

A close-up photograph of a desk setup. On the left, a stack of three books with dark red covers and thick, aged pages. In the background, a blue pen with a gold nib and a pair of glasses with white frames are resting on a light-colored surface. The overall lighting is soft and warm, creating a studious atmosphere.

E
s
t
u
d
i
o

¿DEBERÍAN ESTABLECERSE IMPUESTOS AMBIENTALES DE CARÁCTER LOCAL SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES O SOBRE OTRAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS?¹

Pedro M. Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario UNED

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro de Estudios Ramón Areces de la UNED

I. PLANTEAMIENTO. II. ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS VIGENTES IMPUESTOS SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES. III. POSIBLE INTRODUCCIÓN DE TRIBUTOS LOCALES SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES. III.1. CREACIÓN POR EL ESTADO DE UN IMPUESTO LOCAL SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS. III.1.a. Diversas fórmulas jurídicas. III.1.b. La compleja experiencia del impuesto sobre depósito e incineración de residuos. III.1.c. Aplicación al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. III.2. CREACIÓN POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE UN RECARGO SOBRE SUS PROPIOS IMPUESTOS DE GRANDES ESTABLECIMIENTOS IV. REFORMA AMBIENTAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS IV.1. PERSPECTIVA GENERAL. IV.2. NECESIDAD DE SELECCIONAR EL IMPACTO AMBIENTAL GRAVADO. IV.2.a. Criterios generales de delimitación. IV.2.b. El modelo catalán de impuesto sobre actividades económicas emisoras de gases de efecto invernadero. IV.2.c. Prestaciones compensatorias cedidas a los municipios. IV.2.d. Referencia a la fiscalidad de los residuos y de las aguas. IV.2.e. Especial referencia a las actividades turísticas. IV.3. VALORACIÓN Y PROPUESTA. V. REFORMA ECOLÓGICA DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL SOBRE EL USO DE VEHÍCULOS DE MOTOR. VI. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN. Este trabajo analiza si deben establecerse impuestos ambientales de carácter local sobre grandes establecimientos comerciales o sobre otras actividades económicas. Concluimos que es preferible que el Estado respete los impuestos sobre grandes establecimientos ya creados por algunas comunidades autónomas, y que estas -en su caso- introduzcan recargos locales. Además, aunque constituye una propuesta sugerente, consideramos difícil la creación de un impuesto local único sobre impactos ambientales de las actividades económicas. Parece más sencillo reforzar el carácter ambiental de los tributos que ya gravan (o pueden gravar) los diversos efectos contaminantes.

1 Este trabajo se ha desarrollado en el seno del proyecto de investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación, La reforma ambiental de las Haciendas Locales (PID2019-109631GB-I00).

Fecha recepción: 9 de agosto de 2022 - Fecha aceptación: 13 de septiembre de 2022.

PALABRAS CLAVE: Tributos ambientales de carácter local, impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, impuesto sobre actividades económicas, peajes de congestión, impuesto sobre vehículos.

ABSTRACT: This paper analyzes whether local environmental taxes should be levied on large retail establishments or other economic activities. We conclude that it is preferable that the State respects the taxes on large establishments already imposed by some autonomous communities and that these -where appropriate- introduce local surcharges. In addition, it is challenging to implement a single local tax on the environmental impacts of economic activities. Therefore, it would be easier to reinforce the ecological character of more specific taxes or charges on pollution.

KEY WORDS: Environmental local taxes and charges, tax on large retail establishments, tax on economic activities, congestion charges, tax on motor vehicles.

I. PLANTEAMIENTO

Desde su creación en el año 2000² por la Comunidad Autónoma de Cataluña, los impuestos sobre grandes establecimientos o superficies comerciales³ se han extendido por otras comunidades. Actualmente se encuentran también vigentes en Asturias⁴, Aragón⁵ y Navarra⁶ y lo han estado en La Rioja⁷ y Canarias.⁸

El Tribunal Constitucional ha desestimado los numerosos recursos planteados

ante estas leyes autonómicas.⁹ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea también ha aceptado -con pequeños matices¹⁰- su compatibilidad con el Derecho europeo.¹¹

Dado que el impacto ambiental producido por las grandes superficies comerciales incide especialmente sobre el territorio en que se sitúan, puede parecer adecuado el establecimiento de tributos locales sobre este objeto imponible, en particular una vez que se han despejado las dudas sobre la compatibilidad de dichos impuestos con la Constitución¹² y con el Derecho euro-

-
- 2 Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, declarada constitucional por la STC 122/2012, de 5 de junio (ECLI:ES:TC:2012:122).
 - 3 En adelante utilizaremos como sinónimos los términos «grandes establecimientos» y «grandes superficies» comerciales.
 - 4 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, regulado actualmente por los arts. 19 y ss. del Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.
 - 5 Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta, regulado actualmente, por los arts. 15 y ss. del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.
 - 6 Ley Foral 39/2013, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales.
 - 7 Impuesto sobre Grandes establecimientos Comerciales, creado por la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (arts. 35 y ss.) y suprimido con efectos de 1 de enero de 2016.
 - 8 Impuesto sobre el Impacto Medioambiental Causado por los Grandes Establecimientos Comerciales, creado por los arts. 39 y ss. de la Ley 4/2012, de 25 de junio. El impuesto se derogó por la Ley 11/2015, de 29 de diciembre.
 - 9 STC 122/2012, ECLI:ES:TC:2012:122 (Cataluña); STC 197/2012, ECLI:ES:TC:2012:197 (Asturias); STC 208/2012, ECLI:ES:TC:2012:208 (Navarra); STC 96/2013, ECLI:ES:TC:2013:96 (Aragón); STC 200/2013, ECLI:ES:TC:2013:200 (también sobre el impuesto aragonés); y STC 53/2014, ECLI:ES:TC: 2014:53 (Asturias).
 - 10 Según la STJUE de 26 de abril de 2018, C-233/16, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) y Generalitat de Catalunya (ECLI:EU:C:2018:280) constituía ayuda de Estado la exoneración de «los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500 m.2» (párrafo segundo del fallo).
 - 11 STJUE de 26 abril de 2018, C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Cataluña); STJUE de 26 abril de 2018, C-234/16 y C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Asturias); STJUE de 26 de abril de 2018, C-236/16 y 237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Aragón). Cfr. A. del Blanco García y P.M. Herrera Molina, «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el derecho europeo», en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 3, 2018, págs. 7 y ss.
 - 12 Entre otros autores, plantearon dichas dudas M. Pérez de Ayala («La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Impuestos*, núm. 17, 2001, págs. 1486 y ss.) y R. Falcón y Tella, «La inconstitucionalidad declarada el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro», en *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2001, págs. 5 y ss. Trabajos más recientes se muestran insatisfechos sobre el modo en que el Tribunal Constitucional ha resuelto la compatibilidad entre el principio de

peo.¹³

Puesto que ya existen diversos impuestos autonómicos sobre grandes superficies, la creación por el Estado de uno nuevo de carácter municipal supondría la supresión de los autonómicos mediante la correspondiente compensación (art. 6.2 LOFCA). Otra posibilidad estaría en respetar los impuestos autonómicos preexistentes, exigiendo para ello algún grado de armonización.

Un mecanismo aún más sencillo para dotar a algunos municipios de competencias tributarias en la materia estaría en la regulación por las comunidades autónomas que ya disponen de estos impuestos de *recargos locales (potestativos) de carácter municipal*. Como veremos, esta fórmula ya ha sido utilizada por la Comunidad Autónoma de Cataluña en su impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos, respecto del municipio de Barcelona, y ha sido respaldada por el Tribunal Constitucional (STC 125/2021, de 3 de junio).¹⁴

En teoría, esta solución (recargos locales

sobre los impuestos autonómicos) podría combinarse con la creación por el Estado de un impuesto local sobre grandes superficies, siempre que se respetaran los impuestos autonómicos ya existentes (los de Cataluña, Asturias, Aragón y Navarra). Además, debe tenerse en cuenta que, en el caso de Navarra, es a dicha comunidad foral -y no al Estado- a quien corresponde la regulación de su hacienda local.

Ahora bien, también debemos plantearnos si es razonable limitar el tributo al impacto ambiental de los grandes establecimientos comerciales o si es preferible extenderlo también a otras actividades económicas que incidan sobre el entorno local.

En este sentido, podría plantearse como alternativa la posibilidad de transformar el vigente Impuesto sobre Actividades Económicas en un tributo sobre el impacto contaminante de dichas actividades. Así, además, se eliminarían las dudas de inconstitucionalidad del IAE que han surgido como consecuencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre¹⁵ sobre la plusvalía municipal.¹⁶ De todos modos, aunque esta pro-

capacidad económica y los fines extrafiscales (Cfr. S. Moreno González, «La adecuación al Derecho de la UE de los impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales», en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 9, 2018, epígrafe IV in fine; A. Menéndez Moreno, *Tres eran tres, y las tres ¿eran buenas?*, en *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2018, pág. 4.º

13 No obstante, conviene tener en cuenta las acertadas consideraciones de P. Chico de la Cámara sobre la «pasividad de los tribunales españoles» a la hora de valorar la compatibilidad de la normativa española con el Derecho de la Unión a la luz de los criterios formulados por el Tribunal de Justicia (Chico de la Cámara, P., «State aids and asymmetrical tax measures in regional taxes on large retail establishments», en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 3, 2021, pág. 1051.

14 ECLI:ES:TC:2021:125.

15 ECLI:ES:TC:2021:182.

16 J. Ramos Prieto formula la siguiente pregunta: «¿podemos seguir dando por bueno un sistema de determinación de las cuotas del IAE que conduce a que en situaciones de crisis se exija el impuesto a empresas inmersas en pérdidas o con

puesta resulte atractiva, también deben considerarse sus dificultades prácticas; en particular la selección de impactos contaminantes de carácter local que no se encuentre ya gravados por otros tributos específicos.

Por último, a la luz de la evolución normativa del impuesto sobre grandes establecimientos en Cataluña, conviene explorar la conveniencia de su coordinación con otros tributos que podrían recaer sobre el uso de los vehículos privados, como los llamados *peajes de congestión* y las propuestas del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022 sobre un nuevo tributo que tenga en cuenta tanto las características ambientales de los automóviles como su desplazamiento real, atendiendo al momento y lugar en que se realice.

Estudiaremos, a continuación, el carácter ambiental de los vigentes impuestos autonómicos sobre grandes superficies, para desarrollar después las diversas propuestas de reforma en el ámbito local. Terminaremos con unas conclusiones generales.

II. ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS VIGENTES IMPUESTOS SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

Hemos de advertir que la finalidad de este trabajo no es -al menos en primer término- proponer nuevos ingresos para las Haciendas Locales, sino explorar el mejor modo de dotarlas de instrumentos tributarios adecuados para la protección del medio ambiente.

Por tanto, aunque los impuestos existentes hayan superado los reproches de inconstitucionalidad y de incompatibilidad con el Derecho Europeo, hemos de preguntarnos si constituyen auténticos impuestos ambientales que resulten útiles para la protección del entorno natural.

Desde luego, las exposiciones de motivos de sus diversas normas se refieren -en mayor o menor medida- a su carácter ambiental, aunque este elemento no puede ser decisivo, pues lo relevante será la estructura del impuesto, en particular sus elementos de cuantificación.¹⁷

De todos modos, resulta interesante examinar el preámbulo de la Ley catalana

nimios beneficios, salvo que el Ayuntamiento haya aprobado la bonificación por rendimiento neto negativo o de escasa cuantía para evitarlo? En nuestra opinión, la respuesta es que no, teniendo en cuenta que multitud de municipios no contemplan ese beneficio fiscal en sus vigentes ordenanzas. Conforme a las normas en vigor el IAE resulta exigible, sobre la base de unos rendimientos presuntos calculados en aplicación de unas Tarifas apenas revisadas desde su aprobación en 1991, a empresas afectadas por una situación de crisis, ya sea por razones endógenas (agotamiento del modelo de negocio, pérdida de peso en el mercado en favor de empresas competidoras) o exógenas (encarecimiento de materias primas, inestabilidad política, etc.) o por una combinación de ambas. Y ello casa mal con el mandato de modulación de la carga tributaria según la intensidad de la capacidad económica puesta de manifiesto por cada obligado tributario que preconiza la STC 182/2021.» («Tiempos convulsos para la imposición municipal. Y después de la plusvalía, ¿le tocará al IAE?», en Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro de la AEDAF, Madrid, 2022, pág. 10. Coincidimos plenamente con este autor

17 V. Ruiz Almendral y J. Zornoza Pérez, «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional», en Nueva Fiscalidad, núm. 10, 2004, pág. 77.

16/2000, de 29 de diciembre, la primera que introduce este impuesto como fruto de una propuesta en la que intervinieron destacados profesores universitarios.

El mencionado preámbulo destaca, en primer lugar, la finalidad de proteger el pequeño comercio frente a las grandes superficies comerciales. Además, indica que el *comercio de proximidad* “singulariza el modelo de ciudad propio de los países mediterráneos” y “cumple una función no solo económica, sino también social y urbanística”.

En segundo lugar, el preámbulo menciona que “la implantación de explotaciones comerciales de gran superficie, en la mayoría de los casos periféricas a los centros urbanos, produce un impacto” ambiental manifestado en tres aspectos:

La construcción de nuevas áreas urbanizadas en las cercanías de los centros comerciales.

El “incremento del número total de desplazamientos” especialmente en vehículos privados, que conduce a “la saturación periódica de la circulación rodada en las zonas afectadas y el consiguiente aumento de los índices de polución atmosférica.”

Por último, se hace referencia a “la construcción de accesos y viales, y la intensificación de las tareas de mantenimiento de la red viaria a causa de su sobreutilización, actuaciones que deben llevar a cabo las administraciones públicas competentes.”

En realidad, de estos tres factores, el primero (construcción de nuevas áreas urbanizadas) es, más bien, una cuestión de adecuada planificación urbanística. El tercero (construcción y mantenimiento de accesos y viales) se refiere a la financiación de obras y servicios públicos (que quizá deberían sufragarse mediante contribuciones especiales y otras prestaciones públicas).

Por tanto -si la exposición de motivos reflejara la realidad de la ley- el único elemento exclusivamente ambiental estaría en los *efectos negativos derivados de un mayor uso de vehículos privados*.

Además, el preámbulo fundamenta el impuesto en “una singular capacidad económica, directamente vinculada a la circunstancia de la utilización de grandes superficies: no solo porque la ocupación de grandes extensiones es en ella misma denotativa de capacidad económica”. Tal idea se plasma también en el art. 2 de la Ley 16/2000, relativo al *objeto del impuesto*: “Este impuesto grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen”. El mismo texto se mantiene en el art. 6 de la vigente Ley 5/2017, de 28 de marzo.¹⁸

18 A juicio de J.E. Varona Alabern, conforme el establecimiento comercial posea mayor superficie, generará una mayor deuda tributaria, «y es razonable pensar que también obtendrá más ganancias, ya que, al existir más espacio para la venta

Pues bien, por un lado -aunque este uso se encuentre muy extendido- nos parece inconveniente que el articulado de una ley incluya preceptos carentes de toda eficacia jurídica, más propios de la exposición de motivos.

Por otra parte, la norma parece equiparar la *capacidad económica* con la necesaria *compensación* de ciertos gastos públicos. A nuestro juicio, dicha compensación es, más bien, una consecuencia del principio de equivalencia propio de las *prestaciones tributarias sinálgmáticas* (tasas y contribuciones especiales). Por último, se cita la finalidad extrafiscal, que intenta disuadir ciertas conductas haciendo recaer sobre su actor el coste de las externalidades negativas (como sucede en los auténticos impuestos ambientales).¹⁹

Debe reconocerse que esta misma confusión se manifiesta en la STC 289/2000, de 30 de noviembre²⁰, según la cual, “la aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve... [es una] ...modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 C.E.” (FJ 5º, párrafo 6º). No obstante, el Tribunal ha rectificado

su postura en su jurisprudencia más reciente, que sí distingue con claridad entre el principio de capacidad económica y los fines extrafiscales (STC 87/2019, de 20 de junio relativa al impuesto catalán sobre emisiones de vehículos²¹ y STC 125/2021, de 3 de junio sobre el impuesto catalán de estancias en establecimientos turísticos).²²

De todos modos, si atendemos a los elementos de cuantificación del impuesto catalán en su redacción originaria, podemos comprobar que la base imponible estaba constituida por “la superficie total del gran establecimiento comercial individual, expresada en metros cuadrados”. Esta quedaba constituida por la superficie de venta real (disminuida en 2.499 metros cuadrados en concepto de mínimo exento), más la superficie destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción (reducida en la misma proporción que la superficie de venta) más la superficie *estimada* de aparcamiento (la estimación se realizaba aplicando a la superficie de venta reducida ciertos coeficientes variables en función del tipo de establecimiento y la superficie real).

de productos, con mayor probabilidad se incrementarán las ventas y, con ellas, el beneficio. Luego carga fiscal y principio de capacidad económica no se comportan de modo antinómico sino de forma directamente proporcional; de ahí que este impuesto se encuadre dentro de la extrafiscalidad regular. Cuestión distinta es que los elementos cuantificadores de este tributo no midan con precisión la riqueza por él gravada, resultando parcialmente lesionado aquel principio» (Extrafiscalidad y dogmática tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 102). A nuestro entender la mayor superficie del establecimiento no implica de modo necesario mayores beneficios, pues podría suponer también mayores gastos y mayores pérdidas. Sí coincidimos plenamente con el autor en que «los elementos de cuantificación [del impuesto sobre grandes superficies] no miden con precisión la riqueza gravada».

19 Aunque el efecto desincentivador de un excesivo tráfico de vehículos privados solo se produciría en la medida en que el gran establecimiento lo repercutiera sobre los usuarios (incrementando, por ejemplo, el coste de las plazas de aparcamiento).

20 ECLI:ES:TC:2000:289.

21 ECLI:ES:TC:2019:87.

22 ECLI:ES:TC:2021:125.

Sobre la base imponible se aplicaban dos reducciones: una cuando “la superficie del terreno ocupada por la proyección horizontal del establecimiento” fuera inferior a 10.000 m² y otra del 60 por 100 “en el caso de sujetos pasivos dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y los centros de bricolaje”.

El tipo de gravamen estaba constituido por una cantidad fija por cada metro cuadrado de base liquidable.

Por último, se aplicaba una bonificación sobre la cuota del 40 por 100 para los grandes establecimientos individuales a los que pudiera accederse, al menos, por dos o tres medios de transporte público (según los casos) además del vehículo privado.

Vemos, por tanto, que los elementos de cuantificación se centraban en la superficie total del establecimiento, salvo la bonificación que sí atendía al posible acceso alternativo sin necesidad de utilizar vehículos privados (aunque el uso de transporte público tiene notables desventajas en el caso de que las compras representen un volumen o peso relevante).²³

Por consiguiente, aunque haya superado el control de constitucionalidad y -con los pequeños matices antes señalados- la revisión realizada por el Tribunal de Justicia, parece posible afirmar que el diseño originario del impuesto apenas permitía desincentivar conductas contaminantes. De todos modos, debe reconocerse el carácter innovador del tributo y el esfuerzo aplicado a su diseño en un momento en que se carecía de otras experiencias.

Los otros impuestos autonómicos, inspirados en el catalán, han seguido de cerca su estructura, con pequeñas modificaciones:

El impuesto aragonés incorpora el término “ambiental” a su denominación (“impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta”), la base imponible es también “la superficie total”, si bien se prevé como regla general la extensión real de la superficie de aparcamiento. No existen reducciones de la base liquidable. Los tipos de gravamen son progresivos atendiendo a la superficie y se aplican unos coeficientes que incrementan la cuota cuando el establecimiento no esté situado en suelo urbano. Además, se prevé una deducción por inversiones destinadas a la protección del medio

23 A juicio de V. Ruiz Almendral y J. Zornoza Pérez, el «IGEC persigue distintas finalidades que pueden resumirse en gravar la mera existencia de grandes establecimientos, como fenómeno que acarrea una serie de externalidades cuyos costes se internalizan por los sujetos pasivos mediante el impuesto que no pretende así ni la eliminación de la conducta sometida a gravamen ni su modificación. Esta finalidad queda reflejada en los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, donde la superficie de los locales tiene una importancia esencial. También las diversas técnicas desgravatorias empleadas son en principio coherentes con la citada finalidad. Así por ejemplo la exención prevista en el artículo 5 LIGEC para determinados establecimientos debido a que los productos que comercializan precisan de una mayor superficie -por lo que normalmente estarán situados en grandes establecimientos- y que no suelen afectar al consumo de masas, parece también coherente con la finalidad de gravar aquellos establecimientos donde haya un tráfico continuado de consumidores, que son los que causarán una sobreutilización de las vías públicas y una mayor contaminación atmosférica en caso de que accedan en automóvil privado al centro» («El impuesto sobre grandes establecimientos comercia- les... », op. cit. págs. 77-78).

ambiente que es común a todos los impuestos que la ley aragonesa califica de ambientales.

El impuesto asturiano presenta como peculiaridad el que la base imponible está constituida tan solo por “la superficie destinada a aparcamiento de que dispone el gran establecimiento comercial, considerándose en todo caso como superficie mínima de aparcamiento el equivalente al cincuenta por ciento de la superficie útil de exposición y venta al público”.

Sobre dicha magnitud se aplica un coeficiente reductor cuando el área destinada aparcamiento supere el 50 por 100 de la superficie útil de exposición y venta. También se prevé una minoración en concepto de mínimo exento.

Además, se aplican determinados incrementos cuando el establecimiento se encuentre en la cercanía de un núcleo de población significativo o cuando la superficie total supere los 10.001 metros cuadrados.

Sobre la base imponible corregida por los citados coeficientes se aplican unas reducciones atendiendo a la superficie de terreno ocupada por las edificaciones. Por último, se aplica una reducción adicional del 20 por 100 a los establecimientos situados en un núcleo de población de más de 80.000 habitantes. El tipo de gravamen es de 17 euros por metro cuadrado.

La ley prevé dos bonificaciones: una similar a la catalana “para los grandes establecimientos comerciales no situados en núcleos urbanos a los que se acceda con, al menos,

dos medios de transporte público de distinta naturaleza además del vehículo privado” y otra, más semejante a la aragonesa, cuando se lleven a cabo proyectos de protección medioambiental.

Por lo que se refiere al impuesto navarro, se introdujo mediante la Ley Foral 39/2013, se suprimió en 2015 y volvió a implantarse, con algunas modificaciones, por la Ley Foral 30/2018. No encontramos en él elementos que refuercen la finalidad ambiental.

Volviendo ahora al impuesto catalán: ante las dudas planteadas sobre su compatibilidad con el Derecho Europeo, la Ley 5/2017, de 28 de marzo introdujo modificaciones relevantes.

El hecho imponible, que antes se definía como “la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede originar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña» (art. 4.1) se reformula ahora como “el impacto medioambiental derivado de la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales” (art. 7.1).

La base imponible, constituida antes por la superficie del establecimiento, pasa a ser ahora el “número de vehículos que, durante el período impositivo, acceden al aparcamiento del que dispone el establecimiento comercial, de acuerdo con las lecturas de los sistemas de medición de los accesos al aparcamiento”. A este número se aplica un *coeficiente corrector* que lo incrementa cuando el porcentaje de plazas de aparcamiento disponibles esté por debajo de las previstas reglamentariamente. Además, se establece un sis-

tema de estimación objetiva en el caso de que no exista un instrumento de conteo de vehículos o el establecimiento no disponga de aparcamiento.

En definitiva, estamos ante un modelo que sí determina la cuantificación del tributo atendiendo al único elemento estrictamente ambiental que estaba presente en el planteamiento original del impuesto (tanto en su preámbulo como en los preceptos relativos a la superficie estimada de estacionamiento y a las bonificaciones por posibilidades de acceso mediante medios de transporte público).²⁴

Es cierto, que en los impuestos establecidos por otras comunidades encontramos elementos adicionales relacionados con el entorno natural, pero estos consisten, principalmente, en deducciones por inversiones ambientales, que resultan ajenas a los criterios generales de cuantificación de dichos tributos.

Por consiguiente, si se desea dotar de este impuesto a las entidades locales *como un auténtico instrumento de política ambiental* y no como un mero mecanismo recaudatorio, parece razonable utilizar el nuevo modelo catalán.

III. POSIBLE INTRODUCCIÓN DE TRIBUTOS LOCALES SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

III.1. CREACIÓN POR EL ESTADO DE UN IMPUESTO LOCAL SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS

III.1.a. Diversas fórmulas jurídicas

Examinemos ahora la posibilidad de que el Estado atribuya el impuesto sobre grandes establecimientos a los municipios mediante su introducción en la Ley de Haciendas Locales.

Esta fórmula no plantearía problemas desde la perspectiva de la distribución del poder tributario si se limitara al ámbito territorial de aquellas comunidades que no disponen ya del citado tributo.

Una aproximación más agresiva estaría en utilizar el art. 6.2 LOFCA: «cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las comunidades autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».

En este caso, desaparecerían los impuestos autonómicos sobre grandes superficies de Aragón, Asturias y Cataluña (analizaremos por separado el caso de Navarra). A cambio, el Estado debería establecer medidas de compensación.

En cuanto a Navarra, el Tribunal

²⁴ De todos modos, pensamos que el impuesto solo tendrá un auténtico efecto desincentivador de un tráfico excesivo en la medida en que la gran superficie lo repercute sobre los usuarios de sus plazas de estacionamiento.

Constitucional ha interpretado que las limitaciones impuestas por el art. 6 LOFCA son aplicables a sus impuestos no convenidos en general y, en particular, al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5^o²⁵, doctrina reiterada por la STC 110/2014, de junio, FJ 1^o²⁶).²⁷ Por tanto, de acuerdo con esta jurisprudencia, el Estado podría crear un impuesto de grandes superficies que sustituyera al tributo navarro, mediante la correspondiente compensación. Ahora bien, como hemos visto, el objetivo de la reforma que analizamos estaría en crear un nuevo impuesto local, y la competencia para regular las Haciendas Locales en el ámbito navarro, no corresponde al Estado, sino a la Comunidad Foral.

Así lo afirman expresamente la exposición de motivos y el art. 4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. Esta aserción tiene su fundamento en los arts. 48 y 49 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, así como en

el art. 46 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Por tanto, pensamos que el Estado no dispone de competencia para sustituir el vigente impuesto de la Comunidad foral navarra por otro que se integre en las haciendas locales de dicho territorio.

III.1.b. La compleja experiencia del impuesto sobre depósito e incineración de residuos

La sustitución de impuestos ambientales de carácter autonómico por un impuesto estatal ha sido propuesta -con matices- como mecanismo de armonización en sentido amplio por las diversas comisiones de expertos que han analizado el sistema tributario español y los subsistemas autonómico y local²⁸.

Es más, esta ha sido la fórmula incorporada al Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados de 2021.²⁹ En concreto, se

25 ECLI:ES:TC:2012:208.

26 ECLI:ES:TC:2014:110.

27 No obstante, téngase en cuenta la certera crítica de I. Barberena Belzunce a dichas sentencias en cuanto desconocen la «imagen de la foralidad» propia de Navarra (I. Barberena Belzunce, “¿Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014”, en ECJ Leading Cases, post num. 629 de 5-11-2014).

28 Cfr. Comisión de Expertos, Informe para la Reforma del Sistema Tributario Español, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2014 (propuestas núm. 100, respecto de los cánones del agua y 101 en cuanto a los impuestos de residuos); Comisión de Expertos, Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2017 (en este informe se propone la aprobación de una «ley marco», págs. 59 y ss.); Comité de Personas Expertas, Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022 (dicho trabajo propone la aproximación de las normativas sobre fiscalidad de gases emitidos por grandes instalaciones industriales, pág. 299).

29 Cfr. el valioso análisis de J. F. Sedeño López sobre el citado proyecto. A su juicio “la aprobación de un impuesto sobre el depósito e incineración de residuos a nivel estatal que armonice la actual dispersión normativa existente en la materia es totalmente necesaria para dar cumplimiento a los objetivos en materia de residuos y avanzar así hacia una economía circular” (J.F. Sedeño López, *Fiscalidad de la Economía Circular. Situación actual y propuestas de reforma*, Tirant lo

proponía crear un impuesto estatal de depósito e incineración de residuos, cedido a las comunidades autónomas, con competencias normativas (como el incremento de los tipos de gravamen) y de gestión. La recaudación autonómica del correspondiente impuesto cedido formaría parte de las medidas de compensación por la supresión de los impuestos autonómicos preexistentes.

El proyecto contemplaba un ingenioso mecanismo, consistente en la transferencia automática de la recaudación y la posibilidad de que las comunidades autónomas pudieran asumir la gestión con carácter previo a los acuerdos institucionales y reformas legislativas necesarias para que el impuesto adquiriera la verdadera condición de «cedido» (Disposición Transitoria 8ª).

Se trata de una fórmula que podría utilizarse también para armonizar (en sentido amplio) otros tributos autonómicos en materia ambiental (sobre aguas, emisiones atmosféricas, etc.).

Aunque la propuesta se ha incorporado a la versión final de la ley, durante la tramitación parlamentaria en el Senado, se introdujo una nueva disposición adicional vigésimo-primera:

«Las comunidades autónomas que a la entrada en vigor de esta ley tengan estableci-

do un impuesto propio sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, podrán mantener la gestión, liquidación, recaudación e inspección en tanto se establecen los acuerdos necesarios. Se entenderá que las comunidades autónomas tienen establecido un impuesto propio, siempre y cuando haya identidad en el hecho imponible, se apliquen como mínimo las mismas exenciones y el importe de la cuota no sea inferior a lo previsto en el artículo 93.1 [tipos impositivos mínimos], sin perjuicio de la facultad futura de incrementar el tipo impositivo prevista en el artículo 93.2. y de establecer figuras impositivas para supuestos no contemplados en esta ley, en ejercicio de sus competencias estatutarias».³⁰

Este texto tiene su origen inicial en determinadas enmiendas presentadas en el Congreso, que no fueron aprobadas pero que se reformularon por otros grupos parlamentarios en el Senado, donde tuvieron mayor éxito. Consideramos conveniente estudiar dichas enmiendas para comprender mejor la citada disposición adicional y las dificultades que plantea la cesión del impuesto.

Veamos, en primer lugar, las enmiendas presentadas en el Congreso:

Blanch, Valencia, 2022, pág. 286).

30 Entendemos que el precepto se refiere a “mantener la gestión, liquidación, recaudación e inspección” de los impuestos propios preexistentes, lo que implica mantener dichos impuestos. De otro modo, el precepto no tendría sentido, pues la Disposición transitoria octava de la citada ley permite a todas las comunidades autónomas asumir la gestión del nuevo impuesto, aun antes de que se produzca la cesión, con tan solo “comunicarlo formalmente al Ministerio de Hacienda dentro del mes siguiente a la fecha de publicación de [dicha] ley en el «Boletín Oficial del Estado»”.

- La enmienda núm. 71 del Grupo Parlamentario Plural al art. 85 proponía introducir un nuevo párrafo 3.º con el siguiente texto:

«El Impuesto será de aplicación, en todo caso, en las comunidades autónomas que no dispongan de un tributo propio sobre el mismo hecho imponible o que, disponiendo de tal tributo, sus tipos efectivos de gravamen sean inferiores en un 50% a los establecidos en esta Ley. También será de aplicación en aquellas comunidades autónomas que, disponiendo del tributo propio, opten voluntariamente por la cesión del Impuesto estatal que, a estos efectos, sustituirá el impuesto autonómico, que deberá derogarse.»

La justificación aportada era la siguiente: «en Catalunya se está aplicando un impuesto propio en consonancia con el artículo 144 («b» y «e») del Estatuto de Autonomía, de naturaleza medioambiental. En la situación actual, el nuevo impuesto que plantea este Proyecto de Ley es de difícil encaje y pone en peligro la continuidad del canon autonómico de Catalunya, que ha permitido impulsar una política de prevención y reciclaje de los residuos efectiva y reconocida internacionalmente en el sector. Además, estos tributos, ya consolidados tras años de aplicación, no suponen ningún problema para la recaudación ni para el establecimiento de los criterios de retorno aprobados, anualmente, por las diferentes Juntas de Gobierno del Fondo de Gestión. El primero de ellos se creó en el año 2004 y está vigente desde entonces. Los mecanismos de retorno funcionan de forma

ágil y eficiente y, a nuestro parecer, con el nuevo tributo estatal no se podría mantener la eficacia del mecanismo impositivo.»

En definitiva, se afirma lo siguiente: puesto que el impuesto catalán constituye un excelente instrumento de política ambiental, que funciona correctamente y permite dotar a los ayuntamientos de recursos adicionales para mejorar la gestión de los residuos urbanos (mediante el Fondo de Gestión), no debería sustituirse por el impuesto estatal. La idea de la enmienda está en preservar no solo el impuesto catalán, sino también aquellos otros tributos autonómicos con el mismo hecho imponible que el estatal (depósito e incineración de residuos), siempre que sus tipos efectivos de gravamen no sean inferiores en un 50% a los establecidos en la ley estatal.

Pensamos que la enmienda resulta lógica desde la perspectiva de una adecuada coordinación en el ejercicio del poder tributario por las comunidades autónomas y el Estado. No obstante, nos parece insuficiente el límite propuesto del 50 % para el tipo efectivo de gravamen, dado que la ley estatal contempla tipos mínimos susceptibles de ser incrementados por las comunidades autónomas después de la cesión.

- El texto de esta enmienda se reproducía íntegramente en la enmienda núm. 348 del Grupo Parlamentario Republicano en el Congreso.

- Las citadas enmiendas al citado art. 85 se complementaban con otras del Grupo Parlamentario Republicano a la Exposición

de Motivos (enmienda núm. 246)³¹ y a la Disposición Adicional 7.^a (enmienda núm. 360), en el sentido de limitar la compensación derivada del art. 6.2 in fine LOFCA a aquellos casos en que se produjera la sustitución del impuesto autonómico por el Estatal.

Aunque estas enmiendas no prosperaron en el Congreso, determinados grupos parlamentarios del Senado propusieron otras con un contenido idéntico o similar:

- La enmienda núm. 156, del Grupo Parlamentario de Izquierda Confederal al art. 84 (ámbito de aplicación) propuso incluir un nuevo párrafo tercero con el siguiente tenor:

«El Impuesto será de aplicación, en todo caso, en las comunidades autónomas que no dispongan de un tributo propio sobre el mismo hecho imponible. También será de aplicación en aquellas comunidades autónomas que, disponiendo del tributo propio, opten voluntariamente por la cesión del Impuesto estatal que, a estos efectos, sustituirá el Impuesto autonómico, que deberá derogarse.»

Esta enmienda, reproduce parcialmente el texto de las enmiendas núm. 71 del Grupo

Parlamentario Plural y núm. 348 del Grupo Parlamentario Republicano, con la diferencia de que propone mantener los impuestos autonómicos preexistentes sobre el mismo hecho imponible con independencia de su tipo efectivo de gravamen (las enmiendas del Congreso exigían, además, que los tipos autonómicos efectivos de gravamen no fueran inferiores en un 50 % a los del impuesto estatal).

La justificación de esta enmienda se limita a mencionar «razones técnicas» sin mayores especificaciones.

- Por otra parte, la enmienda núm. 243 al mismo precepto del Grupo Parlamentario Nacionalista sí reflejaba íntegramente la redacción de las enmiendas presentadas en el Congreso, exigiendo para el mantenimiento de los impuestos autonómicos que su tipo efectivo de gravamen no fuera inferior al 50 % de los estatales.

La justificación era semejante a la de la enmienda núm. 71 del Grupo Parlamentario Plural en el Congreso: la existencia de una «interferencia competencial» con las potestades tributarias de las comunidades autónomas y en particular con los impuestos catalanes.

31 El texto de la enmienda es el siguiente: «El Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos se articula como un tributo de carácter indirecto que recae sobre los residuos que se tratan mediante estas operaciones de gestión de residuos. Se configura como impuesto estatal aplicable, en principio, en todo el territorio español y se prevé la cesión del mismo a las comunidades autónomas que no dispongan de un impuesto propio similar o que disponiendo de uno opten por derrogarlo y asumir la cesión del impuesto estatal. En ambos casos, la cesión se efectuará mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, así como mediante la introducción de las modificaciones normativas necesarias. De manera transitoria, en tanto no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, el rendimiento del impuesto se atribuye a las comunidades autónomas antes mencionadas, que también podrán asumir las competencias de gestión de esta figura».

- Complementaba a esta enmienda, por razones de coherencia, la núm. 248, presentada también por el Grupo Parlamentario Nacionalista y que reproduce la enmienda 360, del Grupo Parlamentario Plural en el Congreso, a la Disposición Adicional 7.^a para limitar la compensación derivada del art. 6.2 in fine LOFCA a aquellos casos en que el impuesto estatal cedido suponga la desaparición del autonómico.

A través de una propuesta de modificación de estas tres enmiendas presentadas en el Senado (núm. registro 137354), se introduce y se aprueba la nueva Disposición Adicional vigésimoprimera con la redacción -mencionada al inicio de este epígrafe- que finalmente ha pasado la ley.

Como complemento de este cambio, se introduce también una modificación al párrafo primero de la Disposición Transitoria octava.

La redacción original de dicha disposición transitoria en el Proyecto de Ley era la siguiente:

«En tanto no se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido, las comunidades autónomas podrán asumir, por delegación del Estado, la gestión del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos respecto de los hechos imponibles producidos en su territorio, en los términos, establecidos en el apar-

tado 3 de esta disposición.»

La nueva redacción mantiene, en esencia, el mismo mandato, pero añade algunos términos que parecen más propios de una exposición de motivos:

«Dado que se ha configurado este impuesto con la finalidad clara de que sea un tributo cedido, y las comunidades autónomas tengan finalmente competencias normativas sobre el mismo, en tanto no se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido, las comunidades autónomas podrán asumir, por delegación del Estado, la gestión completa del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos respecto de los hechos imponibles producidos en su territorio, en los términos, establecidos en el apartado 3 de esta disposición.»

Tanto este precepto como la nueva Disposición Adicional vigésimoprimera causan cierta perplejidad. Su interpretación debe realizarse de modo conjunto y a la luz de la tramitación parlamentaria.

En lenguaje coloquial podrían traducirse así: la ley acepta que se mantengan transitoriamente los impuestos autonómicos preexistentes sobre depósito e incineración de residuos, como un mal menor, siempre que su hecho imponible sea idéntico al impuesto estatal, incluyendo las mismas exenciones, y que los tipos efectivos de gravamen no sean

inferiores a los estatales. Al mismo tiempo - se insiste- la verdadera finalidad («finalidad clara») de la ley es que desaparezcan todos los impuestos autonómicos sobre residuos y se sustituyan por el impuesto estatal cedido con competencias normativas y de gestión. Este objetivo podrá alcanzarse a través de los correspondientes acuerdos institucionales con las comunidades autónomas afectadas.

Se rechaza, por tanto, el modelo de las enmiendas presentadas originalmente en el Congreso y en el Senado. Estas proponían respetar los impuestos sobre residuos ya establecidos por algunas comunidades autónomas y establecer un nuevo impuesto cedido a aquellas otras Comunidades que no gravaban ya el depósito y la incineración de residuos.

Como consecuencia de la solución adoptada, la posibilidad de mantener algunos impuestos autonómicos no se ha introducido con vocación de permanencia en el art. 85 («ámbito de aplicación»), a diferencia de lo que proponían las enmiendas, sino en una nueva disposición adicional (vigésimoprimera).

Podíamos preguntarnos si es técnicamente correcta la introducción de este precepto en una disposición adicional o si debería haberse reflejado, más bien, en una disposición transitoria, pues establece un régimen cuya pervivencia se prevé limitada en el tiempo.

Según señalan las Directrices de técnica normativa, aprobadas por Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de

2005, «Las disposiciones adicionales (...) podrán incorporar las reglas que no puedan situarse en el articulado sin perjudicar su coherencia y unidad interna» (directriz 35 in fine). Pues bien, hubiera sido incoherente introducir el mandato en el articulado, dado que se prevé su carácter temporal.

Al mismo tiempo, podría pensarse que dicha temporalidad hubiera aconsejado la introducción de la norma en una disposición transitoria. Sin embargo, según las Directrices de técnica normativa, las disposiciones transitorias deben «delimitar de forma precisa la aplicación temporal» (directriz 40), y esto no sucede en nuestro caso, pues la Disposición adicional vigésimoprimera no establece un límite temporal preciso, sino una condición resolutoria: las comunidades autónomas que ya dispongan de impuestos sobre residuos «podrán mantener [su aplicación] en tanto se establecen los acuerdos necesarios». Es decir, la aprobación en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de la cesión del nuevo impuesto, y la adopción de los correspondientes acuerdos bilaterales en el seno de las Comisiones Mixtas integradas por la Administración General del Estado y cada una de las comunidades autónomas.

Por tanto, al no tratarse de un término temporal, sino de una condición resolutoria, es razonable que su regulación se haya introducido en una disposición adicional (en lugar de haberse hecho en el articulado o en una disposición transitoria). Se trataría de un supuesto encuadrable en la directriz 39.b): «excepciones, dispensas y reservas a la

aplicación de la norma o de alguno de sus preceptos, cuando no sea posible o adecuado regular estos aspectos en el articulado».

Esta configuración explica que tampoco se hayan admitido las enmiendas originales en cuanto limitaban la compensación prevista en el art. 6.2 LOFCA a aquellos casos en que los impuestos propios preexistentes fueran sustituidos por el nuevo impuesto cedido. En efecto, el modelo aprobado por la ley prevé la completa supresión de tales impuestos, aunque esta se someta a la condición de que se aprueben los correspondientes «acuerdos institucionales».

El cuadro normativo se completa con la curiosa redacción -antes citada- de la Disposición transitoria octava en su primer párrafo.

En el Proyecto de Ley esta disposición contemplaba un régimen de cesión impropia en tanto no se adoptaran los acuerdos institucionales y cambios normativos necesarios para que el impuesto tuviera auténtico carácter cedido:

- Las comunidades autónomas pueden optar por asumir la gestión por delegación del Estado. Para ello han de comunicar su decisión «formalmente al Ministerio de Hacienda dentro del mes siguiente a la fecha de publicación» de la ley.

- En cuanto a la titularidad de las sumas recaudadas, corresponderá directamente a las comunidades autónomas que hayan asumido la gestión por delegación. En los demás casos «percibirán trimestralmente el importe de la recaudación del impuesto».

Dado que este régimen -previo a la cesión- tampoco se somete a un término temporal estricto, sino a una condición (la adopción de los acuerdos y modificaciones normativas necesarios para que el impuesto adquiera carácter cedido), debemos preguntarnos si no hubiera sido más coherente regularlo como disposición adicional (tal como se ha hecho con la pervivencia de los impuestos autonómicos sometida a la misma condición) y no como disposición transitoria.

Otra opción hubiera estado en introducir la pervivencia temporal de los impuestos autonómicos como disposición transitoria (junto a la que comentamos) en lugar de añadir una nueva disposición adicional. Lo que no resulta coherente, es que uno de los regímenes aparezca como disposición adicional y el otro como transitoria.

Tampoco parece adecuado que se haya introducido en la disposición transitoria octava la referencia a que este impuesto «se ha configurado (...) con la finalidad clara de que sea un tributo cedido», pues tal afirmación carece de eficacia jurídica y resulta más propia de una exposición de motivos.

En definitiva, la solución adoptada no es muy clara, pues utiliza como fórmulas intercambiables las disposiciones adicionales y transitorias e introduce en ellas declaraciones de intención más propias de una exposición de motivos. Además, en lugar de admitir claramente que los impuestos autonómicos de residuos permanecerán en vigor mientras el impuesto estatal no se convierta formalmente en un impuesto cedido a cada una de las

comunidades autónomas se utiliza una fórmula ambigua: «las comunidades autónomas que a la entrada en vigor de esta ley tengan establecido un impuesto propio sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, podrán mantener la gestión, liquidación, recaudación e inspección en tanto se establecen los acuerdos necesarios».

A nuestro entender, hubiera sido preferible y mucho más claro asumir la propuesta de las enmiendas originales, que, con ciertas condiciones de armonización, permitía el mantenimiento de los impuestos propios de las comunidades autónomas, salvo que estas optaran libremente por asumir el impuesto cedido.

Con posterioridad a la aprobación de la ley han tenido lugar dos acontecimientos relevantes: la modificación de la LOFCA y la reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

En efecto, el 29 de julio de 2022 se publicó en el BOE la Ley Orgánica de 28 de julio “por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades autónomas y otras disposiciones conexas y de modifica-

ción de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal”.

El Proyecto de la citada Ley Orgánica (BOCG de 22 de abril de 2022, Núm. 99-1) solo regulaba las «normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales». Los preceptos sobre la modificación de la LOFCA y de la Ley 22/2009, de Financiación de las comunidades autónomas, se introdujeron mediante las enmiendas 6 a 9 del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso.

En un alarde de parquedad, por no utilizar otro término menos elegante, las enmiendas 8 y 9, que contenían el núcleo de la regulación, se justificaron tan solo en dos palabras: «mejora técnica». La enmienda núm. 7 se justificó en «Incluir el título competencial en virtud de la cual se dicta la norma» (Hacienda general ex art. 149.1.14 CE) y la núm. 6 «en coherencia con la norma que se modifica».³²

Por su parte, el Informe de la Ponencia propuso que «se incorpor[asen] (...) las enmiendas 6 a 9 del G.P. Socialista, por votación de la mayoría de la Ponencia, modificando diferentes preceptos de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades autónomas) y Ley 22/2009, de 18 de

32 La enmienda núm. 12 en el Senado, suscrita por diversos miembros del Grupo Parlamentario Mixto propuso suprimir la modificación de la LOFCA argumentando que «No resulta coherente con la materia objeto del Proyecto de Ley Orgánica la incorporación a su contenido de un nuevo impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. La falta de conexión es evidente». Dicha enmienda no prosperó.

diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Como consecuencia de estas incorporaciones, por congruencia y seguridad jurídica, se llevará al título la referencia a las modificaciones de la LOFCA y otras disposiciones conexas; así como se referenciará en la Exposición de Motivos, apartado IV, párrafos 14.º a 18.º y en el título competencial estatal del artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española, recogido en la disposición final quinta.» (BOCG de 8 de junio de 2022 Núm. 99-3).

El resumen es que la cesión se prevé en la LOFCA y en la Ley 22/2009, aunque subordinada a la adopción de los correspondientes acuerdos institucionales: «Para que la cesión del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos sea efectiva en los términos establecidos en esta ley, deberán ser adoptados los acuerdos necesarios para su configuración y aplicación plena como tributo cedido en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento.» (nueva disposición transitoria cuarta de la LOFCA). La nueva ley entrará en vigor «al mes de su publicación en el Boletín Oficial del Estado» (es decir, la entrada en vigor se produjo el 29 de agosto de 2022).

Además, el 27 de julio de 2022 (fecha anterior a la aprobación de la mencionada Ley Orgánica) tuvo lugar una reunión del

Consejo de Política Fiscal y Financiera. Aunque, por el momento, no se han publicado los acuerdos adoptados, sí se han difundido las siguientes declaraciones de la Ministra de Hacienda, doña María Jesús Montero:

«...en el día de hoy hemos acordado impulsar la cesión de este impuesto [sobre depósito e incineración de residuos] con la idea de que las comunidades lo puedan ir asumiendo lo antes posible. Hemos transmitido nuestra más absoluta flexibilidad para que ese proceso de cesión se vaya haciendo a demanda de las propias comunidades autónomas. Algunas tienen realmente prisa en poder asumirlo porque tenían uno muy parecido en su propio territorio y otras han manifestado no ser una prioridad en este momento el asumir la gestión por lo que hemos acordado esa flexibilidad para que se vayan abordando esas gestiones y esas competencias de una manera paulatina a lo largo de los próximos años». ³³

La expresión utilizada es algo ambigua, pues no se afirma literalmente que se haya acordado la “cesión del impuesto”, sino “impulsar la cesión del impuesto”. Supongamos, no obstante, que sí se ha llegado a acordar la cesión. Si así fuera, el siguiente paso estaría en la aprobación de los correspondientes acuerdos en el seno de las Comisiones Mixtas entre la Administración General del Estado y cada una de las comunidades autónomas y la subsiguiente aprobación de las específicas leyes de cesión.

33 <https://www.youtube.com/watch?v=H77hACyduyo> (minuto 20:16).

¿Tendrá, pues, aplicación, la Disposición Adicional décimoprimerasobre el mantenimiento de los impuestos propios de algunas comunidades autónomas? Teniendo en cuenta que el impuesto cedido entrará en vigor el 1 de enero de 2023 (Disposición final decimotercera de la Ley de Residuos), todo dependerá de lo que suceda antes de dicha fecha:

- Si se producen los acuerdos bilaterales con Cataluña y con las demás comunidades autónomas a que se refiere dicha disposición, y se aprueban las correspondientes leyes específicas de cesión, los impuestos propios desaparecerán y quedarán sustituidos por el impuesto cedido.

- En otro caso, sí será de aplicación la mencionada disposición adicional y se mantendrán los impuestos propios hasta que, en su caso, se acuerde la cesión.

A la vista de todas estas circunstancias, parece posible afirmar que la tramitación de la Ley de Residuos y de la Ley Orgánica que incluye la reforma de la LOFCA no han sido un ejemplo de precisión jurídica.

III.1.c. Aplicación al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales

A la vista de las diversas opciones jurídicas y la experiencia del impuesto sobre residuos, podemos formular las siguientes propuestas:

En la medida en que solo algunas comunidades autónomas han establecido impues-

tos sobre grandes superficies y no resultan completamente claros los beneficios prácticos de estos tributos para el medio ambiente, consideramos que las decisiones sobre su implantación y diseño deberían dejarse en manos de cada comunidad autónoma en lugar de que el Estado sustituya los vigentes impuestos autonómicos por un impuesto local aplicable en todo el territorio español.

No obstante, si el legislador decidiera crear un impuesto local sobre grandes superficies, sería preferible que lo hiciera respetando los impuestos ya creados por las comunidades autónomas, siempre que se ajustaran a los criterios de armonización previstos por la ley estatal. Dichos criterios deberían recoger la nueva formulación de la ley catalana, por ser la que presenta un mayor grado de incidencia ambiental.

III.2. CREACIÓN POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE UN RECARGO SOBRE SUS PROPIOS IMPUESTOS DE GRANDES ESTABLECIMIENTOS

Ya a finales del siglo pasado, Rozas Valdés tuvo el mérito de proponer la creación de recargos locales por parte de las comunidades autónomas sobre sus propios impuestos. En concreto, se refería al impuesto gallego sobre emisiones atmosféricas:

«Nada impediría que se habilitara al municipio, o municipios, particularmente afectados por tales emisiones, si es que se puede hablar así al referirse a las partículas

mencionadas, a establecer un recargo sobre el impuesto autonómico en aplicación del artículo 38.2 LHL: ... las Entidades Locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma...»³⁴

Esta opinión podía parecer arriesgada si se tiene en cuenta que el Tribunal Constitucional ha atribuido al Estado la competencia exclusiva sobre la regulación de las Haciendas Locales, en virtud del art. 149.1.14 («Hacienda general»)³⁵.

No obstante, la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 125/2021, de 3 de junio³⁶ afirma, refiriéndose a un recargo local sobre un impuesto autonómico que:

«es precisamente el legislador estatal (art. 38.2 TRLHL) en el ejercicio legítimo de su competencia exclusiva sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE), el que expresamente prevé la posibilidad de que la comunidad autónoma habilite a los ayuntamientos a establecer recargos sobre los impuestos autonómicos, con la sola exigencia de que así se prevea explícitamente en una ley autonómica» (FJ 7.º.c) in fine)³⁷.

Por tanto, sería perfectamente posible que las comunidades autónomas establecieran recargos locales sobre sus impuestos de grandes superficies. Desde luego, al hacerlo así, podrían reducir también la cuota auto-

nómica, para que la carga tributaria total no resultase excesiva.

Si se siguiera esta opción, sería necesario examinar sobre qué municipios se proyecta la incidencia ambiental del gran establecimiento, pues dicho impacto no se limitará al ámbito territorial del municipio en que se encuentre situado. Por ello podría resultar razonable ceder el impuesto a determinadas agrupaciones de municipios (mancomunidades).

IV. REFORMA AMBIENTAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

IV.1. PERSPECTIVA GENERAL

Exploremos ahora la posibilidad de integrar el impacto ambiental de los grandes establecimientos en un impuesto cuyo objeto imponible abarque la contaminación producida por las diversas actividades económicas desarrolladas en el municipio.

Se trataría, en definitiva, de sustituir el actual Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) por otro sobre el impacto ambiental de dichas actividades.

34 J.A. Rozas Valdés, «Haciendas Locales y Medio Ambiente», en Impuestos, núm. 20, 1997, pág. 58.

35 Cfr., entre otras la STC 31/2010, de 28 de junio, ECLI:ES:TC:2010:31, sobre el Estatuto catalán, F.ºJ.º 130.

36 ECLI:ES:TC:2021:125.

37 Por este motivo I. Merino Jara apunta la posibilidad de que «las comunidades autónomas comiencen a habilitar a los ayuntamientos para exigir recargos sobre impuestos propios incluidos los que tengan un componente extrafiscal pronunciado» («Novedades en materia de tributación medioambiental», en Nueva Fiscalidad, núm. 1, 2022, pág. 16).

A la hora de adoptar esta decisión debe tenerse en cuenta que la configuración actual del IAE presenta riesgos de inconstitucionalidad a la luz de la STC 182/2021, de 26 de octubre³⁸.

Por una parte, el Tribunal, modificando su anterior jurisprudencia, llega a la conclusión de que el principio de capacidad económica como «medida de la tributación» debe aplicarse a todos los impuestos -también por tanto al IAE- y no solo a las figuras centrales del sistema tributario (FºJº 4º).

Es cierto, que el Tribunal admite que el legislador se separe de este principio cuando concurren fines extrafiscales, medidas proporcionadas dirigidas a evitar el fraude fiscal, o bien exigencias de simplificación (como sucede con las estimaciones objetivas).

Para el Tribunal, «la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas [tarifas estimativas en el caso del IAE] no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente».

Pues bien, pensamos que no existe una

justificación «objetiva y razonable» para que el IAE no grave la capacidad económica «real» cuando el beneficio de las sociedades ya se mide de modo directo y se somete a gravamen por el correspondiente impuesto estatal.

Según añade el Tribunal, «para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana».³⁹

Aunque este razonamiento se aplique específicamente a la plusvalía municipal (IIVTNU), parece perfectamente trasladable a cualquier otro impuesto.⁴⁰ Pues bien, las tarifas del IAE constituyen el único medio de estimación del tributo (no cabe renunciar a ellas para tributar con arreglo a una estimación directa), y la cuota que de ellas resulta no está en proporción -ni siquiera de modo

38 ECLI:ES:TC:2021:182.

39 El profesor C. Palao Taboada reformula el segundo requisito en términos más claros: «el resultado del método objetivo tiene que ser una cantidad que constituya una aproximación aceptable a la que resultaría de la determinación directa del elemento tributario que se trata de cuantificar» (en «La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre», en Nueva Fiscalidad, núm. 4, 2021, pág. 47).

40 Como advierte C. Palao Taboada, el carácter alternativo de los requisitos resulta «insostenible, pues significa que cualquiera que sea la regulación de la estimación objetiva y por alejados que estén sus resultados de la realidad, la posibilidad que se ofrece al contribuyente de contrastarlos con los de la estimación directa haría inatacable ese método desde la perspectiva constitucional.» (en «La inconstitucionalidad...», op. cit., pág. 47).

aproximado- con los beneficios reales.

Por tanto, existen motivos constitucionales para impulsar una profunda reforma del IAE. Una posibilidad estaría en intentar adaptarlo a las exigencias del principio de capacidad económica formuladas por la STC 182/2021. Otra opción consistiría en sustituirlo por un impuesto sobre los impactos ambientales de dichas actividades. Si se adopta este modelo parece adecuado evitar una superposición con el objeto imponible de otros tributos que pueden gravar de modo más preciso los daños ambientales.

IV.2. NECESIDAD DE SELECCIONAR EL IMPACTO AMBIENTAL GRAVADO

IV.2.a. Criterios generales de delimitación

Como hemos anticipado, la delimitación del hecho imponible de un futuro impuesto local sobre impactos ambientales de las actividades económicas implica un doble reto: por un lado, parece razonable que se trate de impactos con una incidencia predominante local; por otro, el hecho imponible debe coordinarse con el de otros tributos que puedan gravar con mayor precisión los mencionados daños ambientales.

A continuación, veremos si es posible realizar esta tarea, tomando como ejemplos la propuesta catalana de impuesto de actividades económicas emisoras de gases de efecto

invernadero, las prestaciones compensatorias cedidas a los municipios por las comunidades autónomas, la fiscalidad de los residuos, la fiscalidad de las aguas y la recomendación de la Comisión de expertos para la reforma local de crear un impuesto turístico municipal.

IV.2.b. El modelo catalán de impuesto sobre actividades económicas emisoras de gases de efecto invernadero

Una posibilidad para diseñar un futuro impuesto local sobre el impacto contaminante de las actividades económicas podría inspirarse en el modelo de la Ley catalana 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. Su Disposición final undécima ordenaba al Gobierno de la Generalitat:

«...presentar al Parlamento el proyecto de ley del impuesto sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero, de modo que el Parlamento pueda aprobar la ley correspondiente y el impuesto pueda entrar en vigor en 2019. En todo caso, el Gobierno debe aprobar el anteproyecto antes del 1 de diciembre de 2017 y debe dar cuenta de ello a la comisión del Parlamento competente en materia de medio ambiente».

Este mandato quedó frustrado como consecuencia de los acontecimientos que siguieron al referéndum de independencia de Cataluña y -hasta la fecha- no se ha llevado a la práctica. No obstante, presenta interés en cuanto constituye un intento de establecer

un impuesto sobre determinado impacto ambiental de las actividades económicas.

La técnica legislativa utilizada no constituye un mandato genérico al Gobierno, ni tampoco una habilitación para desarrollar mediante un decreto legislativo las bases aprobadas por el parlamento. Lo que hace la Ley del Cambio Climático es fijar unos criterios que debería respetar el Gobierno al elaborar un proyecto de ley.

El hecho imponible se define en términos muy generales como «las emisiones de gases de efecto invernadero de las actividades económicas producidas durante su funcionamiento normal, anormal y excepcional». Sin embargo, el concepto de «actividades económicas» gravadas se limita a las instalaciones sujetas a la Directiva de Comercio de Emisiones⁴¹, así como a «las actividades que incluye el anexo I.1 de la Ley 20/2009, aunque no tengan instalaciones sujetas a la Directiva 2003/87/CE»⁴².

El tipo de gravamen debería tener carácter progresivo en función del volumen de las emisiones y se iría incrementando cada dos años hasta el 2025.

En cuanto a la base imponible (las emisiones de gases de efecto invernadero) debía determinarse «a partir de la equivalencia en incidencia climática de las emisiones directas netas de dióxido de carbono, metano y óxido nítrico producidas por la actividad y derivadas del consumo de combustibles fósiles, de

su proceso productivo y de la gestión de deyecciones ganaderas llevada a cabo dentro de la explotación, en su caso. Las metodologías de cálculo deben basarse en procedimientos internacionalmente validados».

Aunque los criterios previstos en la ley son relativamente genéricos, parecen admitir la existencia de métodos de estimación objetiva.

¿Puede constituir esta propuesta un modelo adecuado para el establecimiento de un impuesto local sobre impactos contaminantes de las actividades económicas? ¿Podría constituir, al menos una de las modalidades del hecho imponible de dicho impuesto?

Nos inclinamos por una conclusión negativa por varios motivos. Por una parte, como hemos visto, la delimitación de los sujetos pasivos es más restrictiva de lo que parece dar a entender la denominación del impuesto, pues no incluye todas las actividades económicas generadoras de gases de efecto invernadero. Por otro lado, la determinación de la base imponible presenta una notable complejidad, que puede superar las capacidades gestoras de muchos municipios. Además, como hemos indicado, sería recomendable que el futuro impuesto municipal gravase aquellos impactos ambientales de carácter específicamente local, mientras que la emisión de gases de efecto invernadero produce un efecto global sobre el cambio climático.

41 Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre.

42 Actividades sometidas al régimen de evaluación de impacto ambiental y de autorización ambiental, sujetas a la Directiva 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, de prevención y control integrados de la contaminación.

IV.2.c. Prestaciones compensatorias cedidas a los municipios

Examinemos ahora otro posible hecho imponible del impuesto ambiental: el de las denominadas prestaciones compensatorias que han creado algunas comunidades autónomas. Estas prestaciones se vinculan a la obtención de una licencia específica para la construcción de instalaciones sin carácter agrario, ganadero o forestal (en particular, parques eólicos o huertos solares) en terrenos no urbanizables. Han seguido este modelo Andalucía⁴³, Extremadura⁴⁴ y Canarias⁴⁵.

Juan Carpizo Bergareche las califica de «canon por el uso y aprovechamiento de carácter excepcional del suelo no urbanizable (...) que gestionan los municipios»⁴⁶.

Este «canon» presenta una gran semejanza con el Impuesto sobre Construcciones

Instalaciones y Obras (ICIO) y también con la tasa por licencia de obras, aunque su presupuesto de hecho sea mucho más específico.

Dicha circunstancia ha hecho surgir dudas sobre la compatibilidad de estos gravámenes con el art. 6.3 LOFCA. El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía considera que estamos ante una prestación patrimonial de carácter público de naturaleza no tributaria⁴⁷, por lo que no le resultan aplicables las limitaciones impuestas por la LOFCA.⁴⁸

Aunque el devengo se vincule a la obtención de la licencia urbanística (art. 22.3 de la Ley andaluza 7/2021) y se configuren como sujetos «obligados (...) las personas físicas o jurídicas que promuevan las actuaciones» no se trata de una auténtica tasa, pues no se está gravando el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público ni tampoco -así lo creemos- la prestación del servicio de expedición de la licencia. La base imponible

43 Art. 52.5 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía. Dicha norma ha sido derogada por la Ley 7/2021, de 1 de diciembre, de impulso para la sostenibilidad del territorio de Andalucía, que establece una prestación similar en su art. 22.5: «Con la finalidad de que se produzca la necesaria compensación por el uso y aprovechamiento de carácter extraordinario del suelo, se establece una prestación compensatoria que gestionará el municipio y que se destinará al Patrimonio Municipal del Suelo [subrayado nuestro] con una cuantía del diez por ciento del presupuesto de ejecución material de las obras que hayan de realizarse, excluido el coste correspondiente a maquinaria y equipos. Esta cuantía podrá ser minorada conforme a los criterios que se establezcan reglamentariamente...».

44 Canon por Aprovechamiento Urbanístico en Suelo no Urbanizable, regulado en los arts. 18.2 y 27 de la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, modificada por la Ley 10/2015 de 8 de abril. El establecimiento y desarrollo de este «canon» se realiza mediante ordenanza municipal (cfr. por ejemplo, la Ordenanza reguladora del Canon Urbanístico del Ayuntamiento de Logrosán, de 24 de julio de 2018).

45 Canon por Aprovechamiento en Suelo Rústico, regulado por el art. 38 de la Ley 4/2017, de 13 de julio, del Suelo y de los Espacios Naturales Protegidos de Canarias.

46 J. Carpizo Bergareche, «La fiscalidad energética autonómica y local: Problemática y posibles soluciones», en Estudios sobre la Economía Española, núm. 21, 2019, pág. 8. El autor propone que el Estado realice una armonización de estas «prestaciones» (op. cit., pág. 31).

47 STSJ Andalucía (Granada) de 12 de diciembre de 2011, rec. núm. 692/2011, ECLI:ES:TSJAND:2011:14269 y STSJ Andalucía (Sevilla) de 3 de mayo de 2021, rec. núm. 368/2010, ECLI:ES:TSJAND:2012:5408.

48 Suscribe las consideraciones del tribunal M.A. Sierra García, «La prestación compensatoria generada por las empresas eólicas», en Revista Digital CEMCI, núm. 40, 2018, pág. 4.

-aunque la ley no utilice esta terminología- está constituida por la «cuantía del presupuesto de ejecución material de las obras que hayan de realizarse, excluido el coste correspondiente a maquinaria y equipos» y sobre ella se aplicará un tipo de gravamen del 10 %, si bien «esta cuantía podría ser minorada conforme a los criterios que se establezcan reglamentariamente» (art. 22.5).

Pensamos que la confusión conceptual y terminológica creada por el propio legislador regional no puede ampararle para eludir los límites establecidos por el marco constitucional. Más que ante una prestación patrimonial de carácter público no tributaria estamos ante un tributo parafiscal⁴⁹ cedido por la comunidad autónoma a los municipios.⁵⁰

En cualquier caso, dado que esta figura carece de auténtica finalidad ambiental, hemos de llegar a la conclusión de que la «compensación por el uso y aprovechamiento de carácter excepcional del suelo no urba-

nizable» tampoco constituye un elemento adecuado para su integración en un futuro impuesto sobre el impacto ambiental de las actividades económicas.

IV.2.d. Referencia a la fiscalidad de los residuos y de las aguas

A nuestro entender, tampoco tendría sentido introducir en un futuro impuesto sobre actividades económicas contaminantes el gravamen de los residuos sólidos urbanos generados por dichas actividades. En cambio, la generación, recogida y tratamiento de tales residuos debe someterse a una tasa o tarifa verdaderamente ambiental. Este es el mandato de la Ley 7/2022 de Residuos y Suelos Contaminados para una economía circular, que prevé el establecimiento de mecanismos de pago por generación (art. 11.3).⁵¹

Por lo que se refiere al consumo y verti-

49 Como advierte J. Pagès i Galtés, «el legislador es muy libre para calificar y configurar la prestación patrimonial de carácter público siguiendo los esquemas legales del tributo o de cualquier otra figura financiera distinta, pues estamos ante un nivel formal que sólo pertoca decidir al legislador. Ahora bien, decida lo que decida el legislador, ha de ser consciente que si la prestación patrimonial de carácter público reúne las características esenciales del tributo que se desprenden del texto constitucional, estaremos ante una figura materialmente tributaria» («La prestación económica por la gestión local de residuos (Segunda parte): extrafiscalidad y parafiscalidad», en *Tributos Locales*, núm. 157, pág. 68. Cfr. también, del mismo autor, «La prestación económica por la gestión local de residuos (Primera parte): naturaleza jurídica», en *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, págs. 49 y ss. y «La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera parte): establecimiento y tramitación», en *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, págs. 53 y ss.

50 Como ha subrayado I. Merino Jara, las comunidades autónomas pueden «ceder sus tributos propios a las corporaciones locales» (Merino Jara, I., «Novedades...», op. cit., pág. 18). Así lo afirmó la STC 233/1999, de 16 de diciembre en su F.ºJ.º 22. De todos modos, la diferencia entre «ceder» un tributo propio a las corporaciones locales y crear un tributo local resulta -a nuestro entender- bastante ambigua.

51 Cfr. J. Pagès i Galtés, «La prestación económica... Segunda Parte» op. cit., pág. 57. A juicio de este autor «el legislador [en la nueva Ley 7/2022] pretende que la tasa o tarifa coactiva de residuos sea netamente ambiental [subrayado nuestro], de tal manera que la recaudación derivada de la prestación económica satisfecha por el servicio de recogida de residuos no será el fin esencial perseguido, sino el instrumento del que se sirve la Administración para proteger el medio ambiente guiando la conducta de los ciudadanos, minusgravando a los que menos contaminan y sobregravando a los más contaminantes» (Ibidem). Cfr. también P.M. Herrera Molina, «Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas

dos de aguas, también parecen más adecuados tributos específicos como las tasas y tarifas de suministro y de alcantarillado o los cánones de vertidos. Claro que esto presupondría que las citadas tasas, tarifas y «cánones» (estos últimos de naturaleza impositiva) se diseñaran con un auténtico carácter ambiental.⁵² Por desgracia, como advierte acertadamente Sedeño López, “hasta el momento, las comunidades autónomas han enmascarado bajo una finalidad extrafiscal basada en objetivos aparentemente ecológicos tributos con un objetivo meramente recaudatorio, que suponen una forma sencilla de añadir nuevos recursos a las haciendas autonómicas.”⁵³

IV.2.e. Especial referencia a las actividades turísticas

Otra actividad económica susceptible de producir especial impacto ambiental es la hostelería. Como sabemos, algunas comuni-

dades autónomas han establecido impuestos turísticos (sobre estancias turísticas) si bien su configuración no presenta auténtico carácter ambiental⁵⁴: así sucede en Baleares⁵⁵ y Cataluña.⁵⁶ También existe una propuesta legislativa en la Comunidad Valenciana.⁵⁷

El Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local propuso la creación de un impuesto municipal potestativo «con un hecho imponible suficientemente amplio como para englobar todas las modalidades de estancias turísticas. El contribuyente habría de ser la persona que realiza la estancia, si bien, a efectos de facilitar la gestión del impuesto, podría determinarse que el titular del establecimiento turístico fuera el sustituto del contribuyente. La base imponible habría de tener en cuenta el número de estancias y en la fijación de la cuota se podría distinguir, otorgando cierto margen a la autonomía local, entre establecimientos de distintas

locales», en *Tributos Locales*, núm. 152, 2021, págs. 13 y ss.

52 Sobre la evolución más reciente de los tributos autonómicos sobre el agua, cfr. I. Merino Jara, «Novedades en materia de tributación medioambiental», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022, pág. 249. Este autor se refiere, además a «diversos escenarios» relativos a la fiscalidad de las aguas en los que puede producirse una «interacción conflictiva o no entre autonomías y entidades locales» (op. cit., pág. 251).

53 J.F. Sedeño López, *Fiscalidad de la Economía Circular. Situación actual y propuestas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pág. 188.

54 Cfr. Merino Jara, I., «Novedades...» op. cit., pág. 15.

55 *Ley balear 2/2016*, de 30 de marzo, del Impuesto sobre Estancias Turísticas de las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible.

56 *Decreto-ley del Gobierno catalán 12/2021*, de 18 de mayo, relativo al impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

57 *Proposición de ley de medidas fiscales para impulsar el turismo sostenible*, presentada por los grupos parlamentarios Socialista, Compromís y Unides Podem (RE número 53.581), BOCV núm. 243, 28-04-2022, pág. 34807. El Pleno de las Corts Valencianes, en su sesión de 14 de julio de 2022 acordó tomar en consideración la citada Proposición de ley (BOCV núm. 268, 22-07-2022, pág. 37584).

categorías». ⁵⁸

El informe prevé la desaparición de los impuestos turísticos preexistentes, mediante la correspondiente compensación a dichas comunidades (art. 6.2 LOFCA).

La Comisión atribuye un triple fundamento a dicho impuesto, que recuerda la exposición de motivos del impuesto catalán sobre grandes establecimientos:

- La «estancia en hoteles o establecimientos de alojamiento análogos es un inequívoco signo de capacidad económica».

- «Es muy razonable que los turistas contribuyan, aunque sea modestamente, a la financiación de unos servicios públicos de los que disfrutan, aunque en menor medida que los residentes» (principio de equivalencia).

- «Igualmente, cabría justificar la exigencia de este impuesto desde el punto de vista del impacto medioambiental que el turismo causa en nuestro país, a fin de evitar una indeseable externalización de costes. Esto es, resulta equitativo y eficiente que los turistas aporten las cantidades necesarias para paliar el impacto que puedan causar en el medioambiente».

A nuestro entender, la pluralidad de justificaciones produce confusión. Es cierto que el gasto en establecimientos de hostelería y similares supone una cierta capacidad económica, pero no mayor que la manifestada por adquisición de otros bienes y servicios (salvo

que se trate de establecimientos de lujo). La justificación basada en el principio de equivalencia puede tener cierto reflejo en la realidad, pero resulta muy imprecisa y no se plasma en los elementos de cuantificación del tributo. En cuanto a la finalidad ambiental podría estar presente («cabría», en palabras del informe), pero esto exigiría modular el importe del impuesto en atención al impacto ambiental del establecimiento, cosa que no sucede en los actuales impuestos autonómicos.

Por otra parte, a juicio del Informe, «la justificación del establecimiento de este impuesto en el ámbito local en vez de en el autonómico [subrayado nuestro] se funda en que la mayoría de los costes que provocan los turistas son soportados por las Entidades Locales (seguridad ciudadana, limpieza viaria y transporte público)».

Esta afirmación es cierta, pero en la medida en que los impactos del turismo pueden resultar muy variados en las diversas comunidades autónomas, una solución alternativa a la creación de un impuesto local estaría en el establecimiento de recargos municipales sobre el impuesto autonómico, como ha hecho Cataluña.

Claro está, que la propuesta de impuesto municipal se formula con carácter potestativo, de tal modo que cada municipio podría implantarlo, o no, según sus necesidades. No obstante, desde la perspectiva de la coordinación del poder tributario y la lealtad institu-

58 Comisión de Expertos, Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Local, Ministerio de Hacienda, 2017, págs. 59 y ss.

cional, quizá no resulte justificado privar del impuesto turístico a las dos únicas comunidades autónomas que lo han implantado, para crear, a cambio, un impuesto municipal potestativo.

IV.3. VALORACIÓN Y PROPUESTA

Como hemos visto, desde una perspectiva teórica, resulta atractivo el establecimiento de un impuesto ambiental sobre actividades económicas que sustituya al vigente IAE. En este sentido, resulta muy valiosa la detallada propuesta elaborada por José Francisco Sedeño López.⁵⁹ El inconveniente está en la complejidad que puede suponer este empeño. Por un lado, no tendría sentido incluir en su hecho imponible aquellos impactos que pueden ser gravados con mayor eficacia ambiental por otros tributos.⁶⁰ Por otro, sería recomendable que su impacto se centrara en aquellos efectos contaminantes de carácter predominantemente local.

Hemos examinado diversos tributos al objeto de decidir si sus hechos imposables podrían integrarse en el futuro impuesto ambiental sobre actividades económicas (la propuesta de impuesto catalán sobre emisiones de gases de efecto invernadero, las prestaciones compensatorias por aprovecha-

mientos excepcionales del suelo no urbanizado, la fiscalidad de los residuos y de las aguas y los impuestos sobre estancias turísticas). En todos los casos nos hemos inclinado por una respuesta negativa. En cambio, pensamos que, en la mayoría de las citadas figuras sí resultaría conveniente introducir modificaciones para que constituyeran auténticos tributos ambientales.

En el caso concreto del impuesto sobre estancias turísticas sería conveniente introducir reformas que modulasen el gravamen según el impacto ambiental de las instalaciones. Con esta cautela, nos parece más respetuoso con las competencias regionales el permitir el mantenimiento de este impuesto por las comunidades que ya disponen de él en lugar de sustituirlo por un impuesto municipal. Además, recomendamos que sean las comunidades autónomas quienes establezcan los correspondientes recargos municipales, como ha propuesto la doctrina y ha hecho ya Cataluña.

Además, debería abordarse la necesaria reforma -o supresión- del IAE para prevenir las dudas de constitucionalidad derivadas de la STC 182/2021, de 26 de octubre sobre la plusvalía municipal. El actual impuesto sobre actividades económicas se separa de modo generalizado de la capacidad económica real⁶¹, no permite optar por un meca-

59 J.F. Sedeño López, *Fiscalidad de la Economía Circular...* op. cit., págs. 297 y ss.

60 Aunque, como señala J.F. Sedeño López, esta dificultad podría solventarse mediante supuestos de no sujeción (*Fiscalidad...*, op. cit., pág. 299).

61 El Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local destaca «su anacrónica estructura» y «el distanciamiento de la carga fiscal respecto a la efectiva capacidad económica del contribuyente» (op. cit., pág. 32, ap. 95). El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria estima que «el impuesto no atiende a los principios de generalidad, capacidad económica, equidad, progresividad, no discriminación o neutralidad económica. En buena parte,

nismo de estimación directa y no se justifica en fines extrafiscales o antifraude⁶².

Así, el Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Local de 2017 propone «realizar los retoques necesarios dentro de la actual estructura del impuesto que lo aproximen (sic) a la justicia tributaria»⁶³. El Libro Blanco de 2022 formula un planteamiento más radical: la completa supresión del impuesto mediante una compensación por parte del Estado a las corporaciones locales, o bien un reforzamiento de otros tributos.⁶⁴

V. REFORMA ECOLÓGICA DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL SOBRE EL USO DE VEHÍCULOS DE MOTOR

Recordemos que el impuesto sobre gran-

des superficies -en su versión más moderna- intenta gravar el excesivo uso del vehículo privado que generan los grandes establecimientos comerciales. Así, la base imponible del vigente impuesto catalán está constituida, en régimen de estimación directa, por «el número de vehículos que, durante el período impositivo, acceden al aparcamiento del que dispone el establecimiento comercial, de acuerdo con las lecturas de los sistemas de medición de los accesos al aparcamiento». Este diseño presenta una cierta analogía con las propuestas de los llamados peajes de congestión, que intentan reducir el acceso a las zonas de bajas emisiones (ZBE).

Desde luego, existen diferencias: así, mientras que el gravamen de grandes superficies constituye un impuesto, el Anteproyecto de Ley de Movilidad Sostenible propone introducir una tasa de congestión⁶⁵ en la Ley de Haciendas Locales.⁶⁶ Además, mientras

estas deficiencias se deben a que el IAE es un impuesto indiciario, con una estructura anacrónica y unos indicadores y módulos arcaicos que pretenden aproximar el beneficio medio presunto de una actividad económica. Por ese motivo, el tributo no se adecúa a un impuesto moderno basado en los principios de eficiencia y la capacidad de pago» (op. cit., 2022, pág. 467).

62 Según el citado Informe «la caracterización del IAE como figura censal se ha ido diluyendo en los últimos años, como consecuencia del desarrollo por parte de la Agencia Tributaria de censos específicos de empresarios, profesionales y contribuyentes en general, al margen de IAE» (Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Local, op. cit., pág. 33, ap. 102).

63 En concreto, se propone:

- «Suprimir la exención que se basa en la naturaleza del sujeto pasivo, incluyendo en el impuesto a las personas físicas.
- Revisar el umbral de exención para reforzar el carácter recaudatorio.
- Fijar un umbral mínimo de volumen de negocio, inferior al umbral de exención, que conlleve la obligación de compartir la información con trascendencia tributaria entre las Administraciones competentes, para potenciar su carácter censal.
- Simplificar la liquidación del impuesto, haciéndolo acorde con la naturaleza real del mismo.
- Asignar las actividades de servicios de suministro de carácter general a grupos o epígrafes que contemplan cuotas nacionales.
- Paliar las ineficiencias de la gestión compartida y simplificar el régimen de impugnación».

64 Comisión de Personas Expertas, Libro Blanco... op. cit., propuesta 38, pág. 469.

65 La disposición final 2ª del citado anteproyecto, presentado al Consejo de Ministros el 1 de marzo de 2022 prevé una modificación del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, mediante la introducción de una nueva modalidad de hecho imponible de las tasas en el art. 20.3: «v) En las zonas de bajas emisiones, la circulación de vehículos que super-

el «peaje» se limita a zonas de bajas emisiones, el impuesto afectaría a las zonas de influencia de los grandes establecimientos comerciales. Quizá resultaría razonable establecer algún tipo de medida para evitar una duplicidad de gravamen en sentido amplio.

El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria sugiere -entre otras medidas relativas a la fiscalidad del automóvil- la «creación de un tributo municipal sobre la congestión en determinadas ciudades»⁶⁷. No obstante, también sugiere «explorar la futura introducción de un tributo sobre el uso de los vehículos que pueda sustituir a la mayor parte de los gravámenes», incluyendo el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Se trataría de implantar una tecnología que hiciera tributar el uso de los vehículos de motor atendiendo a sus características ambientales, a los trayectos realizados y a los momentos en que

se desarrollen los desplazamientos (en horas punta y en zonas especialmente transitadas se gravarían más que aquellos practicados en momentos de menor afluencia).⁶⁸

Si se consiguiera este objetivo, tal vez resultarían redundantes los peajes de congestión en determinadas zonas, así como el propio impuesto de grandes establecimientos en su configuración más moderna.

VI. CONCLUSIONES

Este trabajo analiza y valora las diversas posibilidades para introducir la fiscalidad de las grandes superficies comerciales y los impactos ambientales de otras actividades económicas en la hacienda local.

en los límites o categorías máximas que se hayan establecido para circular por las mismas.». Además, se prevé una nueva regla de cuantificación para dichas tasas: «En los supuestos de aprovechamiento especial del dominio público local mediante la circulación en zonas de bajas emisiones de vehículos que superen los límites o categorías máximas de libre circulación, se podrá utilizar como valor de referencia de mercado el coste que hubiera tenido que abonar ese vehículo si hubiera estacionado en un parking público en lugar de circular por la zona calificada de bajas emisiones.»

66 Aunque, como ha señalado J.A. Rozas Valdés, los llamados «peajes de congestión» podrían adoptar múltiples formas jurídicas: «i) La implantación de una, o varias, tasas incardinadas en el marco legal vigente; ii) La aprobación de un peaje de congestión municipal con forma de tasa o impuesto local previsto como tal en la legislación tributaria local; iii) En Cataluña, la aprobación de un recargo municipal sobre el impuesto autonómico de emisiones de CO₂; Por último (...) cabría la posibilidad de establecer el peaje local de congestión circulatoria como prestación patrimonial pública no tributaria» («La reforma del marco legal de los peajes locales de gestión circulatoria» en *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pág. 139 y ss.). Por su parte, R. Sanz Gómez entiende «que la base jurídicamente más adecuada sería considerar que el tránsito por vías urbanas congestionadas constituye un aprovechamiento especial del dominio público» que -mediante las adecuadas reformas- permitiría exigir una tasa («Los peajes municipales de congestión en el marco legislativo, vigente», en *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pág. 163. Además, M. Serrat Romaní ha analizado diversas figuras semejantes que ya se encuentran vigentes en Singapur, Londres, Milán, Estocolmo y Gotemburgo («La tecnología como elemento clave de la eficacia de los peajes de congestión: un estudio comparado», en *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pág. 199 y ss.).

67 Libro Blanco para la Reforma Tributaria, op. cit. págs. 276 y ss.

68 J.F. Sedeño López aboga, de modo más prudente, por «una reforma del IVTM que acentúe su carácter extrafiscal, pero sin comprometer la estabilidad presupuestaria municipal. En primer lugar, sería necesario revisar las exenciones actualmente existentes». Además, propone sustituir el cuadro de tarifas por «otras que tengan en cuenta las emisiones contaminantes de los vehículos». También propone una reestructuración de las bonificaciones y otras mejoras técnicas (*Fiscalidad de la Economía Circular... op. cit.*, págs. 304 y ss.).

Para ello contemplamos las siguientes alternativas:

- Creación por el Estado de un impuesto local sobre grandes superficies (bien respetando los ya establecidos por algunas comunidades autónomas, o bien eliminándolos mediante la correspondiente compensación).

- Establecimiento de recargos municipales por las comunidades autónomas sobre sus propios impuestos de grandes superficies.

- Introducción por el Estado de un impuesto local sobre determinados impactos contaminantes de las actividades económicas, que implicaría la desaparición, entre otros, de los actuales impuestos autonómicos sobre grandes superficies.

- Coordinación o integración de los impuestos sobre grandes superficies con las propuestas de tasas municipales de congestión o con un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos atendiendo a sus características ambientales y al lugar y tiempo en que se realicen los desplazamientos.

En cuanto a la creación por el Estado de un impuesto local sobre grandes superficies suprimiendo los actuales impuestos autonómicos, conviene tener en cuenta -mutatis mutandi- la experiencia ambivalente del impuesto estatal sobre depósito e incineración de residuos. Nuestra conclusión es que, si el Estado deseara implantar un impuesto local sobre grandes superficies, sería preferible respetar los impuestos autonómicos vigentes, sin perjuicio de exigir para ellos unas mínimas condiciones de armonización.

Ahora bien, ante las dudas sobre el grado de eficacia ambiental de los vigentes impuestos autonómicos de grandes superficies, consideramos preferible que el Estado no introduzca dicho gravamen en la Ley de Haciendas Locales.

Desde el punto de vista de una adecuada política legislativa, nos inclinamos por la siguiente solución: que aquellas comunidades autónomas con impuestos de grandes superficies establezcan la posibilidad de que sus municipios (o agrupaciones de municipios) introduzcan recargos sobre el tributo autonómico. Esta potestad ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional a partir de la habilitación prevista en el art. 38.2 de la Ley de Haciendas Locales (STC 125/2021, de 3 de junio).

Otra posibilidad estaría en la introducción por el Estado de un impuesto local sobre determinados impactos contaminantes de las actividades económicas, que sustituiría al vigente IAE y supondría la desaparición de los actuales impuestos autonómicos sobre grandes superficies. Desde un punto de vista teórico esta propuesta presenta un doble atractivo:

- Por un lado, se anticiparía a los problemas de constitucionalidad que presenta el IAE a la luz de la última jurisprudencia constitucional sobre el principio de capacidad económica (STC 182/2021, de 26 de octubre). En efecto, el IAE no se aproxima al gravamen de capacidades económicas reales ni permite optar por un régimen de estimación directa, careciendo además de fines extrafiscales o de objetivos precisos en la lucha contra el fraude.

- Por otro, permitiría gravar de modo integrado los principales impactos contaminantes de las actividades económicas en el ámbito local, en lugar de limitarse a alguno de ellos (como a los efectos de las grandes superficies sobre la congestión o a las estancias turísticas).

Ahora bien, en la práctica resulta difícil seleccionar esos impactos ambientales de carácter local sin incurrir en una indeseable superposición con otros tributos que permiten su gravamen de modo más preciso, como las tasas y tarifas de residuos basadas en mecanismos de pago por generación (pay-as-you-throw).

Hasta la fecha, la propuesta más cercana a un impuesto sobre actividades económicas contaminantes es el impuesto sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero, previsto en la Ley catalana 16/2017, de 1 de agosto, del Cambio Climático. Sin embargo, este impuesto autonómico, que no llegó a aprobarse, se refiere a una incidencia sobre el medio ambiente -el calentamiento global- que no guarda relación con las competencias específicas de los entes locales. El cambio climático constituye un problema global, por lo que no parece aconsejable atribuir su gravamen a las haciendas municipales. Además, su concreta configuración supondría una notable complejidad.

En cuanto a otros impactos ambientales que sí tienen carácter local⁶⁹, su naturaleza es heterogénea, lo que dificulta su integración en un solo impuesto. Por tanto, desde una

perspectiva ambiental, consideramos preferible su sometimiento a tributos específicos, como las futuras tasas y tarifas basadas en mecanismos de pagos por generación (art. 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular).

Por tanto, aunque la idea de un impuesto local sobre el impacto ambiental de las actividades económicas resulte atractiva, y exista alguna valiosa propuesta teórica sobre su configuración (Sedeño López) consideramos más prudente desarrollar tributos ambientales específicos de carácter local. En cuanto al IAE convendría adaptarlo a las exigencias del principio de capacidad económica (como propuso la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local en 2017) o bien suprimirlo mediante una compensación a las Haciendas Locales, como recomienda el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022).

Para concluir, nos referiremos a dos propuestas normativas sobre tributos locales que podrían tener incidencia sobre los vigentes impuestos de grandes superficies (al menos sobre aquellos que pretenden recaer sobre el uso excesivo de vehículos privados para acceder a tales instalaciones).

La primera de ellas consiste en la creación de tasas o tarifas por la circulación de vehículos en las zonas de bajas emisiones: en la medida en que los grandes establecimientos comerciales estén situados en dichas zonas, el

69 Contaminación o uso excesivo de las aguas, generación de residuos, emisión de gases y partículas, otros efectos locales derivados de instalaciones contaminantes, consecuencias del turismo sobre el entorno natural, etc.

impuesto resultaría redundante, por lo que sería conveniente algún tipo de coordinación.

Otra propuesta más ambiciosa, se refiere al establecimiento de un impuesto sobre el uso de vehículos -que sustituiría al actual impuesto de circulación- basado en las características ambientales del automóvil y en los momentos y lugares exactos por los que circula. Si llegara a aplicarse este impuesto -a través de instrumentos para la localización del vehículo en tiempo real- perderían buena parte de su sentido las tasas de congestión y, probablemente también, el impuesto sobre grandes superficies.

BIBLIOGRAFÍA

Barberena Belzunce, Íñigo, “¿Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014”, en *ECJ Leading Cases*, post núm. 629 de 5-11-2014.

Carpizo Bergareche, J., «La fiscalidad energética autonómica y local: Problemática y posibles soluciones», en *Estudios sobre la Economía Española*, núm. 21, 2019.

Chico de la Cámara, P., «State aids and asymmetrical tax measures in regional taxes on large retail establishments», en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 3, 2021, pág. 1050.

Comisión de Expertos, *Informe para la Reforma del Sistema Tributario Español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2014.

Comisión de Expertos, *Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2017.

Comité de Personas Expertas, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

Del Blanco García, A. y Herrera Molina, P.M., «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el derecho europeo», en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 3, 2018.

Falcón y Tella, R. «La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro», en *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2001.

Herrera Molina, P.M., «Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales», en *Tributos Locales*, núm. 152, 2021.

Jiménez Compaired, I., «Novedades en la

fiscalidad autonómica sobre las aguas», en *Tributos Locales*, núm. 157, 2022.

Merino Jara, I., «Novedades en materia de tributación medioambiental», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022.

Menéndez Moreno, A., «Tres eran tres, y las tres ¿eran buenas?», en *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2018.

Moreno González, S., «La adecuación al Derecho de la UE de los impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales», en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 9, 2018.

Pagès i Galtés, J., «La prestación económica por la gestión local de residuos (Primera parte): naturaleza jurídica», en *Tributos Locales*, núm. 156, 2022.

Pagès i Galtés, J., «La prestación económica por la gestión local de residuos (Segunda parte): extrafiscalidad y parafiscalidad», en *Tributos Locales*, núm. 157, 2022.

Pagès i Galtés, J., «La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera parte): establecimiento y tramitación», en *Tributos Locales*, núm. 158, 2022.

Palao Taboada, C., «La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2021.

Pérez de Ayala, M., «La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Impuestos*, núm. 17, 2001.

Ramos Prieto, J., «Tiempos convulsos para la imposición municipal. Y después de la plusvalía, ¿le tocará al IAE?», en Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro de la AEDAF, Madrid, 2022.

Ruiz Almendral, V. y Zornoza Pérez, J., «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2004.

Sedeño López, J.F., *Fiscalidad de la Economía Circular. Situación actual y propuestas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

Varona Alabern, J.E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.