachos.asp?cod_Des=16770&id_seccion=62). Igualmente, en Río Tercero se persigue la creación de una «tasa ambiental» (cfr. «Insistirán en crear una 'tasa ambiental' en Río Tercero»; en «Argentina Municipal» [en línea], 3/10; disponible en Web: http://www.argentinamunicipal.com.ar/despachos.asp?cod_Des=18657&id_Secccion=62). Por su parte, y ya pasando a otra categoría de tributo, en la ciudad de Salta, en 2007 se intentó aprobar un «impuesto sobre la venta de envases plásticos», pero el mismo no prosperó (cfr. «Creación de impuesto sobre la venta de envases plásticos», Noticias Iruya.com [en línea], disponible en Web: <http://noticias.iruya.com/content/view/226/504/>).

(67) P. e., la Tasa de Protección Ambiental creada en el municipio de Escobar, provincia de Buenos Aires, que ascienda a un 10% del monto que se paga por servicios generales y cuyo producido debería ser destinado al «Programa de Salud y Educación Ambiental» (SEA), ha sido cuestionada por varios vecinos de una ONG, quienes se presentaron ante el municipio para indagar respecto de la falta de transparencia en la recaudación de ese gravamen y por no haber sido remitidos los mismos a la Dirección de Desarrollo Sustentable a los efectos de implementar el referido programa (vid. carta remitida por la ONG «Medio Ambiente y Defensa Animal» a la Secretaría de Hacienda de la Municipalidad, en «El Garinense» [en línea],

ces que del mismo texto de la LRHL es posible inferir que la configuración del hecho imponible requiere de la presencia del instituto jurídico de la propiedad o de la titularidad del bien sujeto a gravamen, y esto resulta relevante para nuestro estudio, ya que la titularidad es una circunstancia que intentan evitar gravar las comunidades autónomas (aun cuando se trate de tributos que recaigan sobre similares hechos o circunstancias) en algunos tributos ambientales de competencia autonómicas a fin de no producir el efecto de doble imposición que invalidaría la aplicación del tributo.

Específicamente en el ámbito de protección al medio ambiente, el IBI prevé una exención al pago del impuesto a la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del periodo impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud (art. 62.2.c LRHL).

(68) Tributario, 12 Ed., Tecnos, Madrid, 2001, pp. 668 y 669. La calificación de los bienes inmuebles en rústicos y urbanos tiene fundamental importancia y rebasa incluso al IBI, donde sufren tipos de gravámenes distintos, para proyectarse al sistema tributario local y al sistema tributario estatal, cuyos impuestos principales, como IRPF, IP y otros, adoptan la calificación otorgada al inmueble a efectos del IBI.

(69) Para GARCÍA NOVOA, C., «el elemento objetivo del hecho imponible en el IBI no es otro que los bienes inmuebles, circunstancia que es, al margen de su vinculación con una persona, la situación base indicativa de capacidad económica tipificada por la norma tributaria. Pero los bienes inmuebles, como bienes con contenido económico, no pueden entenderse jurídicamente si no es en relación al expediente de los derechos reales, considerados como verdadero elemento dogmático de la organización del Derecho de cosas. Por tanto, la lógica impone considerar como hecho imponible del IBI los derechos reales (aquellos que el legislador considere oportuno), que recaen o pueden recaer sobre los bienes inmuebles. La LRHL ha optado por los derechos reales de propiedad, usufructo, superficie y por las concesiones administrativas que puedan recaer sobre los inmuebles» («El impuesto sobre Bienes Inmuebles, Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones» en: VVAA, FERREIRO LAPATZA, J., dir., Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 591).



El reciclaje de residuos sólidos se ha convertido en pocos años en una práctica habitual en numerosas ciudades del mundo.

Como bien señalan Jesús Rodríguez Márquez y María Teresa Carrascal, la justificación de esta exención se encuentra en el deseo de favorecer las políticas de repoblación forestal⁷⁰.

Asimismo, la LRHL establece que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol, pero la aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal (cfr. art. 74.5 LRHL).

Otra medida ambiental se encuentra en el artículo 72 de la LRHL, al establecer un recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente.

Como vemos, basta un mero examen de los pocos beneficios fiscales relacio-

nados con la protección del medio ambiente establecidos en el IBI para que podamos colegir que en un ámbito de relación tan directa con los sectores difusos de residencias e instalaciones debería existir un mayor estímulo para las acciones dirigidas en aquel sentido. Recordemos que en estos casos la finalidad recaudatoria debe ceder obligadamente su paso a la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, y los municipios deben poder contar con los tributos como herramientas para ello. Se echan de menos aquí exenciones a inmuebles que contemplen un 100% de funcionamiento a base de energía sostenible (u otras medidas fuertes relacionadas con la protección del medio ambiente), o bonificaciones a inmuebles que contengan mecanismos o dispositivos de reducción del consumo de agua; reciclaje o reutilización de residuos; aprovechamiento parcial de energías renovables; utilización de materiales de construcción ecológicos o reciclados; reserva de superficie mínima destinada a plantas, etc.

En esta línea, siguiendo a Puig Ventosa, podemos decir que «dado que los edi-

ficios tienen un impacto ambiental variable, en aplicación del principio ‘quien contamina paga’, lo deseable sería convertir el impuesto actual en uno basado en la diferenciación tributaria en función de los consumos energéticos previsibles de cada inmueble (y potencialmente de otros impactos ambientales)⁷¹, recordando también, como puntualiza dicho autor, que «no hay edificio mas insostenible que un edificio vacío, pues contribuye al deterioro de los cascos históricos, la expansión de las ciudades por la periferia, la disminución de densidad local [...]», por lo que es altamente recomendable que los municipios hagan uso de lo dispuesto por el art. 72 de la LRHL⁷².

b) Impuesto sobre las Actividades Económicas (IAE)

Antes de abordar este impuesto, cabe señalar que tras la reforma de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre⁷³ (BOE de 28/12/02, nº 311), ha quedado ampliamente limitado el campo de acción del Impuesto sobre las Actividades Económicas (IAE) que, junto a lo demás gravámenes locales, está regulado en los artículos 78 a 91 de la mencionada LRHL.

En líneas generales, podemos decir que el IAE es un impuesto directo, real, ob-

(70) «El impuesto sobre bienes inmuebles», en: HERRERA MOLINA, P. Dir., *Tributos locales y autonómicos*, Thomson Aranzadi, Madrid, 2006, p. 171.

(71) «El uso de instrumentos económicos para potenciar las energías renovables y el ahorro energético desde el ámbito local», ponencia presentada a la Conferencia Europea sobre gestión energética en la administración local, Sesión de trabajo 26/03/03 [en línea]. Disponible en Web: <http://www.entconsulting.com/articulos/Ponencia%20energ%EDa.pdf>

(72) *Ídem*

(73) Resulta interesante señalar que, según la exposición de motivos de esta Ley (Sección II), tales modificaciones están «encaminadas básicamente a eximir del pago de dicho tributo a la mayor parte de los pequeños y medianos negocios, compatibilizando dicha medida con el objetivo de que el impuesto pase a tomar en consideración, para aquellos que continúen sujetos al pago del mismo, las concretas circunstancias económicas del obligado al pago».

jetivo y periódico que grava el ejercicio en territorio español de actividades empresariales, profesionales o artísticas⁷⁴.

Conforme señalamos antes con relación a los sujetos pasivos del IAE, debemos expresar que, si bien el artículo 83 de la LRHL establece que tendrán tal carácter tanto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible, el artículo 82 de la LRHL establece por su parte una serie de exenciones al impuesto que, tras las reformas de la Ley 51/2002, hacen que el tributo pase a exigirse efectivamente sólo a un reducido número de tales sujetos, ya que, entre otros, se consideran ahora exentos del impuesto a todas las personas físicas y a los sujetos pasivos del IS, a las sociedades civiles y a las entidades del artículo 35.4 de la LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, quedando entonces actualmente el impuesto –como comentamos con anterioridad– en los hechos muy limitado.

Respecto a la cuantificación de este tributo, la norma no sigue el mecanismo ordinario de una base imponible a la que se aplica un tipo de gravamen, sino que establece directamente una cuota tributaria fija para cada actividad, la cual será devengada por la mera realización de la actividad económica descrita en la norma⁷⁵. La fijación de estas cuotas, con el carácter de mínimas, se efectúa –conforme a las bases establecidas en el art. 85 de la LRHL– en la norma de las tarifas del impuesto. Y sobre dichas cuotas se aplicará, en todos los casos (cfr.: art. 86 LRHL), un coeficiente de ponderación que se determina en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo establecido en la ley. A su vez, las cuotas resultantes

pueden ser modificadas por los ayuntamientos aplicando una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo, claro está, a la categoría de la calle en que radique (cfr.: art. 87 LRHL)⁷⁶.

En lo relativo a la gestión del impuesto, el Estado se reserva la formación de la matrícula de contribuyentes (cfr.: art. 91 LRHL). Esto significa hacerse cargo de igual modo de la calificación de actividades y del señalamiento de cuotas, como también, en general, de la gestión censal del tributo, sin perjuicio de la posibilidad de efectuar una delegación en las corporaciones que lo soliciten. Para posibilitar dicha función, los sujetos pa-

sivos deberán presentar, antes de iniciar la misma, la declaración censal de alta en la actividad, así como las oportunas declaraciones censales de variación, modificación o baja por cambios físicos, económicos o jurídicos en la actividad (cfr.: art. 90.2 LRHL). Además de ello, la formación de la matrícula del impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general, la gestión censal del tributo también se llevará a cabo por la Administración tributaria del Estado (cfr. art. 91.1 LRHL). Una vez formalizada la matrícula, el Ayuntamiento respectivo es competente para realizar gestión tributaria del IAE, abarcando esta función la liquidación, la recaudación y el reconocimiento o denegación de exenciones, pero no la inspección, que se mantiene como competencia estatal salvo en caso de delegación (cfr. art. 91.2 y 3 LRHL)⁷⁷.

En lo que respecta al hecho imponible, el artículo 78 de la LRHL lo define como 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. De este modo, el aspecto objetivo del hecho imponible de este tributo está constituido por las actividades empresariales, profesionales y artísticas, y su aspecto subjetivo por el mero ejercicio de las mismas por parte de los sujetos pasivos.

Ahora bien, en el ámbito de protección al medio ambiente el IAE contempla al-

(74) Este gravamen, si bien desde un principio gozó de un alto grado de rechazo social, vino a sustituir y absorber en su seno a otras figuras impositivas hasta entonces vigentes en el ámbito municipal, como la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas, el Impuesto Municipal sobre la Publicidad, el Impuesto Municipal sobre Radicación y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, excepto en la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca (Cfr.: VV.AA., CAYON GALIARDO, A., Dir., Los impuestos en España, 3ª Ed, Aranzadi, Navarra, 1998, p. 721). En opinión de la doctrina tributaria (Vid; FERREIRO LAPATZA, J. J., «Los impuestos de las Corporaciones Locales», en: VV.AA., Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular. 18ª ed., Marcial Pons, 2002, p. 850; y MARTÍN QUERALT, J., 'et alteri', Curso de Derecho Financiero y Tributario, 12ª ed., Tecnos, Madrid, 2001, p. 670), este tributo presenta, aparte de un carácter recaudatorio, una naturaleza «censal», es decir, la función de servir de medio para obtener un control completo de quienes ejercen actividades económicas al configurar un censo de las mismas y de sus titulares que se proyecta sobre el conjunto de los sistemas tributarios, más concretamente sobre los tributos que gravan rendimientos o manifestaciones del ejercicio de actividades. Para otros, sin embargo, tal carácter censal no ocupa más que una faceta meramente secundaria y accesoria (existen además obligaciones específicas de carácter censal para empresarios o profesionales), ya que es el fin recaudatorio el que ha motivado la creación del impuesto (Cfr.: PAGES I GALTES, J., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en: VV.AA. dir. por FERREIRO LAPATZA, J. J., Tratado de Derecho financiero y tributario local, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, p. 760). Esto último quedaría demostrado con la Regla 15ª de la Instrucción del Anexo II («Tarifas del Impuesto»: actualmente reguladas en el Real Decreto Legislativo 1.175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y las Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas), que exige de presentar declaración alguna en relación al IAE a la generalidad de los sujetos pasivos que tengan asignada cuota cero en las tarifas del impuesto.

(75) No cabe entonces su medición, puesto que simplemente se da o no, pero no admite grados en su realización que precisen mensurarse (cfr.: MARTÍN QUERALT, J, et alteri, Curso de Derecho..., cit., p. 672).

(76) Cabe acotar que ha desaparecido el coeficiente por la razón de la población y el índice de situación y se han sustituido por un único coeficiente.

(77) Cfr.: MARTÍN QUERALT, J., 'et alteri', Curso de Derecho..., cit., p. 672.

gunas bonificaciones. Existe una bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que: a) tributen por cuota municipal y utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración (la misma ley establece, por un lado, que a estos efectos se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables, y por otro, que se entenderán como sistemas de cogeneración los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil); o b) realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal; y c) establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido (cfr. art. 88.2.b LRHL).

Ahora bien, teniendo en cuenta las limitaciones actuales en la aplicación del IAE y que éste se aplicará a las empresas e instituciones con un volumen de negocio o movimiento económico medio o grande, vemos oportunas las bonificaciones establecidas. Es cierto, sin embargo, que las mismas podrían ampliarse a distintos tipos de actividades relacionadas con la reducción de la contaminación u aprovechamiento de energías renovables; como así también establecer sanciones (como la elevación considerable de tipos) para aquellos que realizan actividades netamente contaminantes, a efectos de realizar una reconducción de la industria hacia un mo-

do de producción sostenible, logrando que el sector empresarial no se plantee la disyuntiva respecto a si le «sale más barato» pagar el impuesto que realizar la actividad de modo más sostenible.

c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (cfr. art. 92.1 LRHL), en tanto que se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto, también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

El hecho imponible del IVTM se conforma por la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por la vía pública cualesquiera que sea su clase y categoría⁷⁸, es decir, que el elemento objetivo del hecho imponible de este impuesto es el vehículo de tracción mecánica.

Como vimos, para la LRHL son aptos para la circulación los vehículos que hubieran sido matriculados en los registros públicos correspondientes mientras no se den de baja, así como los provistos de permisos temporales y matrículas turísticas. Sin embargo, no aclara a qué se refiere con el término de vehículos de tracción mecánica. Por ello, la doctrina tributaria ha entendido que dicho vacío legal debe ser cubierto con una interpretación del contexto general de la norma⁷⁹, siendo necesario entonces recurrir al art. 95 LRHL, que, al establecer el cuadro de las tarifas del impuesto, detalla las clases de vehículos a los que se aplica (turismos, autobuses, camiones, tracto-

res, remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica y otros vehículos –ciclomotores y motocicletas–), por lo que son éstos los que deben ser entendidos como vehículos de tracción mecánica.

Respecto al elemento subjetivo (es decir, aquello que vincula al sujeto pasivo con el elemento objetivo), se consolida con la especial situación de titularidad del contribuyente del vehículo de tracción mecánica, por lo que la configuración del hecho imponible requiere de la presencia del instituto jurídico de la propiedad o de la titularidad del bien sujeto a gravamen (remitimos en este aspecto a los comentarios realizados en el IBI).

En lo relativo a la tributación medioambiental, hay que señalar que estamos aquí ante uno de los sectores difusos más comprometidos en la producción de gases de efecto invernadero, el transporte, por lo que sería de esperar en este impuesto un fuerte impulso de medidas tributarias que incentivaran la utilización de medios de transporte más sostenible. En esta línea, entendemos absolutamente insuficiente lo establecido en el artículo 96.6 de la LRHL respecto a que las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, la bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente (art. 95.6. a LRHL), y de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente (art. 95.6.b LRHL). Bonificaciones que, como ha quedado claro, son potestativas para los municios

(78) Vid.: VV.AA., dir. por CAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en ...*, op. cit. pp.710 y 737.

(79) Vid.: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad del...*, op. cit. p. 215.

pios, pudiendo los mismos optar por no hacerlas efectivas.

Al igual que ocurre en el caso de los impuestos comentados anteriormente –y más en este tributo, dada la especial sensibilidad del sector para el medio ambiente–, creemos que la finalidad extrafiscal debe primar sobre la recaudatoria, estableciéndose una fuerte batería de exenciones⁸⁰, bonificaciones y tipos y alícuotas agravadas en lo relativo a contaminación ambiental que pudieran reconducir con un paso firme y decidido a la mutación del transporte urbano (tanto público como privado) hacia un desarrollo sostenible.

Compartimos con Puig Ventosa la propuesta de que la LRHL debería «incluir el *car sharing* entre las modalidades por las que se puede optar a bonificación por razones ambientales, pues es evidente la disminución de impactos ambientales que puede conllevar el uso compartido del automóvil»⁸¹.

d) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

El Impuesto Sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se encuentra regulado en los artículos 100 al 103 de la LRHL, y podemos individualizarlo como un impuesto indirecto, objetivo, real, de titularidad municipal, facultativo, instantáneo y gestionado⁸². Es un impuesto indirecto por expresa disposición de la ley, y aunque ello ha generado numerosas críticas por parte de la doctrina tributaria⁸³, debe ser ubicado en esta tipología, por lo menos hasta que una reforma legislativa indique lo contrario. Es objetivo, ya que responde a las circunstancias objetivas del hecho imponible sin tener en cuenta los aspectos subjetivos que afecten a la persona del sujeto pasivo; y es un impuesto real, puesto que no atiende a la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, sino sólo a una manifestación de ella, es decir, a la rea-



Las ciudades priorizan cada vez más el desarrollo y la utilización de los medios de transporte sostenible que no implican una agresión al medio ambiente.

lización de una construcción, instalación u obra. Es también un impuesto proporcional porque su tipo consiste en una alícuota fija que se aplica sobre toda la base imponible sin sufrir variación con su crecimiento o disminución.

El ICIO es un impuesto de titularidad municipal y de carácter facultativo para los municipios, ya que la LRHL así lo dispone en su artículo 59.2. Es además de carácter instantáneo, debido a que su devengo se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, y aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia (cfr.: art. 102.4 LRHL). Por último, es un impuesto cuya gestión se halla encomendada en su totalidad a la Hacienda Municipal (cfr.: art. 103 LRHL).

Respecto al hecho imponible del ICIO, el artículo 100.1 de la LRHL establece que está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para que se exija obtención de la correspondiente

licencia de obras o urbanística, se haya conseguido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

(80) «En este sentido, es interesante la iniciativa de Barcelona, que llega al mismo objetivo no por la vía de exención sino de subvención. En la ordenanza fiscal 2002 reguladora de este impuesto (art. 6), el Ayuntamiento prevé la subvención del 100% de la cuota una sola vez a los titulares de vehículos que hagan determinados cambios (en concreto, incorporar un catalizador para poder usar gasolina sin plomo o cambiar el aire acondicionado por uno sin CFC) o que tengan determinadas características (eléctricos, bimodales o que utilicen biogás, gas natural comprimido, metano, metanol, hidrógeno o derivados de aceites vegetales)» (PUIG VENTOSA, «El uso de instrumentos...», op. cit.

(81) *Ídem*.

(82) *Ibidem*, pp. 191 y 192.

(83) Pese a que la LRHL en el art. 100º.1 destaca expresamente la calificación de indirecto del ICIO, esta característica ha sido ampliamente criticada por la doctrina, que entiende que el mismo es directo y que su inclusión legal entre los indirectos se debe, ya sea a que a raíz de la aparición de la figura del sustituto se permite la traslación de la carga tributaria por parte de éste al sujeto pasivo contribuyente (cfr.: COBO OLVERA, T., «Naturaleza y hechos imponibles de los impuestos municipales», en: RHPAL, nº 63/1991, p. 540), o bien por el hecho de que en general el gravamen no sea trasladable (cfr.: POVEDA BLANCO, F., *Los impuestos municipales*, Tecnos, Madrid, 2000, p. 190).

Según lo expresa la ley, constituyen sujetos pasivos del ICIO, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla (cfr.: art. 100.1 LRHL); y en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, la norma establece un sustituto, ya que tendrán en ese caso la condición de sujetos pasivos del impuesto quienes simplemente soliciten las correspondientes licencias o realicen las obras⁸⁴(cfr.: art. 101.2 LRHL).

Una vez que hemos desagregado los distintos componentes del hecho imponible, observamos que el aspecto objetivo del mismo se encuentra conformado por las construcciones, instalaciones u obras para las cuales se exija la obtención de licencia de obras o urbanística, realizadas dentro del término municipal. El aspecto subjetivo, por su parte, si bien no se encuentra fijado en el art. 100.1 de la LRHL, puede ser deducido de la conexión de este precepto con lo establecido por el artículo 101 de la LRHL respecto al sujeto pasivo, por lo cual es posible determinar que tal aspecto está constituido por la realización de los supuestos del elemento objetivo por parte del dueño de los mismos, ya sea persona física, jurídica o entidad de la Ley 35.4 y de la Ley 58/2003, y en forma independiente a la posesión o no de la licencia requerida.

Con relación al primero de dichos aspectos cabe realizar dos apreciaciones. En primer lugar, ha sido muy criticada por la doctrina la alusión específica a la realización dentro del término municipal⁸⁵, en razón de que ya es suficiente el principio general establecido por el artículo 6 apartado a) de la LRHL, que señala que no se pueden someter a grava-

men en impuestos municipales bienes situados, actividades desarrolladas, ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad. Por otra parte, como resulta obvio, un Ayuntamiento no puede exigir licencia de obras o urbanística por obras realizadas o a realizarse en el ámbito de otro municipio, por lo que la expresión mencionada es simplemente redundante.

En segundo lugar, si bien en un principio se supedita el encuadre del hecho imponible a la circunstancia de que para la respectiva obra se exija realmente una licencia de obras o urbanística, se establece también que el hecho imponible se entenderá realizado aún en el caso de no poseer tal licencia. Con esto quedan claramente fuera del impuesto todas aquellas construcciones, instalaciones u obras para las que no se requiera la correspondiente licencia⁸⁶. Pero al respecto cabe recordar que lo que se grava en el ICIO no es la concesión de la licencia, ya que esto queda sujeto a la respectiva tasa municipal compatible con el ICIO, sino la actividad de la construcción, limitada a aquellas obras para las que el Ayuntamiento dispone de facultades de policía urbanística⁸⁷, por lo que si bien el municipio no tiene competencia para instrumentar alguna medida ambiental directamente en el impuesto, quedaría una puerta abierta para que pudiera hacerlo en la tasa respectiva. Pero sobre las tasas haremos alusión más adelante.

Volvamos antes al elemento subjetivo. Sobre él debemos decir que ya el mismo art. 101.1 *in fine* establece un concepto legal de «dueño de la construcción, instalación u obra», al fijar que tendrán tal consideración quienes soporten los gastos o el coste que comporte su realización. A tal efecto, resulta importante destacar que cuando no sea el dueño quien realice la obra, tendrá la consideración de sustituto quien solicite la licencia o realice aquéllas, sin perjuicio de repetir

lo pagado por parte del contribuyente. Como han comentado algunos autores⁸⁸, resulta necesaria la necesidad de concretar un sujeto más próximo a la Administración al que se le pueda exigir sin demora el pago del impuesto, sin perjuicio de su posterior repercusión.

Hecha esta somera aproximación al ICIO, podemos observar que dicho im-

(84) A efectos de una simplificación terminológica, de aquí en adelante haremos referencia únicamente a las obras, pero entendiéndose al efecto que estamos significando con ello la trilogía de construcciones, instalaciones y obras aludidas en la LRHL.

(85) Cfr.: COBO OLVERA, T., «Naturaleza y hecho imponible de los impuestos municipales», en RHPAL, nº 63/1991, p. 543.

(86) Las construcciones, instalaciones y obras que necesitan de licencia de obras o urbanística son las especificadas en la Ley del Suelo dictada por el Estado o por las respectivas comunidades autónomas en uso de sus competencias urbanísticas. Por lo tanto, no todas las obras realizadas dentro del municipio quedarán sujetas al ICIO; y esta distinción ha llevado a autores como POVEDA BLANCO, F. a afirmar que la Ley en este aspecto atenta contra los principios de generalidad y equidad tributaria (cfr.: Los impuestos..., op. cit., p. 193).

(87) Cfr.: POVEDA BLANCO, F., Los impuestos..., op. cit., p. 192. Corresponde aquí hacer un paréntesis a fin de establecer los alcances de la concesión de la licencia. En primer lugar, cabe concepcionar a la licencia. Así, en palabras de Tomás Ramón FERNÁNDEZ, podemos decir que «la licencia es una autorización simple, por operación, de carácter real y de naturaleza reglamentada. Se dice que es una autorización simple porque su objetivo único es controlar la actividad autorizada y definirla en sus concretos límites. Es una autorización por operación porque no crea ningún vínculo estable entre la Administración que la otorga y el sujeto que la recibe, agotándose todos sus efectos al realizarse la actividad a la que se refiere. Tiene carácter real porque su único punto de mira es el objeto sobre el que recae, abstracción hecha de las circunstancias personales del sujeto que la pide, de forma que un eventual cambio de las personas resulta del todo irrelevante» [...] «en tanto que una modificación en las condiciones del objeto se considera decisiva». «Su naturaleza reglada es, sin duda, su característica más llamativa. A la hora de decidir sobre su otorgamiento la Administración carece, en efecto, de toda libertad de acción, debiendo ceñirse estrictamente a la comprobación de la conformidad o disconformidad de la actividad proyectada por el solicitante con las disposiciones aplicables, a las que en todo momento debe ajustarse [...]». FERNÁNDEZ, T. R., Manual de Derecho urbanístico, 16ª ed. El consultor de los Ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 2001, pp. 206 y 207.

(88) Cfr.: POVEDA BLANCO, F., Los impuestos..., op. cit., p. 197. Para un examen del papel de las empresas constructoras como sujetos pasivos sustitutos del ICIO, vid.: SALAS SÁNCHEZ, T., Estudio jurídico del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 251 ss.

puesto comprende, como el IBI, un sector difuso de gran relevancia en la producción de gases de efecto invernadero, el ámbito residencial y de instalaciones. En este sentido, ya la LRHL ha querido estimular la adopción de medidas proteccionistas del medio ambiente, estableciendo para ello dos instrumentos. En primer lugar, una exención total del impuesto para la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales que, estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada al saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si son obras de inversión nueva como de conservación (cfr. art. 102.2 LRHL).

Y en segundo lugar, una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente (cfr. art. 103.2 b LRHL). Cabe aclarar que, como indica la ley, esta bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración (cfr. 103.2.a LRHL)⁸⁹.

e) Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es un tributo directo, re-

al y objetivo, destinado a gravar la renta generada al transmitente por el incremento del valor del bien de naturaleza urbana transmitido, producido desde su adquisición (cfr. art. 104.1 LRHL).

El hecho imponible del IIVTNU está constituido por el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, y que se ponga de manifiesto por la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o a raíz de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (cfr. art. 104 LRHL).

Conforme establece la LRHL (art. 106), es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente: 1) en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. 2) en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate; y 3) en los supuestos a que se refiere el párrafo b del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.

Lamentablemente, pese a que este impuesto se encuentra vinculado también al sector difuso residencial, no se observa en el mismo ningún tipo de instrumento o medida tributaria dirigida a estimular la instalación de energías limpias o conservación de espacios verdes, lo cual es de esperar que sea modificado en un futuro cercano. Nos remitimos aquí a lo expuesto de *lege ferenda* en el IBI y el ICIO.

f) Tasas varias

Conforme establece el artículo 20 de la LRHL, las entidades locales pueden establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local⁹⁰, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Para la LRHL tendrán particularmente la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por: 1. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local; 2. La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: a) que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los adminis-

(89) Sobre el tema, vid. GARCIA-CARACUAL, M^o, «Los beneficios fiscales como...», op. cit., p. 371

(90) Entendemos por tasa «[...] aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo». (FERREIRO LAPATZA, Juan J., *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., p. 208).



Los gobiernos locales han creado impuestos específicos para el sector de la construcción, un sector difuso de relevancia en la producción de gases de efecto invernadero.

trados: 1) cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias; y 2) cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; y b) que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Aclara la ley que se entenderá que la actividad administrativa o servicio afectado se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por éste en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

Ahora bien, la LRHL (cfr. art. 20) enumera una serie de supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local por las que se puede exigir el pago de una tasa. Varios de dichos supuestos se encuentran,

o podrían encontrarse, vinculados a la protección del medio ambiente, como son: a) la tasa por el vertido y desagüe de canalones y otras instalaciones análogas en terrenos de uso público local (art. 20.3.d LRHL); b) la tasa por depósito y aparatos de combustible en terrenos de uso público local (art. 20.3.r LRHL); c) la tasa por los servicios de sanidad preventiva, desinfectación, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública prestados a domicilio o por encargo (art. 20.4.m LRHL); d) la tasa por servicio de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares (art. 20.4.r LRHL); y e) la tasa de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares (art. 20.4.s LRHL).

Como no podría resultar de otra manera, dada la brecha abierta aquí en la

LRHL para el establecimiento de tributos ambientales, los municipios españoles han hecho recurrente uso de esta facultad, dando origen a un variado ramillete de tasas vinculadas al medio ambiente⁹¹, algunas veces con un velado fin recaudatorio que pervierte el objetivo de protección ambiental⁹². En este sentido, quisiéramos hacer mención aquí al peligro de desnaturalización del concepto de tasa que existe en el ámbito de protección del medio ambiente⁹³, ya que existe el riesgo de que los municipios pretendan hacer uso de las tasas ecológicas como una forma de obtención de recursos económicos.

Esta situación constituye un riesgo latente en las Haciendas Locales dada la escasa capacidad legislativa con que cuentan las mismas para establecer tributos y obtener recursos económicos de ellos, lo que produce en muchas ocasiones la desnaturalización del concepto de tasa al utilizarse la misma para encubrir verdaderos impuestos con fines recaudatorios⁹⁴. Ejemplo de ello lo tenemos en las tasas por servicios vinculados al medio ambiente en los casos en que lo cobrado en concepto de tributo,

(91) Sobre el tema, vid: GOMAR SÁNCHEZ, J. I. - HERRERA MOLINA, P., «Tasas y precios públicos», en: *Tributos locales y autonómicos*, op. cit., pp. 381 ss.

(92) Sobre nuestra opinión ampliada al respecto, vid. «Tasas y precios públicos como medidas de protección al medio ambiente. Especial referencia a los mecanismos de desarrollo limpio», en GARCÍA NOVOA, C. - HOYO JIMENEZ, C., coords., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2009, T. 1. pp. 823 a 848.

(93) Para un examen de nuestra postura sobre el tema, vid: «El 'nomen iuris' de los institutos tributarios, en especial en las tasas, y la necesidad de dar primacía a la verdad jurídica objetiva. Substantialismo vs. formalismo: sus implicancias prácticas desde el punto de vista institucional», en: *Bullit Goñi E., Dir., Tasas municipales*, Tomo I, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2008, pp. 97 a 127.

(94) Entendemos por tasa «[...] aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo». (FERREIRO LAPATZA, Juan J., *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. 24° ed. Corregida y puesta al día. *Derecho Financiero*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2004, p.208).

además de solventar el costo del servicio, opera como principal medio de financiación en la mejora del mismo.

Llegado el caso, es tarea de los tribunales poner coto a dichas desviadas pretensiones recaudatorias de las entidades locales, declarando a las mismas como contrarias a la Constitución Nacional, en algunos casos por no cumplirse el principio de equivalencia, ya que lo recaudado en la tasa no se dirigía a solventar el servicio que servía de hecho imposible de aquélla, y en otras por la no prestación efectiva de dicho principio. Lamentablemente, el Tribunal Constitucional ha evitado ahondar sobre los fines de protección del medio ambiente al declarar la inconstitucionalidad de diversos tributos ecológicos, prefiriendo hacerlo por la vía de impugnar la superposición de competencias que se establecía en los mismos (al respecto remitimos a los impuestos mencionados con anterioridad⁹⁵).

Está clara entonces la urgente necesidad del sistema tributario local de permitir, por un lado, la mayor obtención de recursos económicos tributarios a las entidades locales para poder solventar las distintas necesidades y no recurrir en exceso a las tasas como principal salida viable para la obtención de recursos económicos tributarios. Esto permitiría establecer en la misma legislación de base de los tributos locales una fuerte batería de bonificaciones y exenciones al pago de distintos tipos de tasas cuando la actividad se desarrolló con unas condiciones específicas de acciones positivas en el cuidado del medio ambiente. Por ejemplo, la reutilización de aguas residuales o pluviales para usos industrial o doméstico (vid. art. 20.3.b y 4.r LRHL); la prevalencia de sitios de aparcamiento particular a vehículos no contaminantes o solo a residentes, para obstaculizar el uso de los mismos en los centros urbanos (vid. art. 20.3.h y u LRHL)⁹⁶;



Los gobiernos locales están llamados a jugar un rol central en la implementación de medidas encaminadas a disminuir el cambio climático y sus efectos nocivos.

las facilidades en la instalación de cualquier tipo de construcción o instalación dirigida al aprovechamiento de la luz natural o disminución del uso de sistemas de calefacción y refrigeración (vid. art. 20.3.i; k; n; m; r; h; j; o; q; etc.); la inclusión de eslóganes, campañas o anuncios relacionados con la protección del medio ambiente en publicidad de entes y actividades (vid. art. 20.3.m; ñ; s; y 4. a; b; c; i; etc.); el estímulo fiscal a la recolección selectiva de residuos urbanos y reutilización y reciclaje de material de deshecho –por ejemplo, distribución de bolsas de reciclado por el Ayuntamiento y sanción tributaria por su no utilización– (vid. art. 20.4.r LRHL); las tasas sobre efluentes liberados (ruido y agua); o los beneficios varios por reducir la contaminación, entre otras muchas medidas que podrían adoptarse.

No podemos dejar de destacar como ejemplos dignos de seguir la *congestion charge*, tasa (aunque un sector de la doctrina lo califica como peaje) que se abona en Londres por el acceso al sector céntrico de la ciudad⁹⁷ (o su similar de la ciudad de Singapur); o la exitosa ta-

sa por recolección selectiva de residuos de la ciudad de Londrina (Brasil); o el bono verde de Villa El Salvador (Perú), que consiste en el otorgamiento de un bono de 20% de descuento en el pago de tributos municipales que se entrega

(95) Vid. notas 66 y ss.

(96) Al respecto afirma PUIG VENTOSA: «Una de las formas de dificultar el aparcamiento es encareciéndolo. Esto no solo tiene una lógica desde el punto de vista ambiental sino que aparcar un coche en la vía pública implica un uso privativo de un espacio público (y escaso). Este es uno de los supuestos por lo que un Ayuntamiento puede establecer tasas y pensamos que ambos aspectos justifican extender las tasas por aparcamiento. [...] La propuesta discriminaría a residentes y no residentes. Los residentes podrían acogerse a un pago mensual o anual de una tasa que diese derecho a aparcar en su área de residencia. Para los no residentes el modelo sería parecido a las zonas azules, estableciendo tarifas diferenciadas según zonas y horarios. En ambos casos, el pago podría dar derecho a un título nominal e intransferible válido para un número de viajes limitado en transporte público. De este modo, y en función de cómo se diseñase, los usuarios de este título podrían no percibir como un encarecimiento el aumento de las tarifas de aparcamiento» («El uso de instrumentos...», op. cit.).

(97) Los instrumentos económicos utilizados para lograr un menor uso del automóvil se denominan 'road pricing'. Al respecto, vid.: PUIG VENTOSA, I., «El uso de instrumentos...», op. cit., y UNIÓN INTERNACIONAL DE TRANSPORTE PÚBLICO, «La movilidad urbana y la tasa por congestión de tráfico», en Focus de junio de 2007, [en línea]. Disponible en Web: <http://www.uitp.org/mos/focus/Congestion-charging-es.pdf>.

al ciudadano cada vez que el recolector de residuos selectivo recoge los mismos; o la tasa que se paga en la ciudad de Bruselas (Bélgica) por la utilización de bolsas homologadas para la eliminación de residuos, por sólo citar algunos ejemplos paradigmáticos entre muchas otras.

g) Contribuciones especiales

Según establece el artículo 28 de la LRHL, constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como una consecuencia directa de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas.

Si bien no existen en la actualidad beneficios tributarios en la LRHL relacionados con esta especie tributaria, la doctrina se ha planteado la posibilidad de existencia de contribuciones especiales como medio de financiación ambiental o como instrumento de intervención en dicho ámbito, contemplando el caso de «beneficios negativos» que recaerían sobre los contribuyentes al evitarse la supresión de una obra o servicio cuya desaparición les aparejaría daños de carácter ambiental (contribuciones especiales negativas)⁹⁸.

Como señala Calvo Verjéz, «téngase presente no obstante, en el caso de estas contribuciones ecológicas, la peculiaridad de que la obra pública susceptible de ser realizada no supondría un beneficio para los contribuyentes. Así sucedería, por ejemplo, tratándose de una contribución especial exigida a aquellas compañías aéreas que utilizan un aeropuerto y destinada a financiar medidas de insonorización en las viviendas cercanas»⁹⁹.

Ante el silencio de la LRHL respecto a las contribuciones especiales de carác-

ter ecológico, creemos necesaria una reforma que dé cabida a las construcciones realizadas en el ámbito doctrinario, como también la contemplación de bonificaciones cuando el beneficio obtenido se destine a una inversión medioambiental o bien la parte respectiva de la obra o servicio sea destinada a la misma.

Conclusiones

A modo de conclusión de lo hasta aquí expresado, podemos afirmar que resulta más que claro que los ayuntamientos o municipalidades de las ciudades están llamados a jugar un papel fundamental en la implementación de las medidas dirigidas a disminuir el cambio climático y sus efectos nocivos, de conformidad con los objetivos de la Agenda 21 de las Naciones Unidas.

En la acción de las ciudades juega un papel importante la cuestión tributaria, principalmente por el efecto disuasorio y corrector de la conducta de los ciudadanos que pueden tener los tributos locales, pero también, no es posible negarlo, por la posibilidad por parte de las Haciendas Locales de obtener recursos en general para su empleo en la lucha contra el cambio climático.

Sin embargo, la posibilidad de que los tributos pueden servir como instrumento eficiente en la lucha contra el cambio climático en el ámbito local pasa por una necesaria reforma de las Haciendas Locales, para liberar a los municipios del estrecho corsé que representa el régimen jurídico vigente.

En concreto, creemos necesaria una mayor autonomía normativa que permita prever gravámenes o beneficios fiscales adicionales a fin de modificar la conducta de los ciudadanos respecto a aquellos sectores difusos que escapan a los instrumentos económicos basados en el mercado. Por supuesto, cabe se-

ñalar que en aquellos casos en que el éxito de la reforma fiscal local conlleve una merma de los ingresos para los municipios (por el establecimiento de beneficios tributarios por motivos ambientales), será necesario prever una compensación financiera por parte del Estado, atendiendo al ahorro que, para este último, supone la consecución de los objetivos estatales en la lucha contra el cambio climático.

A este respecto, notamos que tanto en las legislaciones de España como de Argentina existen regímenes jurídicos que limitan, en buena medida, la posibilidad de que los gobiernos municipales dicten medidas de carácter fiscal en el sentido propiciado. En concreto, y sin perjuicio de las facultades existentes y de la necesidad de articular los esfuerzos y competencias de tales jurisdicciones con la nación y las provincias, por las razones antes expresadas creemos que debería explorarse la posibilidad de otorgar una mayor autonomía normativa para las jurisdicciones locales en ambos países, para que éstos puedan prever gravámenes con mayor libertad, a fin de modificar la conducta de los ciudadanos respecto de aquellos sectores difusos que escapan a los instrumentos económicos basados en el mercado.

En Argentina, sin embargo, las modificaciones a las que aspiramos tendrían que venir de la mano de una readecuación del sistema de coparticipación federal, mediante la cual se produzca un verdadero fortalecimiento de las finanzas municipales que, además de los ló-

(98) Sobre el tema, vid: CALVO VERJÉZ, J., «Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental», en: VV.AA, *Tratado de Tributación Medioambiental*. V. I. op. cit., pp. 415 ss., y CHICO DE LA CÁMARA, P., «El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras públicas hidráulicas medioambientales», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 162, 1998, *passim*, entre otros.

(99) «Las contribuciones...», op. cit. p. 432.

gicos beneficios que acarrearía en materia de responsabilidad fiscal, coadyuvaría a que los municipios eviten recurrir a medidas cuestionables para poder financiarse, tales como el establecimiento de tributos que se superponen de manera excesiva con otros recaudados por otros niveles de gobierno.

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que con el marco jurídico vigente también existen diversos cursos de acción a seguir que podrían ser aplicados en el corto o medio plazo, puesto que el régimen actual permite el establecimiento de determinados tributos en materia medioambiental. En ese orden de ideas, para evitar la dispersión normativa y la superposición de competencias, entendemos que los referidos esfuerzos podrían ser coordinados por medio de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable –organismo que, como antes explicamos, ya ha dado el primer paso al crear el programa Municipio Sustentable– y del Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA), así como por medio de las asociaciones de municipios, tales como la FAM, aprovechándose la experiencia internacional en la materia, que, según vimos, es muy rica. Por otra parte, podría explorarse la posibilidad de sentar principios básicos en una norma de coordinación federal (ley convenio), en cuya elaboración debería darse participación tanto a la Comisión Federal de Impuestos como al COFEMA para la creación de instrumentos económicos de gestión ambiental que resulten eficientes y, a la vez, efectivos¹⁰⁰.

En otro orden de ideas, pretendemos que todos los fondos que se recauden con motivo de la creación de tributos «verdes» sean efectivamente utilizados en pos de un eficiente cuidado del medio ambiente, de acuerdo a lo que establezcan sus normas de creación¹⁰¹. Esto debería, sin lugar a dudas, ser conjuga-

do con un efectivo control por parte de la ciudadanía¹⁰². En otras palabras, aspiramos a que la lucha contra el cambio climático y el cuidado del medio ambiente no sean invocados en vano para lograr una mayor recaudación fiscal, pues de lo contrario tales nobles postulados se convertirían –tristemente– en una especie de «patente de corso» para que los municipios ávidos de recursos puedan proyectar nuevos gravámenes.

Por otro lado, también entendemos conveniente que se extienda en tales entes de gobierno una aplicación efectiva del aludido principio «el que contamina paga», pero –como ya señalamos– no como una autorización para contaminar ni como una burda herramienta para la recaudación, sino para lograr cumplir, de la mejor manera posible, con los altos propósitos contenidos tanto en la Constitución Nacional de Argentina como en las restantes normas que regulan el medio ambiente. A su vez, estimamos que resultaría deseable –más aún que lo anterior– la proliferación de incentivos de carácter fiscal y no fiscal para la inversión en tecnologías limpias por parte de los aludidos organismos de carácter local¹⁰³, tales como los que contemplan varias provincias, acoplándose de este modo a una tendencia global que se viene imponiendo en la materia.

Es indudable que lo descrito no resulta una cuestión sencilla debido al entramado de intereses económicos que hay en juego, y dada la dificultad en el diseño de asignación de presupuestos en los distintos estamentos nacionales, comunitarios y locales. Sin embargo, la gravedad de la cuestión del calentamiento global, como por supuesto la imperiosa necesidad nacional de cumplir con los compromisos internacionales asumidos, requiere un esfuerzo compartido por parte de todos los sectores de la sociedad, dejándose de lado los intereses económicos y sectoriales a favor de la protec-

ción del medio ambiente, puesto que si debido a intereses económicos dejamos de proteger nuestro planeta, quizás llegue un día en que no existan tales intereses económicos por proteger. ♦

(100) Como se ha dicho, «el uso de tales instrumentos debe ser eficiente, sin caer en el exceso de constituir una pesada carga sobre los contribuyentes (que en su mayoría son ajenos a la polución, sea por no provocarla o por no sufrirla al estar fuera del lugar afectado), ni tampoco en defecto de una recaudación que se escurra en gastos administrativos o en corrupción y no se destine al fin principal buscado» (cfr. GANDUR, Sergio; «La tributación...», op. cit., p. 308).

(101) Al respecto, nótese que en la propia página web de la SADS existe un documento titulado «Informe final. Incentivos económicos para fomentar la producción limpia en los municipios de Coronel Oviedo, Caaguazú y Villarrica» (del Paraguay), elaborado por la empresa alemana GTZ, donde se recomienda, para tales municipios, la utilización de una tasa para costear servicios de control, fiscalización y certificación ambiental. En dicho informe se sugiere que lo recaudado mediante la implementación de los servicios «(...) deberá destinarse en el mayor porcentaje posible (se sugiere entre el 60 y el 90%) a la Dirección de Gestión Ambiental, que será la encargada de implementar los programas» (vid. Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable [en línea]; disponible en Web: <http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/MERCOSUR/File/CyMA/Resumen%20I%20Es.pdf>). Tales tributos no coinciden con los principios aplicables a las tasas, tal como lo manifestáramos precedentemente.

(102) El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal establecido en Argentina por medio de la Ley 25.917 contiene normas sobre transparencia y publicidad de las cuentas públicas que perfectamente podrían resultar de aplicación a los municipios –depende, en cada caso, de las normas dictadas a su respecto en el nivel provincial–; no obstante, su acatamiento por parte de tales entes ha sido muy escaso (cfr. El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal en el Sector Municipal, Documento de Investigación N°2 del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal; en Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal [en línea]; disponible en Web: http://www2.mecon.gov.ar/cfrf/e-books/pdf/documentodeinvestigacion_num2.pdf).

(103) Para hacer frente a la merma en los ingresos de los municipios producto de las reformas que se propicien en este sentido, sería necesario prever una compensación financiera por parte de los Estados nacional y provinciales, atendiendo al ahorro que, para este último, supone la consecución de estos objetivos ambientales.

AGRADECIMIENTOS

Investigación realizada en el marco de la Beca Ignacio Hernando de Larramendi 2008 concedida al autor por **FUNDACIÓN MAPFRE**.

Agradecemos la inestimable colaboración del abogado especialista en Derecho Tributario **Diego Fraga** por los datos y comentarios aportados respecto a la República Argentina.