

---

# LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE RIESGO TECNOLÓGICO EN ESPAÑA (\*)

---

**Cristóbal J. Borrero Moro**

Prof. Titular de Universidad (Acreditado a Catedrático)  
Universidad de Valencia

## RESUMEN

La tributación del riesgo, materializada hoy día, al margen del Gravamen catalán, que constituye un verso suelto, en un puñado de medidas jurídico-tributarias insertas en tributos ambientales, presenta aptitudes de articulación técnica para configurarse como tributación específica sobre el riesgo, tanto por la posibilidad de individualizar una manifestación de fuerza económica reveladora de la intensidad del riesgo generado; como por la posibilidad de cuantificación de sus elementos de forma objetiva a la luz del gasto público generado por el servicio público de protección civil.

*Palabras clave:* Tributación del riesgo; extrafiscalidad, protección civil.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: DELIMITACIÓN DEL RIESGO SUSCEPTIBLE DE GRAVAMEN. 2. LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA DE LAS ACTIVIDADES DE RIESGO TECNOLÓGICO. 3. LA TRIBUTACIÓN DEL RIESGO: POSIBILIDADES Y LÍMITES. 3.1. Planteamiento. 3.2. Presupuestos fácticos sobre los que se edifica la tributación del riesgo. 3.3. Finalidades de la tributación del riesgo. 3.4. Naturaleza del tributo sobre el riesgo. 3.5. Configuración jurídica del tributo sobre el riesgo. ¿Cómo se equilibran los principios de justicia en su seno? 3.6. La exención en el tributo sobre el riesgo y el principio de igualdad. 3.7. Aspectos espacial y temporal del tributo sobre el riesgo. 3.8. ¿Quién debe ser el contribuyente de un tributo sobre el riesgo? 3.9. La vidriosa configuración de los elementos de cuantificación del tributo sobre el riesgo. 3.9.1. *Las dificultades de congruencia de su base imponible.* 3.9.2. *La determinación de la base imponible del tributo sobre el riesgo.* 3.9.3. *La difícil fijación del tipo de gravamen a la luz del principio de «quien genera riesgo, paga».* 3.9.4. *La cuota tributaria del tributo sobre el riesgo como expresión de sus funciones.* 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

---

(\*) El presente trabajo tiene su origen en la Ponencia «La tributación por actividades peligrosas y de riesgo sobre las personas en España», presentada a la I Jornada Transfronteriza España-Portugal sobre Tributación del Riesgo, celebrada en Cáceres en fecha 17 de diciembre de 2014.

## 1. INTRODUCCIÓN: DELIMITACIÓN DEL RIESGO SUSCEPTIBLE DE GRAVAMEN

El abordaje jurídico del tema de la tributación del riesgo en España exige empezar delimitando, dentro del ámbito de lo que podemos definir como riesgo, aquellos comportamientos, actos, situaciones o actividades, susceptibles de un gravamen específico. Tarea que exige metodológicamente analizar el riesgo desde una doble perspectiva: por un lado, desde su propia naturaleza; esto es, referido a qué sea el riesgo; y, por el otro, desde las posibilidades y límites del deber de contribuir –art. 31.1 CE–; al no interesarnos tanto los comportamientos, fenómenos o actividades generadores de riesgos, como, de entre éstos, aquéllos que provocan riesgos susceptibles de generar deber de contribuir.

En este sentido, el riesgo objeto de nuestro estudio es el ordenado por el Derecho Público, al afectar, desde una dimensión colectiva, a Derechos constitucionales, como la vida –art. 15 CE–, la salud –art. 43 CE–, la propiedad –art. 33.1 CE– o el medio ambiente –art. 45 CE– (1); exigiendo, consiguientemente, la implementación de políticas públicas encaminadas a garantizar su cabal protección. Y este riesgo, por su trascendencia para la Seguridad pública –art. 104.1 CE–, así como para los Derechos constitucionales anudados a la misma, es objeto de ordenación en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil (en adelante LPC) (2). Circunstancia que ofrece una delimitación objetiva, con base en una ordenación legal, de las situaciones de riesgo susceptibles de gravamen específico.

Al respecto, el riesgo se define en la LPC como «la posibilidad de que una amenaza llegue a afectar a colectivos de personas o a bienes» –art. 2.4 LPC–; entendiéndose por amenaza aquella situación en la que personas y bienes «están expuestos en mayor o menor medida a un peligro inminente o latente» –art. 2.3 LPC–; entendido éste como potencial de ocasionar daños a aquéllos –art. 2.1. LPC–; como consecuencia de situaciones bien de emergencia (3); bien de catástrofe (4). En este sentido, el riesgo se podría definir como el fenómeno o actividad humana susceptible de generar situaciones de emergencia o de catástrofe, al afectar potencialmente a colectivos de personas, a bienes y, en general, al medio ambiente.

---

(1) Así, la doctrina constitucional ha entendido que el medio ambiente engloba la salud y la vida de las personas. Así, en la Sentencia 119/2001; el TC afirma que «cuando la exposición continuada a unos niveles intensos de ruido ponga en grave peligro la salud de las personas, esta situación podrá implicar una vulneración del derecho a la integridad física y moral (art. 15 CE). En efecto, si bien es cierto que no todo supuesto de riesgo o daño para la salud implica una vulneración del art. 15 CE». Siendo ésta la tendencia de la jurisprudencia del TEDH, mediante la vinculación del Derecho al medio ambiente con el Derecho a la intimidad; dotándose a los derechos medioambientales de las más enérgicas vías de protección que reconoce nuestro Ordenamiento. Así, La STEDH *López Ostra c. España*, de 9 de diciembre de 1994, resuelve que la inmisión de malos olores es contraria al derecho a la inviolabilidad del domicilio reconocido en el artículo 8.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Esta Sentencia abre el camino a una larga serie de resoluciones españolas e internacionales que concluirán que el disfrute de un medio ambiente adecuado tiene innegables repercusiones en el derecho a la intimidad y a la integridad física y moral. Podemos en ese sentido destacar las SSTEDHM *Guerra c. Italia* o *Hatton c. Reino Unido*.

(2) BOE, núm. 164, de 10 de julio de 2015.

(3) «Situación de riesgo colectivo sobrevenida por un evento que pone en peligro inminente a personas o bienes y exige una gestión rápida por parte de los poderes públicos para atenderlas y mitigar los daños y tratar de evitar que se convierta en una catástrofe» –art. 2.5 LPC–.

(4) «Una situación o acontecimiento que altera o interrumpe sustancialmente el funcionamiento de una comunidad o sociedad por ocasionar gran cantidad de víctimas, daños e impactos materiales, cuya atención supera los medios disponibles de la propia comunidad» –art. 2.6 LPC–.

De ahí que la primera nota delimitadora del riesgo objeto de tributación, que tratamos de perfilar, es su identificación con los fenómenos o las actividades humanas, provocadores de riesgos colectivo, determinantes de emergencias o de catástrofes; en tanto que, por un lado, afectan, o son susceptibles de afectar, a bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, como la vida –art. 15 CE–, la salud –art. 43 CE–, la seguridad ciudadana –art. 104.1 CE–, la propiedad –art. 33.1 CE– o el medio ambiente –art. 45 CE–; y, por el otro, consecuentemente, exigen de los poderes públicos, en tanto que obligados a hacer realidad los mandatos constitucionales ordenadores de aquéllos, la articulación de políticas públicas aptas para salvaguardar dichos Derechos; materializándose éstas, sustancialmente, en la implementación del servicio de protección civil; definido como «el servicio público que protege a las personas y bienes garantizando una respuesta adecuada ante los distintos tipos de emergencias y catástrofes originadas por causas naturales o derivadas de la acción humana, sea ésta accidental o intencionada» (5) –art. 1 LPC–; por tanto englobable dentro de los servicios esenciales; en tanto que servicio necesario «para el mantenimiento de las funciones sociales básicas, la salud, la seguridad, el bienestar social y económico de los ciudadanos, o el eficaz funcionamiento de las instituciones del Estado y las Administraciones Públicas» –art. 2.7 LPC–.

De modo que las situaciones de riesgo colectivo, en tanto que exigen legalmente la actuación del servicio de protección civil, por un lado, afectan a mandatos constitucionales, cuya cabal realización se ve comprometida por aquéllas; y, por el otro, provocan gastos públicos, derivados de las actuaciones necesarias que dicho servicio público implica: previsión de los riesgos colectivos; planificación de los medios y medidas necesarias para afrontar las situaciones de riesgo; intervención operativa de respuesta inmediata en caso de emergencia; y adopción de las medidas de recuperación de las infraestructuras y de los servicios esenciales –art. 3.1 LPC–.

Ahora bien, ¿cuáles son dichos fenómenos o actividades humanas, provocadores de riesgo colectivo, determinantes de las emergencias o de las catástrofes, que exigen la actuación del servicio de protección civil? Al respecto, es la Norma Básica de Protección Civil la que «establece las directrices básicas para la identificación de riesgos de emergencias»; así como «el contenido mínimo y los criterios generales para la elaboración de los Planes de Protección Civil» –art. 13 LPC–. De forma que es la propia LPC la que anuda la identificación de los riesgos con la elaboración de los Planes de Protección Civil; en tanto que instrumentos de ordenación de las respuestas de «protección de las personas y de los bienes en caso de emergencia» –art. 14.1 LPC–, que tiene su origen en un riesgo colectivo. De hecho, la Norma Básica se define normativamente como «el marco fundamental para la integración de los Planes de protección» –art. 1.1 Real decreto 407/1992, de 24 de abril, que aprueba la Norma Básica de Protección Civil (en adelante RDNBPC)–. De ahí que la delimitación de los fenómenos o actividades humanas, provocadores de riesgo colectivo, determinante de emergencias o de catástrofes, puedan obtenerse normativamente, tanto de las directrices de identificación de los riesgos colectivos, como de los planes articulados como respuestas a los mismos.

En este sentido, la LPC contempla diferentes tipos de planes de protección civil: «el Plan Estatal General, los Planes Territoriales, de ámbito autonómico o local, los Planes Especiales y los Planes de Autoprotección» –art. 14.2 LPC–. De entre los cuales, en orden a nuestro objetivo, debemos arrumar el Plan Estatal General –art. 15.1 LPC–; los Planes Territoriales –art. 15.2 LPC–; y los Planes de Autoprotección –art. 15.4 LPC–; al ordenarse jurídicamente desvinculados de riesgos específicos; circunstancia que imposibilita que puedan utilizarse de referencia en orden a definir las situaciones de riesgo co-

---

(5) La protección civil se integra dentro «de la política de seguridad pública» –art. 1 LPC–.

lectivo susceptibles de ser gravadas. Función, por el contrario, a la que responden plenamente los Planes Especiales; definidos legalmente como «los que tienen por finalidad hacer frente a los riesgos de inundaciones; terremotos; maremotos; volcánicos; fenómenos meteorológicos adversos; incendios forestales; accidentes en instalaciones o procesos en los que se utilicen o almacenen sustancias químicas, biológicas, nucleares o radiactivas; accidentes de aviación civil y en el transporte de mercancías peligrosas, así como los relativos a la protección de la población en caso de conflicto bélico y aquellos otros que se determinen en la Norma Básica<sup>6</sup>»; pudiendo «ser estatales o autonómicos, en función de su ámbito territorial de aplicación» –art. 15.3 LPC–.

Erigiéndose, pues, dichos riesgos colectivos, legalmente individualizados y determinantes de Planes Especiales, en los que se ordenan las respuestas de protección a las personas y a los bienes en caso de emergencia, en la segunda de las notas delimitadoras del riesgo objeto de tributación específica. Ahora bien, ¿todas las situaciones de riesgo colectivo que exigen de los poderes públicos la articulación de un Plan Especial, pueden ser gravadas? Por ejemplo, los riesgos naturales; esto es, los terremotos; maremotos; volcanes; fenómenos meteorológicos adversos, entre los que habría que incluir las inundaciones provocadas por los mismos, o los incendios forestales, ¿son susceptibles de gravamen? Evidentemente no. La naturaleza y sus fenómenos ni tienen capacidad jurídica, ni revelan, consecuentemente, capacidad económica.

La susceptibilidad de tributación de las diferentes situaciones generadoras de riesgos colectivos, especificados legalmente, exige, como tercera nota delimitadora, que dichas situaciones tanto sean provocadas por actos, comportamientos o actividades de personas, físicas o jurídicas; como tengan trascendencia económica, reveladora de capacidad económica. Y en la LPC, actividades económicas generadoras de riesgos colectivos, que exijan un Plan Especial de protección civil, se identifican con las actividades generadoras de riesgo tecnológico (7); señaladamente las inundaciones, cuando tienen su origen en un fallo de infraestructuras, como la rotura de una presa; las instalaciones o procesos en los que se utilicen o almacenen sustancias químicas, biológicas, nucleares o radiactivas; la aviación civil y el transporte de mercancías peligrosas.

A la luz de todo lo cual, las actividades económicas provocadoras de riesgos tecnológicos, tal como se describen normativamente, determinantes de Planes Especiales de protección civil, son las que entendemos susceptibles de gravamen específico, fundado en los costes públicos provocados.

## 2. LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA DE LAS ACTIVIDADES DE RIESGO TECNOLÓGICO

Ciertamente, las actividades económicas provocadoras de riesgos tecnológicos son objeto de gravamen en el Ordenamiento jurídico español. Siendo el ejemplo más significativo el Gravamen catalán sobre las Actividades de Riesgo (en adelante el Gravamen), al ser el primer, y único, tributo que hemos tenido en España, edificado, jurídica y exclusivamente, sobre el riesgo tecnológico generado por determinadas actividades económicas.

El Gravamen sujeta a gravamen a «las actividades de las que se pueda derivar la activación de planes de protección civil» –art. 58.1 Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protec-

(6) No previendo dicha norma riesgo distinto a los mencionados en la LPC –art. 6 RDNBPC–.

(7) Modalidad de riesgo referido en el artículo 5.1.e) RDNBPC.

ción Civil de Cataluña (en adelante LPCC)–; con la finalidad exclusiva de financiar el servicio público de protección civil; concretamente sujeta las «instalaciones industriales o los almacenes en los que se utilizan, se almacenan, se depositan o se producen sustancias consideradas peligrosas» –art. 59. Primero LPCC–; las «instalaciones y las estructuras destinadas al transporte por medios fijos de sustancias peligrosas» –art. 59. Segundo LPCC–; los «aeropuertos y los aeródromos» –art. 59. Tercero LPCC–; las «presas hidráulicas» –art. 59. Cuarto LPCC–; las «instalaciones y estructuras destinadas a la producción o a la transformación de energía eléctrica» –art. 59. Quinto LPCC–, aun cuando se excluyen a las centrales nucleares a partir de 2014; y las «instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica» –art. 59. Sexto LPCC–.

Ciertamente, las actividades de producción o transformación de energía eléctrica, excluida la energía nucleoelectrónica y la producción de energía hidroeléctrica en lo relativo a la existencia de presas hidráulicas, y las actividades de transporte y suministro de energía eléctrica, no parecen generar riesgos colectivos para las personas, los bienes y el medio; ni tampoco se contemplan expresamente como determinantes de Planes Especiales de protección civil en Cataluña. Estableciéndose como «objeto de planes especiales, ..., las emergencias producidas por riesgos de inundaciones, sísmicos, químicos, de transporte de mercancías peligrosas, incendios forestales y volcánicos»; aunque se deja abierta la posibilidad de incluir las «demás que determine el Gobierno, sin perjuicio de la legislación vigente» –art. 18.2 LPCC–. Y en este sentido, tan sólo se contempla, y de una forma genérica, el suministro de energía eléctrica, al preverse como riesgo determinante de la activación del servicio de protección civil en el Plan Territorial de Protección Civil de Cataluña (8), que es un plan de emergencias multiriesgos, complementario de los planes especiales, en el que se gestionan los riesgos no incluidos en los planes especiales, así como las incidencias graves en el suministro de servicios básicos.

Ordenación ésta que parece comprometer su acomodo a las exigencias del principio de igualdad, al gravarse, por un lado, actividades económicas no determinantes específicamente de planes, como parte de las citadas *supra*; mientras que no se gravan, por el otro, los riesgos derivados del transporte por ferrocarril o marítimo, o de accidentes en el puerto; que se contemplan como riesgos determinantes de protección civil en el Plan Territorial de Protección Civil de Cataluña, como ocurre con el suministro de energía. En este sentido, por ejemplo, Cataluña tiene aprobado un Plan Especial para emergencias aeronáuticas en Cataluña (9), que justificaría la sujeción al Gravamen de los aeropuertos y los aeródromos. Sin embargo, también tiene aprobado un Plan Especial de Emergencias por contaminación accidental de las aguas marinas en Cataluña (10), que trata de dar respuesta a los riesgos provocados por la contaminación marina originada en instalaciones marinas fijas, situadas en la costa o en mar abierto; en los puertos; en emisarios submarinos urbanos o industriales o durante el transporte marítimo; y, por el contrario, no grava las actividades económicas provocadoras de dichos riesgos tecnológicos determinantes de un Plan Especial de Protección Civil; cuestionando, ciertamente, el acomodo a Derecho, señaladamente, a las exigencias del principio de igualdad, de dicha regulación autonómica.

Por otra parte, y al margen del Gravamen, que constituye un verso suelto en nuestro sistema tributario; algunas de las actividades económicas generadoras de riesgos tecnológicos son objeto de gravamen en otros tributos; aunque en la mayoría de los casos desde fundamentos jurídicos ajenos al riesgo. Ordenándose, fundamentalmente, con base

(8) Aprobado por el Consell en fecha 16 de mayo de 1995.

(9) Acuerdo GOV/128/2010, de 13 de julio.

(10) Acuerdo GOV/15/2015, de 10 de febrero.

en su afectación al medio, al menos pretendidamente. Así, las presas hidráulicas son objeto de gravamen por el Estado con el Canon por la Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica (11), que grava, con una finalidad pretendidamente ambiental, la utilización y aprovechamiento, por el concesionario, de aguas continentales embalsadas para el desarrollo de una actividad económica: la producción de energía eléctrica; por la Comunidad Autónoma de Galicia con el Impuesto sobre el Daño Medioambiental Causado por Determinados Usos y Aprovechamientos del Agua Embalsada (12), que grava el daño ambiental causado por la realización de determinadas actividades industriales que usan o se aprovechan del agua embalsada, con la finalidad de internalizar los costes ambientales ocasionados por las mismas; así como por la Comunidad Autónoma de Castilla y León con el Impuesto sobre la Afección Medioambiental Causada por Determinados Aprovechamientos del Agua Embalsada, por los Parques Eólicos y por las Instalaciones de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión<sup>13</sup>, que grava la afectación de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas.

Igualmente, se grava la producción termonuclear de energía eléctrica; por el Estado en el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos (14), resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica; edificado en torno a aspectos inexcusablemente asociados a la generación de energía nucleoelectrónica; con el objetivo genérico de incentivar el uso eficiente y respetuoso del medio; así como por las Comunidades Autónomas. Así, Castilla-La Mancha cuenta con el Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente (15), que grava los riesgos para el medio ambiente ocasionados por la producción termonuclear de energía eléctrica; Valencia, con base en un impuesto de similar denominación (16), grava los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción de energía eléctrica de origen termonuclear, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad del coste que soporta por el desarrollo de dicha actividad y a frenar el deterioro del entorno natural; Extremadura cuenta con un Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente (17), que grava, entre sus modalidades, la incidencia, alteración o riesgo de deterioro sobre el medio ambiente, derivado de la producción de energía eléctrica de origen termonuclear, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad del coste que so-

---

(11) Establecida por la Ley núm. 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética (BOE, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012), vía adición del artículo 112 bis al Texto Refundido de la Ley de Aguas.

(12) Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por Determinados Usos y Aprovechamientos del Agua Embalsada (DOG núm. 251, de 29 de diciembre de 2008).

(13) Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos Propios y Cedidos (BOCyL núm. 180, de 18 de septiembre de 2013); aunque el impuesto se creó por Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOCyL núm. 42, de 29 de febrero de 2012).

(14) Establecido por la Ley núm. 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

(15) Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente y del Tipo Autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (DOCM núm. 264, de 31 de diciembre de 2005).

(16) Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV núm. 6931, de 27 de diciembre de 2012).

(17) Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE núm. 150, de 23 de diciembre de 2006).

porta y a frenar el deterioro del entorno natural; mientras que Cataluña, finalmente, ha establecido el Impuesto sobre la Producción de Energía Eléctrica de Origen Nuclear (18), que grava los riesgos, por el impacto y eventual daño, sobre el medio ambiente de dicha actividad de producción nucleoelectrica, al conllevar un riesgo de afectación sobre el medio ambiente.

En la misma línea, y por las mismas razones, se grava el almacenamiento de residuos radiactivos. Así, el Estado ha establecido, en los mismos términos referidos *supra*, el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas. Y lo mismo ocurre en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, que grava, además de la producción, el almacenamiento de residuos radiactivos, en el seno del citado Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente. Por su parte, el Impuesto Andaluz sobre Depósito de Residuos Radiactivos (19), del mismo tenor, está hoy sin efecto por decisión del Parlamento Andaluz con base en el artículo 6.3 LOFCA (20).

También se grava la producción y almacenamiento de sustancias peligrosas. Así, Andalucía cuenta con el Impuesto sobre Depósito de Residuos Peligrosos (21), que grava las operaciones de depósito de residuos peligrosos con la finalidad, conforme a su declarada naturaleza de impuesto ecológico, de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural. Mientras que Valencia, en el marco del Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente, citado *supra*, grava los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.

Además, la propia Cataluña ha establecido el Impuesto sobre la Emisión de Óxidos de Nitrógeno a la Atmósfera Producida por la Aviación Comercial (22), que grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeropuertos durante las fases de rodaje de entrada al aeropuerto, de rodaje de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje, por el riesgo que provoca en el medio ambiente.

Finalmente, cabe citar las tasas nucleares encaminadas a la financiación de los costes ocasionados por el desarrollo de dicha gestión de residuos radiactivos (23), realizada por

(18) Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Impuesto sobre la Emisión de Óxidos de Nitrógeno a la Atmósfera producida por la Aviación Comercial, del Impuesto sobre la Emisión de Gases y Partículas a la Atmósfera producida por la Industria y del Impuesto sobre la Producción de Energía Eléctrica de Origen Nuclear (DOGC núm. 6730, de 17 de octubre de 2014).

(19) Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas (BOJA nº 251, de 31 de diciembre de 2003).

(20) La DA decimoquinta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre (publicada en BOJA núm. 254, de 31 de diciembre de 2013) deja sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas, que regulan el Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos.

(21) Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas (BOJA núm. 251, de 31 de diciembre de 2003).

(22) Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Impuesto sobre la Emisión de Óxidos de Nitrógeno a la Atmósfera producida por la Aviación Comercial, del Impuesto sobre la Emisión de Gases y Partículas a la Atmósfera producida por la Industria y del Impuesto sobre la Producción de Energía Eléctrica de Origen Nuclear (DOGC núm. 6730, de 17 de octubre de 2014).

(23) Los costes globales de la gestión de los residuos radiactivos incluyen el apoyo al sistema operativo en emergencias –Sexto Plan General de Residuos Radiactivos, Anexo D. Aspectos Económico-Financieros (pág. 138 y ss.)–.

ENRESA, con cargo al Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos –Disposición adicional sexta.1 Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (en adelante LSE)–. Entre las que podemos citar, la Tasa por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 3 de la Disposición adicional sexta LSE; la Tasa por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 4 de la Disposición adicional sexta LSE; la Tasa por la prestación de servicios de gestión de los residuos radiactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles, incluido el desmantelamiento de las instalaciones de fabricación de los mismos y la Tasa por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos generados en otras instalaciones –Disposición adicional sexta.9 LSE–. A las que hay que sumar las tasas contempladas en Ley 14/1999, de 4 de mayo, de Tasas y Precios Públicos por servicios prestados por el Consejo de Seguridad Nuclear.

Análisis, siquiera sea somero, revelador de que, al margen del verso suelto que representa el Gravamen, en España el gravamen de las actividades económicas generadoras de riesgos tecnológicos se edifica, fundamentalmente, con base en su afectación, real o potencial, al medio ambiente; configurándose como tributos, al menos pretendidamente, ambientales. Sin embargo, el legislador no desconoce del todo, y en todos los casos, que dichas actividades de riesgo tecnológico provocan el establecimiento de un servicio público encaminado a garantizar la seguridad de las personas, de los bienes y del medio ambiente. Aunque dicha circunstancia se canaliza en la configuración de dichos tributos de forma ajena a su articulación jurídica; como si ocurre, por el contrario, en el Gravamen; materializándose, exclusivamente, en su carácter afectado, parcialmente, a la financiación del servicio de protección civil, provocado por la actividad económica generadora de riesgo, gravada (24).

Así, los tributos estatales sobre la producción y almacenamiento de residuos radiactivos contemplan, entre las cargas sociales, generadas por la industria nucleoelectrónica, a compensar con su establecimiento, la financiación de los Planes de Emergencia Nuclear existentes (25). En la misma línea, se realiza la reforma del Impuesto valenciano sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente (26), en el sentido de afectar el 50 por 100 de la recaudación, obtenida en el ámbito de la modalidad sustancias peligrosas, a la prevención y respuesta a emergencias, establecidas en la Ley de Presupuestos de la Generalitat Valenciana. Finalmente, el legislador catalán establece la afectación parcial de la recaudación, del Impuesto catalán sobre la Producción de Energía Eléctrica de Origen Nuclear, a la financiación de los medios y las actividades y actuaciones de protección civil, expresamente destinadas a la disminución, el control y, si procede, la reducción de los riesgos derivados de la actividad gravada.

Configuraciones jurídicas, que nada impide, que puedan extenderse al resto de tributos ambientales citados *supra*. Incluso, el legislador podría optar por articular tributos exclusivamente sobre el riesgo, en orden a internalizar las externalidades negativas generadas por dichas actividades de riesgo. Aunque en este caso, lo verdaderamente trascendente sería responder a las cuestiones: ¿qué razones justificarían el cambio de modelo tributario sobre las actividades de riesgo tecnológico, de tributos ambientales a tributos sobre el riesgo? O más precisamente, ¿qué mejoras técnicas o de justicia aportarían dichos tributos sobre el riesgo respecto de los actualmente vigentes?

---

(24) Como ya hiciera el legislador gallego en relación con el Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica gallego –Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica (DOG 249, de 30 de diciembre de 1995); afectando el 5 por 100 de los ingresos obtenidos en cada ejercicio a un fondo de reserva para atender a daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales.



### 3. LA TRIBUTACIÓN DEL RIESGO: POSIBILIDADES Y LÍMITES

#### 3.1. Planteamiento

Con independencia de las dificultades de calificación sistemática que en la actualidad presenta la tributación sobre las actividades generadoras de riesgo tecnológico bien como una nueva yema de la imposición ambiental (27) o bien como una nueva modalidad tributaria con sustantividad propia, con anclaje evidente en el Gravamen catalán, lo verdaderamente relevante, entendemos, es que nos encontramos ante una modalidad tributaria: el tributo sobre el riesgo; edificado, como elemento específico y definidor, sobre las externalidades negativas generadas por aquéllas; en términos de provocación de gasto público, al exigir el establecimiento de servicios públicos, como el de protección civil, y de afectación a las personas, mermando su calidad de vida, a los bienes y al medio ambiente; y, por extensión, ordenado, fundamentalmente, con base en una de las variantes en las que se materializa el genérico principio de provocación de costes sociales, que en el ámbito de la tributación ambiental muta a principio de quien contamina, paga. Circunstancia que permite abordar metodológicamente el análisis de la tributación del riesgo, asistido por el andamiaje dogmático, ya bastante consolidado, de la tributación ambiental (28).

Pudiéndose definir el tributo sobre el riesgo, al menos en orden a sus parámetros básicos, como aquel tributo encaminado, conforme a su configuración jurídica y a su afectación, total o parcial, a coadyuvar a la protección de las personas, de los bienes y del medio ambiente; con base en la internalización de los costes sociales originados por las actividades económicas generadoras de riesgo tecnológico a sus provocadores, determinante tanto de un desincentivo de dichas actividades, como de la generación de ingresos públicos; afectados a la financiación de los gastos públicos originados por la necesaria articulación de un servicio público de protección civil (29).

La determinación de las posibilidades y límites de la tributación del riesgo, en orden a contestar a las cuestiones *supra* planteadas, exige fajarse en su análisis; estudiando su naturaleza, y en este marco si la necesaria afectación del tributo afecta a la misma;

(25) Preámbulo Ley 15/2012, de Sostenibilidad Energética.

(26) Llevado a cabo por la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (DOCV núm. 7181, de 27 de diciembre de 2013).

(27) Hasta el punto que la doctrina, que se ha ocupado del tema, alude directamente a la posibilidad de establecer tributos ambientales a las actividades de riesgo; incardinándose en una visión del riesgo como afectación al medio, concebido de una forma global: «medio humano o natural» (RODRÍGUEZ MUÑOZ (2005), pág. 18). Ésta parece ser también la perspectiva utilizada por los Profesores HERRERA MOLINA, CHICO DE LA CÁMARA y GRAU RUIZ (2007), *passim*; así como LOZANO GÓMEZ (2015), págs. 8 y ss. (versión electrónica).

(28) Y ello con base, además, tanto en el hecho de que el concepto de medio ambiente abarca tanto a las personas, como a sus circunstancias: vida, salud y seguridad, en tanto que elementos de la actividad de vida; como en la circunstancia de que las actividades generadoras de riesgo colectivo son susceptibles de provocar daños para las personas, los bienes y también para el medio ambiente.

(29) De hecho existe hoy día, a nivel estatal, «el Fondo de Prevención de Emergencias, gestionado por el Ministerio del Interior, dotado con cargo a los créditos que se consignen al efecto en los Presupuestos Generales del Estado, para financiar, en el ámbito de la Administración General del Estado, las actividades preventivas siguientes: a) Análisis de peligrosidad, vulnerabilidad y riesgos. b) Mapas de riesgos de protección civil. c) Programas de sensibilización e información preventiva a los ciudadanos. d) Programas de educación para la prevención en centros escolares. e) Otras actividades de análogo carácter que se determinen.» –art. 11 LPC–.

así como los problemas de articulación jurídica que suscita su ordenación; señaladamente los derivados de la proyección en su seno de los principios de capacidad económica y de provocación de costes.

### **3.2. Presupuestos fácticos sobre los que se edifica la tributación del riesgo**

Determinadas actividades o elementos patrimoniales (presas, centrales nucleares, aeropuertos, empresas productoras o almacenadoras de sustancias peligrosas, transporte de sustancias peligrosas, etc.) plantean un problema de seguridad pública; como consecuencia de generar riesgos que ocasionan costes públicos; tanto al poner en peligro la vida o integridad física de las personas, los propios bienes y el medio ambiente; como al exigir la implementación de servicios públicos como el de protección civil.

Ciertamente, el problema de seguridad colectiva planteado exige, en orden a garantizar los mandatos constitucionales cuestionados, intervención pública bien mediante la ordenación de dichas actividades, vía esquema administrativo: autorización/sanción; bien articulando el servicio público de protección civil, que es el tipo de intervención que nos interesa desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario, que es el enfoque jurídico desde el que abordamos el estudio de la tributación del riesgo.

En este sentido, la naturaleza del riesgo es determinante de la modalidad de intervención jurídico-tributaria. Así, en primer lugar, la existencia de actividades generadoras de riesgo colectivo, determinantes de la implementación del servicio público de protección civil, fundamentaría el establecimiento de un tributo sobre el riesgo; como ocurrió con el Gravamen en Cataluña. Mientras que, en segundo lugar, la naturaleza del riesgo generado sería determinante de la medida tributaria a adoptar. En efecto, si el riesgo colectivo generado por el desarrollo de una determinada actividad es fruto exclusivamente de una decisión económica, la medida tributaria a establecer debería ser desincentivadora del desarrollo de dicha actividad provocadora de riesgo; mientras que si es consecuencia del estado de la ciencia en un determinado momento histórico, sin que exista alternativa técnica para el desarrollo de dicha actividad, que se considera globalmente beneficiosa para la sociedad, la naturaleza de la norma tributaria a establecer sólo podría ser internalizadora; encaminándose a imputar los costes sociales generados por dicho riesgo a su provocador. Y en el caso de que las actividades económicas generen riesgos con base en ambas razones, la norma tributaria podría articularse, en función de la opción política del legislador, respondiendo a ambas finalidades. Dada la naturaleza, generalmente, regulada de las actividades generadoras de riesgo tecnológico, el margen de opción acerca de los diversos procesos productivos a implementar es restringido; siendo, en algunos casos, mucho más amplia las actividades económicas alternativas; en el sentido de que, por ejemplo, en el ámbito de la producción de electricidad es factible la opción por las fuentes de energía renovables frente a la producción de energía nuclear. Finalmente, en tercer lugar, la dimensión o gravedad del riesgo colectivo generado determinaría la intensidad cuantitativa con la que el legislador deberá configurar los elementos cuantitativos de la norma tributaria.

Así, si el riesgo tecnológico generado por la actividad obedece exclusivamente a una decisión económica; esto es, tiene su origen en un comportamiento empresarial, la medida tributaria a adoptar sería un tributo o una norma con finalidad extrafiscal; mientras que si, por el contrario, obedece al estado de la ciencia; esto es, revela un problema de existencia del hombre, la medida tributaria a adoptar sería un tributo internalizador, encaminado, básicamente, a imputar los costes sociales generados a sus provocadores. Pudiéndose articular medidas tributarias integradoras de ambas funciones, que suele ser lo habitual en la tributación ambiental, dado que, en buena medida, las normas con finalidad extrafiscal e internalizadoras responden a una misma articulación ju-

rídico-técnica; así como que en la realidad las actividades se configuran, a partir del estado de la técnica, optando por el proceso productivo más rentable.

### 3.3. Finalidades de la tributación del riesgo

La tributación del riesgo, como cualquier tributo, es expresión del deber de contribuir; encontrando en él el fundamento de sus posibilidades y límites. Así, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos puede venir impuesto, en algunas ocasiones, a los provocadores de dicho gasto público o, en términos más genéricos, a los provocadores de externalidades negativas; mediante una articulación edificada prioritariamente sobre dicha realidad; con la finalidad de imputar los costes públicos ocasionados a sus provocadores. En este sentido, es acomodado a Derecho hacer tributar a los provocadores de riesgo con base en los costes públicos provocados.

En otras ocasiones, el deber de contribuir puede materializarse con la finalidad de hacer realidad directamente mandatos constitucionales; desarrollando, principalmente, una función extrafiscal; que, aunque no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, se fundamenta en dichos mandatos constitucionales, al erigirse el sistema tributario, así como cada figura tributaria, en uno de los instrumentos de los que dispone el Estado para la consecución de los fines constitucionalmente ordenados (STC 37/1987/13<sup>o</sup>). En este sentido, el tributo sobre el riesgo coadyuva a garantizar el Derecho a la vida y a la integridad física –art. 15.1 CE–; la salud pública –art. 43.2 CE–; la propiedad privada –art. 33.1 CE–; o el disfrute de un medio ambiente adecuado –art. 45 CE–. No erigiéndose en un instrumento jurídico de realización del mandato contenido en el artículo 30.4 CE, que establece la reserva de ley en orden a regular los deberes de los ciudadanos en los casos de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública; ya que prevé la imposición de prestaciones personales, y no patrimoniales, a los ciudadanos. Siendo, sin embargo, dicho artículo el fundamentado la autoprotección civil o las movilizaciones de personas en la actuación de dichas situaciones.

Así, el tributo sobre el riesgo puede fundarse tanto en las externalidades negativas provocadas por los llamados a contribuir, como en la directa realización de los mandatos constitucionales más directamente afectados por el desarrollo de las actividades de riesgo. Aun cuando la realidad es que los tributos sobre el riesgo se edifican sobre ambos fundamentos; dado que la articulación jurídica encaminada a la consecución de cualquiera de dichos objetivos implica, en buena medida, la consecución, siquiera sea parcial, del otro; al edificarse ambos sobre similar estructura jurídica. Siendo la precisa articulación jurídica la que determinará la priorización de una u otra de las funciones y, consecuentemente, uno u otro de los fundamentos.

### 3.4. Naturaleza del tributo sobre el riesgo

Las mejores opciones de configuración jurídica de un tributo sobre el riesgo, en orden a hacer frente a los problemas que exigen su establecimiento, que no únicas, serían articularlo bien como impuesto internalizador de los costes sociales generados por las actividades de riesgo; bien como tasa tanto por la prestación del servicio público de protección civil; como por el control del riesgo generado por dichas actividades; aunque en este último caso la medida tributaria sería ciertamente menor respecto de los problemas planteados por las actividades de riesgo colectivo.

El impuesto internalizador se configuraría jurídicamente en orden a imputar las externalidades, generadas por las actividades de riesgo gravadas, a sus provocadores y en función de los costes públicos generados; desarrollando, al menos teóricamente, una do-

ble función: por un lado, generando ingresos públicos, fruto de la internalización al provocador de los costes provocados, que deberían afectarse a la financiación de las medidas encaminadas a minimizar los riesgos o restaurar sus efectos; esto es, a financiar el servicio de protección civil (30); por el otro, desincentivando la realización de dichas actividades de riesgo tecnológico; a la par que incentivando, implícitamente, las alternativas. Funciones que se priorizarán en el concreto tributo sobre el riesgo conforme a la concreta articulación jurídica dada por el legislador.

En efecto, la delimitación de la función principal a la que responde un impuesto internalizador presenta importantes dificultades, ya que la estructura jurídica presenta muchos elementos comunes. Así, la articulación jurídica básica encaminada a desincentivar las actividades generadoras de riesgos presenta aptitud para internalizar los costes sociales generados por las mismas; mientras que aquella articulación jurídica dirigida a imputar los costes, al materializarse básicamente en un incremento de la carga fiscal por la realización de dichas actividades desincentiva su realización. Debiéndose analizar concienzudamente la configuración de los elementos de cuantificación para determinar la priorización de una u otra función en la articulación jurídica concreta. Circunstancia que reduce sustancialmente la importancia de dicha delimitación (31); colocando el foco jurídico sobre lo realmente importante en estos casos: la incardinación de dichas figuras tributarias sobre realidades generadoras de externalidades negativas, con base en una articulación jurídica encaminada a internalizar los costes sociales generados; así como a modular los comportamientos, haciendo realidad los mandatos constitucionales comprometidos por las mismas.

Situándose la clave de la diferente adjetivación del tributo internalizador en los elementos de cuantificación del concreto tributo sobre el riesgo; de forma que si éstos se limitan a internalizar a sus provocadores los costes sociales provocados, siendo la cuantificación de éstos el límite máximo que puede internalizarse vía elementos de cuantificación, obteniendo ingresos públicos con los que articular políticas públicas encaminadas a compensar los perjuicios sociales originados por aquéllos; la finalidad desincentivadora, presente en el tributo, no sería la principal, derivándose exclusivamente de la citada estructura jurídica, como consecuencia del incremento de la carga fiscal que debe soportar la realización de dichas actividades de riesgo respecto de aquellas otras alternativas de éstas; mientras que si los elementos de cuantificación del tributo sobre el riesgo se elevan respecto de dichos costes sociales generados; la finalidad desincentivadora desempeñaría la función principal en el diseño del tributo. Aunque a los problemas de calificación ya reseñados se adiciona la extraordinaria dificultad que supone determinar los costes sociales originados por las actividades de riesgo; aun cuando puedan soslayarse, siquiera sea a efectos prácticos, con base en la cuantificación de los gastos públicos necesarios para financiar el servicio público de protección civil. Aunque una construcción de semejante tenor suscitaría polémica acerca de su naturaleza de tasa; a pesar de que conforme a la norma codificadora su hecho imponible no viniese configurado por ningún servicio público –art. 2.2.a) LGT–.

(30) Así, por ejemplo, el Gravamen se establece con «la finalidad exclusiva de contribuir a financiar las actividades de previsión, prevención, planificación, intervención, información y formación» –art. 58.1 LPCC– en materia de protección civil.

(31) En este sentido, la STC 96/2013/8<sup>o</sup> manifiesta esta dificultad al afirmar que «gravar estas actividades en la medida que conllevan de un modo indisoluble una incidencia negativa en el entorno natural y territorial, internalizando así los costes sociales y ambientales que éstas imponen o trasladan a la sociedad, es una finalidad constitucionalmente legítima, ya se califique el impuesto de tributo fiscal o extrafiscal».

En nuestro caso, el establecimiento de un tributo internalizador se encaminaría, por un lado, y fundamentalmente, a imputar parte de los costes sociales generados por las actividades de riesgo colectivo, y no asumidos por aquéllas; materializados, sustancialmente, en la implementación de un servicio público de protección civil de las personas, bienes y medio, afectados por aquéllas; a cuya financiación se afectaría la recaudación generada por dicho tributo; y, por el otro, y en su caso, a desincentivar la realización de las mismas, como consecuencia del agravamiento fiscal de las mismas (32).

En definitiva, se trataría de un tributo encaminado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con base, específicamente —más allá de acomodo al principio de capacidad económica—, en los costes sociales provocados por el desarrollo de las actividades de riesgo (33); en orden a imputar a sus provocadores los costes, o parte de ellos, señaladamente los más fácilmente cuantificables, generados por el desarrollo de dichas actividades; compensando a la sociedad de los gastos que tiene que asumir para contrarrestar los riesgos generados por el desarrollo de dichas actividades económicas. Finalidad que debe confirmarse con la afectación de sus ingresos a la financiación del servicio público provocado; aunque la misma no puede ser determinante de su naturaleza, ya que la afectación es una decisión de gasto público, ajena a la naturaleza del tributo (34). Rele-

---

(32) En relación con el Gravamen, el TC sostiene que «mediatamente el gravamen pudiera coadyuvarse a reducir los riesgos al desincentivar, haciéndolas más onerosas, algunas conductas o actividades. Así sucede, significativamente, con el almacenamiento de sustancias peligrosas en suelo urbano [art. 59.1, primero a)].» —STC 168/2004/10<sup>o</sup>—.

(33) En términos del TC, analizando el Gravamen, «el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil» —Sentencia 168/2004/10<sup>o</sup>—.

(34) En contra, el TC afirma, en su Sentencia 196/2012/4<sup>o</sup>, en el marco del análisis del tributo andaluz sobre el depósito de residuos radiactivos, que «[p]rueba del carácter extrafiscal del tributo andaluz, señalábamos, era la vinculación de la recaudación obtenida «a la financiación de las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales». En la misma línea, sostiene que «la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios —y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» —SSTC 179/2016/10<sup>o</sup>; 60/2013/5<sup>o</sup>—.

Esta es, igualmente, la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 17 de febrero de 2014, sobre el céntimo sanitario, en la que defiende la finalidad específica, así como la específica estructura jurídica del tributo, como presupuestos para entender que un tributo es compatible con los tributos indirectos, con base en su naturaleza diversa; fundando la finalidad específica, entendida como «objeto distinto del exclusivamente presupuestario», en el destino específico —no general— de los rendimientos del tributo a reducir los costes sociales que genera las actividades gravadas. Por el contrario, nosotros defendemos que la afectación del tributo a la reducción de los costes sociales generados por las actividades gravadas, siendo expresión del principio ordenador del tributo, no determina su naturaleza, aunque la confirme, al venir referida a un aspecto ajeno a la estructura del tributo y relativo al destino presupuestario de los ingresos generados. De forma que si un tributo articulado con base en el principio de capacidad económica, sus rendimientos se afectan a la financiación de actividades encaminadas a la preservación del medio; dicha circunstancia no le atribuye la naturaleza de tributo ambiental. Es decir, una tasa de basura, fundada en el principio de capacidad económica, al articularse, por ejemplo, sobre el valor catastral de los inmuebles, no es un tributo ambiental por financiar un servicio favorecedor de un medio adecuado. De igual manera, si un tributo pretendidamente ambiental sujeta una actividad contaminante, destinando sus ingresos a la financiación de los costes sociales generados por dicha actividad contaminante; no podría ser calificado de tributo ambiental, si el contribuyente y la estructura cuantitativa no internalizan, gravando, los costes ambientales, ya que la articulación del hecho imponible, sujetando una realidad económica contaminante, sin mayor extensión al resto

gándose su función desincentivadora a una simple derivada de su estructura internalizadora de los costes sociales generados por dichas actividades de riesgo; debiéndose descartar, en general, su articulación prioritaria con finalidad extrafiscal, dado los reducidos márgenes de opción económica que muchas de las actividades de riesgo presentan.

La segunda opción sería articular el tributo sobre el riesgo como una tasa por la prestación del servicio de protección civil. Ciertamente, las actividades de riesgo comprometen diversos Derechos constitucionales: vida e integridad física, salud, seguridad y medio ambiente. Obligando a los Poderes Públicos a adoptar medidas para garantizar su cabal cumplimiento ante la posible actuación de los riesgos, que aquéllas provocan, en términos de emergencias o catástrofes, que pudieran afectarles gravemente. Dichas medidas se materializan básicamente en la implementación del servicio público de protección civil; a la luz del cual, el poder político competente podría optar por el establecimiento de una tasa encaminada a su financiación. Pudiendo ser su hecho imponible la prestación del servicio público de protección civil; el contribuyente, el provocador del servicio público, que no es otro que el realizador de la actividad de riesgo colectivo; mientras que su cuantificación se diseñaría, globalmente, con base en los costes del servicio; proyectándose, individualmente, sobre cada contribuyente en función del riesgo provocado, en el marco del respeto al principio de capacidad económica.

Las opciones de configuración jurídica de la respuesta tributaria ante las actividades de riesgo, aunque se encaminan ambas a financiar el servicio de protección civil, pueden articularse por el legislador de forma diferente: bien como un impuesto, bien como una tasa, con base en el diseño de su hecho imponible –art. 2.2 LGT–. Presentando ambas figuras susceptibilidad, conforme a su precisa configuración jurídica, para internalizar los costes sociales provocados, así como para desincentivar su realización, siquiera sea como derivada de su articulación técnica. No obstante, el impuesto internalizador, a diferencia de la tasa, que tiene fijada el límite máximo a recaudar, en conjunto, en los costes del servicio, presenta aptitud para priorizar la finalidad extrafiscal; mediante el expediente de articular los elementos de cuantificación por encima del coste social o, en su caso, del gasto del servicio público; con el objetivo de desincentivar dichas actividades o hacer más atractivas las actividades alternativas, menos perjudiciales para la sociedad.

### **3.5. Configuración jurídica del tributo sobre el riesgo. ¿Cómo se equilibran los principios de justicia en su seno?**

La estructura jurídica del tributo sobre el riesgo se configura principalmente con base en el principio «quien genera riesgo, paga» (35). Por tanto, no se trata de un tributo edificado de forma principal a la luz del principio de capacidad económica. Y ello ya, como hemos afirmado *supra*, desde sus cimientos, ya que la realidad motivadora de su establecimiento, no es tanto la existencia, individualmente considerada, de manifestaciones de capacidad económica, como puedan ser la titularidad de elementos patrimoniales o el desarrollo de actividades económicas, como las externalidades negativas originadas

---

de elementos del tributo, produciría el mismo efecto que el tributo contributivo que incide sobre dicha actividad contaminante, porque le afecta sin conectar la cuota tributaria con la contaminación.

(35) Principio inspirado, por su idéntica naturaleza internalizadora de las externalidades negativas, en el principio de «quien contamina, paga». Una formulación similar del mismo la encontramos en RODRÍGUEZ MUÑOZ (2005), para quien el TC en su Sentencia 168/2004, «instaura un verdadero principio: «quien pone en riesgo el medio humano o natural, paga», pág. 59; así como en ORTEGA MALDONADO (2005), pág. 143.

o asociadas a dichos elementos o actividades; determinantes, básicamente, de la necesaria implementación de un servicio público de protección civil.

Esta precisa configuración jurídica se erige en presupuesto del cumplimiento de los fines que alumbran el establecimiento del tributo sobre el riesgo; en tanto que impuesto internalizador de los costes sociales generados por las actividades provocadoras de riesgos tecnológicos; esto es, por una parte, generar ingresos públicos con los que financiar el servicio; y, por la otra, y en función del caso concreto, desincentivar su realización; aun cuando no sea la función principal del tributo. Materializándose en un tributo encaminado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con base en una solidaridad retributiva; fundada en la provocación de costes públicos; conforme al principio «quien genera riesgo, paga».

Ahora bien, dicha contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe realizarse «de acuerdo con la capacidad económica de cada uno» –art. 31.1 CE–. De ahí que nos preguntemos ¿cómo se equilibran los principios de justicia presentes, señaladamente los principios de «quien genera riesgos, paga» y de capacidad económica, en la articulación del tributo sobre el riesgo? Más concretamente, su hecho imponible ¿se acomoda a las exigencias del principio de capacidad económica?

Ciertamente, el tributo sobre el riesgo se paga por generar riesgos; con base en el principio «quien genera riesgo, paga». No obstante, las exigencias del principio de capacidad económica en la ordenación de cualquier tributo, siquiera sea como mínimo lógico exigible, son ineludibles conforme a las exigencias de justicia constitucional. De ahí que proceda analizar cómo se materializa el acomodo del tributo sobre el riesgo a las exigencias del principio de capacidad económica.

Una de las tesis se articularía a partir de la proyección en el marco del tributo sobre el riesgo de la doctrina del TC acerca de la nueva modalidad del principio de capacidad económica en el ámbito de los tributos ambientales, denominada «capacidad para afectar» y definida como «la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve» –STC 289/2000/5º–. Así, habría que pronunciarse acerca de si una hipotética «capacidad para generar riesgo», entendida como «la verdadera aptitud de cada sujeto para generar riesgo en el medio en el que se desenvuelve», podría ser calificada de nueva modalidad del principio de capacidad económica en el marco de los tributos sobre el riesgo; y, lo más relevante, si tendría virtualidad para acomodar a dichos tributos a las exigencias del principio de capacidad económica.

Sobre este particular, en orden a la determinación del objeto del tributo del Gravamen, el TC afirmó que «el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil»; llegando a la conclusión de que «el objeto del gravamen no son dichos elementos patrimoniales, sino el riesgo potencial de las actividades e instalaciones allí mencionadas» –STC 168/2004/10º–.

A la luz de dicha doctrina del TC sobre la materia imponible del Gravamen, en tanto que substrato de la capacidad económica gravada, cabría preguntarse ¿cuál es el soporte económico de la «capacidad para generar riesgo», entendida como «la verdadera aptitud de cada sujeto para generar riesgo en el medio en el que se desenvuelve»? Sobre todo, si somos conscientes de que para el TC, siguiendo la lógica de su doctrina sobre el tributo ambiental, expresada en la STC 289/2000/4º-5º, tendría que ser algo distinto de

las manifestaciones de riqueza sobre las que se edifica dicho tributo sobre el riesgo. Debiendo concluir que, con independencia del peligro que, para la idea de justicia constitucional, entendemos, supone esta nueva modalidad del principio de capacidad económica, al implicar su vaciamiento como garantía constitucional, al desvincularse directamente de las manifestaciones de riqueza sobre las que se edificaría el tributo sobre el riesgo, supone una apuesta del TC por las tesis que integran el principio de capacidad económica con las variantes del principio de provocación de costes, como son los principios de «quien contamina, paga» o, en este caso, de «quien genera riesgos, paga» (36). Encontrando en la contaminación o, en nuestro caso, en el riesgo, manifestaciones de fuerza económica, ajenas a las realidades económicas que las generan.

A nuestro juicio, la «capacidad para generar riesgo», individualmente considerada, no es apta para cumplir con las exigencias del principio de capacidad económica, ya que no puede ser considerada una manifestación de capacidad económica, ni nueva ni clásica. Incluso dicha formulación la consideramos contraproducente, al proyectar una concepción del principio de capacidad económica desvinculada de manifestaciones fuerza económica, que necesariamente, conforme a la naturaleza de las cosas, son su substrato económico; como consecuencia de edificar la configuración del principio sobre el riesgo; en consonancia con la doctrina constitucional que afirma que la materia imponible en un tributo sobre el riesgo es el riesgo –STC 168/2004/10º–.

Sin embargo, en nuestra opinión, el acomodo del tributo sobre el riesgo al principio de capacidad económica se produce como consecuencia de la cohabitación de los principios de «quien genera riesgo, paga» y de capacidad económica en su seno. Así, una articulación jurídica del tributo sobre el riesgo acomodada a ambos principios exigiría sujetar a gravamen manifestaciones de riqueza conectadas al riesgo. De forma que ambos principios coadyuven a la ordenación del tributo. En unos casos, sujetando aquellos elementos patrimoniales o actividades provocadores de riesgo; mediante la precisa articulación bien del hecho imponible, bien de otros elementos configuradores del presupuesto de hecho del tributo, señaladamente el contribuyente o la base imponible; en otros, gravando los costes exigidos a la actividad de riesgo en elementos de prevención de los riesgos generados.

En el primero de los casos, nos encontraríamos ante un impuesto internalizador cuyo hecho imponible u, en su caso, otros elementos del tributo, conformadores del presupuesto hecho del tributo, sujetarían bienes patrimoniales o actividades económicas, provocadores de riesgo colectivo; esto es, manifestaciones de riqueza anudadas a la generación de riesgo colectivo; que conformarían el sustrato económico apto, siquiera sea de forma objetiva, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como consecuencia de generar externalidades negativas en forma de riesgo colectivo. Siendo un ejemplo de cuanto decimos el Gravamen catalán; que sujeta los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que se pueda derivar la activación de planes de protección civil –art. 58.1 LPCC–. Incluso el propio Impuesto valenciano sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente, que sujeta, en una de sus modalidades, los elementos patrimoniales afectos al desarrollo de las actividades de producción o almacenamiento de sustancias peligrosas con base en los daños, afectación o riesgos al medio ambiente.

Por el contrario, en el segundo de los casos, el acomodo del tributo internalizador del riesgo a las exigencias del principio de capacidad económica exigiría la articulación de su hecho imponible sujetando a gravamen los costes que las actividades de riesgo están obligadas a soportar con arreglo a Derecho, tanto de las normas, como de la autorización

---

(36) Así, LOZANO GÓMEZ (2015), págs. 17 y 21, (versión electrónica).



administrativa, en concepto de sistema global de prevención de riesgos colectivos, generados por el desarrollo de la misma; que incluye gastos en personal, material y demás elementos de seguridad; en orden a identificar, prevenir y, en su caso, intervenir, los riesgos de la actividad.

Y es que los «titulares de los centros, establecimientos y dependencias, públicos o privados, que generen riesgo de emergencia, estarán obligados a adoptar las medidas de autoprotección previstas en esta ley, en los términos recogidos en la misma y en la normativa de desarrollo» –art. 7.ter.2 LPC–; encauzándose a través de los planes de autoprotección, que «establecen el marco orgánico y funcional... con el objeto de prevenir y controlar los riesgos de emergencia de protección civil sobre las personas y los bienes y dar respuesta adecuada en esas situaciones» –art. 15.4 LPC–, generadas por dichos centros, establecimientos y dependencias. En el mismo sentido, en la elaboración de los Planes Especiales se tendrán en cuenta, en los supuestos de riesgos tecnológicos, «la determinación de las actuaciones y responsabilidades de los industriales» –art. 5.1 RDNBPC– (37). De forma que las empresas generadoras de riesgo tecnológico, entre otras, están obligadas a asumir económicamente el coste de las medidas de protección civil de los riesgos generados por su desarrollo; presentando dicho coste la cualidad de ser, a estos efectos, y al unísono, tanto manifestación de fuerza económica, materializada en términos de gasto de renta, bien en forma de consumo, bien en forma de inversión; como expresión de la intensidad del riesgo generado por la actividad.

Siendo, pues, la característica fundamental de esta precisa configuración jurídica del tributo sobre el riesgo su articulación sobre un índice conjunto y paralelo de capacidad económica y del riesgo generado por la actividad. Ciertamente, en las actividades de

---

(37) Por ejemplo, en el marco de las instalaciones nucleares y radiactivas, el titular será responsable de su seguridad; de manera que las organizaciones responsables de la gestión de las citadas instalaciones o actividades, deberán disponer de los recursos humanos y/o materiales adecuados para mantener las condiciones de seguridad de las mismas y, en este sentido, exigirán que todo el personal que preste servicios en tales instalaciones nucleares y radiactivas, cuyas funciones estén relacionadas con la seguridad nuclear, la protección radiológica o la protección física, o cuya actividad pueda tener alguna interferencia en el funcionamiento de la instalación, reúna las condiciones de idoneidad física y psicológica preceptivas para salvaguardar la seguridad nuclear y radiológica –art. 8.4 Real Decreto 1836/1999, que establece el Reglamento de las Instalaciones Nucleares y Radiactivas–. En la misma línea, en el caso de las presas el Acuerdo del Consejo de Ministros de 9 de diciembre de 1994 por el que se adopta la Directriz Básica de Planificación de la Protección Civil ante el Riesgo de Inundaciones, contempla para la tipología de riesgo de inundaciones por rotura de presa, en el marco de la planificación de emergencias de presas, la exigencia de que cuente en su plan de emergencias con los medios y recursos materiales y humanos con los que cuenta para la puesta en práctica del mismo –parágrafo 3.5.5º–. Finalmente, en materia de sustancias peligrosas, la Directiva 2012/18/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012 relativa al Control de los Riesgos Inherentes a los Accidentes Graves en los que Intervengan Sustancias Peligrosas y por la que se modifica y ulteriormente deroga la Directiva 96/82/CE, establece como obligación de carácter general del industrial la adopción de las medidas necesarias para prevenir accidentes graves y limitar sus consecuencias para la salud humana y el medio ambiente –art. 5–; aplicándose «mediante medios y estructuras adecuados y mediante un sistema de gestión de la seguridad, de conformidad con el Anexo III y de forma proporcionada a los peligros de accidente grave y a la complejidad de la organización o las actividades del establecimiento» –art. 8.5–; citándose en dicho anexo, por ejemplo las siguientes; «sistemas de detección/protección, dispositivos técnicos para limitar la magnitud de posibles escapes accidentales —incluidos dispositivos de aspersión con agua; pantallas de vapor, cubetas de recogida o recipientes de captación de emergencia, válvulas de cierre; sistemas de inertización; retención de las aguas de incendio»; «organización de la vigilancia y de la intervención»; «medios internos o externos que puedan movilizarse» –apartado 5–.

riesgo se pone de manifiesto una capacidad económica diferenciable, individualizable y distinguible: el coste empresarial en medidas de prevención de riesgo, exigidas por el Ordenamiento como presupuesto de la autorización para el desarrollo de la actividad de riesgo; que se relaciona directamente con la intensidad del riesgo provocado por dicha actividad. Esta manifestación de capacidad económica no es coincidente con la renta empresarial, ni con el IVA, ya que englobaría costes no sujetos al IVA como los de los trabajadores de seguridad; y, en todo caso, el fundamento de su sujeción y la articulación de su gravamen no sería la manifestación de fuerza económica, en sí misma considerada, que implica dicho gasto de renta, sino su conexión al riesgo provocado por el desarrollo de dicha actividad económica en términos de externalidades negativas que afectan a las personas, los bienes y al medio ambiente.

En ambos casos, el tributo internalizador, así configurado, se acomodaría a las exigencias del principio de capacidad económica de manera objetiva; aunque no de forma idéntica. Así, si bien en el primer supuesto la capacidad económica, representada por elementos patrimoniales y actividades económicas, generadores de riesgos, aparece como una cualidad objetiva del presupuesto de hecho del tributo, aunque está ausente de la estructura cuantitativa del tributo, que se articula con base en el riesgo generado; en el segundo de los supuestos, la manifestación de fuerza económica, caracterizada por el gasto de renta en elementos de seguridad, conforma la completa estructura del tributo; al sujetarse los costes realizados en todos los conceptos que implica el sistema integral de prevención de riesgos colectivos, y gravarse los mismos en función del importe del gasto de renta realizado en prevención, en tanto que directamente vinculado al riesgo generado por los elementos patrimoniales o la actividad. Circunstancia que hace especialmente atractiva esta segunda fórmula de articulación del tributo sobre el riesgo, conforme a las exigencias constitucionales de acomodo del deber de contribuir al principio de capacidad económica –art. 31.1 CE–.

### **3.6. La exención en el tributo sobre el riesgo y el principio de igualdad**

De todas las cuestiones que plantea la exención en el marco del tributo sobre el riesgo, quizá sea la relativa al acomodo al principio de igualdad de la posible exención de las actividades de riesgo tecnológico de «baja intensidad» la más relevante jurídicamente. Además de hundir sus raíces en la realidad, ya que el Ordenamiento nos ofrece ejemplos de exenciones de esta naturaleza. Así, en el marco del Gravamen, se exige las conducciones de gas propano y gas natural canalizado de presión inferior a 36 quilogramos por centímetro cuadrado –art. 60.e LPCC–. Y ello con base en que, tratándose de una actividad peligrosa, el riesgo colectivo generado es relativamente reducido.

En este sentido, la pregunta a la que debemos contestar es si eximir de gravamen a las actividades de riesgo tecnológico de «baja intensidad» vulneraría el principio de igualdad. A nuestro juicio no. Ciertamente, dichas actividades de riesgos «de baja intensidad» generan riesgos colectivos que provocan costes sociales no asumidos por las mismas. No obstante, dichos riesgos, dada su escasa intensidad y dimensión, si se actúan sólo pueden afectar a un colectivo limitado; a diferencia de los generados en el desarrollo de otras conducciones de gas canalizado a presión superior. De ahí que, en el marco de desarrollo de estas actividades de riesgo colectivo, existan diferencias cualificables desde la perspectiva de la intensidad del riesgo colectivo generado. Además, la exención de dichas actividades de riesgo de «baja intensidad» incentiva su extensión, en aquellos casos en los que técnicamente sea posible, con la externalidad positiva de reducir sustancialmente el riesgo colectivo en el desarrollo de la misma. De ahí que la desigualdad de trato tributario que implica el establecimiento de la exención de las actividades de riesgo de «baja intensidad» respecto del resto de actividades de riesgo no vulneraría el

principio de igualdad, al fundarse en un criterio objetivo y razonable: situaciones diferenciadas y diferenciadas con la finalidad de alcanzar por el legislador el cabal cumplimiento de los mandatos constitucionales de defensa del Derecho a la vida y a la integridad física, a la seguridad, a la propiedad y al medio ambiente. En efecto, si las situaciones no son idénticas, tampoco tienen por qué ser las consecuencias; sobre todo si dicha diferenciación se encamina a la realización de mandatos constitucionales.

Idéntica conclusión cabría obtener si aplicamos el razonamiento a la exención de aquellas actividades económicas generadoras de riesgo tecnológico, realizadas mediante una actividad beneficiosa, por ejemplo, para el medio. Correspondiendo, en este caso, al legislador valorar los derechos en juego en orden a componer una solución jurídica; como podrían ser, por ejemplo, la exención de dichas actividades de riesgo, con base en el incentivo que determina para la realización del Derecho al medio ambiente; o su caso, su menor gravamen atendiendo a los beneficios para el medio que conllevan.

### 3.7. Aspectos espacial y temporal del tributo sobre el riesgo

El análisis del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible del tributo sobre el riesgo lo edificaremos a partir de la respuesta a la cuestión: ¿toda actividad generadora de riesgo tecnológico sobre un determinado territorio puede sujetarse a gravamen por un tributo sobre el riesgo establecido en el mismo?

Ciertamente, la respuesta se enmarca en el marco del alcance espacial del principio «quien genera riesgos, paga». Y en este sentido, todo principio jurídico-tributario se sujeta, en este aspecto, a los criterios de aplicación espacial de los tributos. Debiéndose descartar jurídicamente el riesgo como punto de conexión espacial, determinante del gravamen por parte de un poder tributario; siendo aplicable, dada la naturaleza no personal del tributo sobre el riesgo, el principio de territorialidad –art. 11 LGT–; conforme al cual se sujetarían a gravamen todos aquellos elementos patrimoniales y actividades, generadores de riesgo, radicados en el territorio sobre el que ejerza su poder el Ente público en cuestión.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el alcance de los riesgos generados por una actividad tecnológica puede trascender las fronteras del territorio del Estado, Comunidad Autónoma o Municipio, en el que está radicada la misma; y cuyo poder tributario ha establecido el tributo en cuestión. De ahí que con independencia de que el riesgo, generado por una actividad, ponga en peligro a personas, bienes o al medio ambiente, de un territorio distinto de aquél en el que está radicada la actividad generadora del mismo, y en cuyo ámbito se ha establecido un tributo sobre el riesgo, su gravamen, desde una perspectiva espacial, va a realizarse allí donde está radicada la actividad y se establece el tributo, al aplicarse, en el ámbito espacial, el principio de «quien genera riesgos, paga» conforme al principio de territorialidad. Sin que dicha actividad de riesgo, que afecta a personas, bienes o al medio, de otro territorio, pueda ser gravada en el mismo, con base en un tributo diferente, establecido en éste, al no estar radicada la actividad generadora del riesgo en el mismo. Así, conforme al principio de territorialidad, se exige un vínculo de la fuente del riesgo con el territorio en el que está establecido el tributo sobre el riesgo, como presupuesto para su gravamen. En este sentido, el Gravamen sujeta los elementos patrimoniales que estén situados en el territorio de Cataluña –art. 58.1 LPCC– y el Impuesto valenciano sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente sujeta la afectación o riesgos sobre el medio ambiente provocados por actividades radicadas en el territorio de la Comunidad Valenciana –art. Dos.1 y Uno.1–.

En lo relativo al aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, debemos mencionar que, dada la naturaleza de las actividades generadoras de riesgo, tendentes

a perdurar en el tiempo, será general la configuración del tributo sobre el riesgo como tributo periódico, fijándose su devengo al final del período impositivo o del cese de la actividad.

### 3.8. ¿Quién debe ser el contribuyente de un tributo sobre el riesgo?

El contribuyente debe ser la persona física, jurídica o la entidad de hecho, que provoca el riesgo siendo titular de la manifestación de fuerza económica anudada al mismo. Es decir, el contribuyente es, a la par, el generador del riesgo: el que produce las sustancias peligrosas o la energía nuclear, por ejemplo; y el titular, como propietario o arrendatario, de la actividad o de los elementos patrimoniales generadores del riesgo; o, en su caso, el realizador del gasto de renta, conectado al riesgo, que contrata el personal de seguridad o realiza las compras de los trajes especiales y del resto de los elementos de seguridad.

Concretamente, en el Gravamen catalán de protección civil, el contribuyente es el realizador de la actividad de riesgo; el provocador del servicio público de protección civil; señaladamente, están obligadas al pago del Gravamen las personas físicas o jurídicas y las entidades que realizan la actividad de riesgo –art. 61.1 LPCC–. En este sentido, el TC afirma que «los sujetos obligados al pago del gravamen no son los titulares de tales elementos patrimoniales, como sería lógico que sucediera si éstos constituyeran el objeto del tributo que nos ocupa, sino quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales (art. 61).» –STC 168/2004/10º–.

Desde esta perspectiva, la descrita articulación jurídica supera las deficiencias del inconstitucional Impuesto balear sobre Actividades que Incidan en el Medio Ambiente –STC 289/2000–, que pretendiendo gravar las actividades que afectaban el medio balear, restringía, vulnerando el principio de igualdad, el gravamen a aquellas actividades contaminantes que fuesen titularidad de personas jurídicas; como si este dato subjetivo ofreciese una justificación objetiva y razonable, conforme al alcance de la afectación al medio, del diferente tratamiento de los sujetos titulares, bien personas físicas, bien personas jurídicas, de las actividades que inciden en el medio, como se puso de manifiesto en su día –STC 289/2000/5º– (38).

En este marco, es necesario pronunciarse acerca de si la articulación jurídica del tributo sobre el riesgo debería permitir al contribuyente repercutir la cuota tributaria a sus clientes. Y, a nuestro juicio, la respuesta a dicha cuestión dependerá del fin al que responda el tributo sobre el riesgo establecido. Así, si con dicho tributo se quiere gravar la actividad de riesgo; y no el consumo de sus productos; siempre en el marco de un supuesto en el que existan alternativas al proceso productivo; el contribuyente debe ser el realizador de la actividad de riesgo; sin contemplarse jurídicamente la repercusión de las cuotas tributarias satisfechas por el contribuyente respecto de sus clientes, ya que el gravamen efectivo al contribuyente, en tanto que generador del riesgo, es el presupuesto para cumplimiento de los fines de internalización y desincentivo que justifican la existencia del tributo sobre el riesgo; conforme a las exigencias del principio de «quien genera riesgos, paga». Es decir, en aquellos supuestos en los que la oferta –la producción– viene determinada por la demanda –consumo–, pero ésta no determina la peligrosidad de los medios de producción utilizados, la responsabilidad debe ser proyectada sobre el productor, no otorgándole jurídicamente la posibilidad de repercutir el tributo soportado. Mientras que si la producción –incluido los medios de producción– están de-

---

(38) BORRERO MORO (1997), págs. 23 y ss.

terminados por la demanda, en el sentido de que no hay alternativa productiva; entonces, procede la repercusión jurídica del contribuyente sobre los consumidores.

Por el contrario, si lo que se quiere gravar con el tributo sobre el riesgo es el consumo de productos de riesgo; en supuestos en los que no existe alternativa productiva; la ley puede optar por erigir como contribuyente al productor o distribuidor, con base en razones de gestión tributaria. Sin embargo, el principio de «quien genera riesgos, paga» exigiría en estos casos que el diseño del tributo sobre el riesgo incorporase la obligación de repercutir por parte del contribuyente la cuota tributaria al consumidor, que es el generador y responsable del riesgo; y el que, conforme a la idea de justicia emanada de dicho principio, así como del propio principio de capacidad económica, al pretenderse gravar el consumo, debe recibir la señal económica en la que se materializa el tributo. Siendo esto lo que acontece en la articulación del Impuesto andaluz sobre Almacenamiento Radiactivo, en el que el contribuyente es el depositante de los residuos radiactivos; mientras que el sustituto del contribuyente es el depositario, en tanto que titular del almacén radiactivo; viniendo obligado éste a repercutir al depositante la cuota tributaria en la que se materializa el impuesto, al ser aquél el que crea el riesgo determinante del establecimiento del tributo.

### **3.9. La vidriosa configuración de los elementos de cuantificación del tributo sobre el riesgo**

#### *3.9.1. Las dificultades de congruencia de su base imponible*

La exigida congruencia, a la luz de la idea de justicia deducida del principio de «quien genera riesgo, paga», en tanto que criterio fundamental de ordenación del tributo sobre el riesgo, entre la configuración del hecho imponible y de la base imponible, determinante de la medición por ésta de la intensidad del riesgo generado por la actividad sujeta por aquél, se erige en presupuesto de la realización de los fines a los que responde el establecimiento del tributo sobre el riesgo como tributo internalizador de externalidades negativas; al aportar, por un lado, la medida de los costes públicos provocados a internalizar, siquiera sea por referencia, ya éstos están en función de los riesgos provocados por la actividad; y, por el otro, y en su caso, el parámetro para el desincentivo de su realización. Sin embargo, dicha configuración de la base imponible, de forma congruente con el hecho imponible, presenta indudables problemas de técnica jurídico-tributaria, como consecuencia de su necesaria articulación en orden a cuantificar la intensidad del riesgo generado por la actividad.

Señaladamente, dichos problemas se sintetizan en la cuestión ¿cómo cuantificar el riesgo? Y ello, entre otras cuestiones, por su naturaleza potencial; circunstancia que orienta la configuración jurídica de la base imponible del tributo sobre el riesgo hacia la selección de elementos relacionados con el riesgo aptos para cuantificar, siquiera sea indirectamente, la intensidad del riesgo generado por las diversas actividades económicas de riesgo. Debiéndose tener en cuenta, adicionalmente, que el principio de «quien genera un riesgo, paga» no es el único criterio, aunque sí el más importante a la hora de configurar el tributo sobre el riesgo; existiendo otros principios, como el de capacidad económica, que deben tenerse en cuenta en la configuración de todos los elementos del tributo, y en nuestro caso de la base imponible, siempre que no distorsionen la exigida congruencia entre hecho imponible y base imponible, en orden a la cabal realización de los fines internalizadores y desincentivadores que justifican su establecimiento. De ahí que pueden ser utilizados como elementos de cuantificación, por su relación con el riesgo, factores –elementos o actividades– de riesgo; manifestaciones de riqueza anudadas, en el origen o en sus consecuencia, al riesgo, dando entrada, en este caso, a las exigen-

cias del principio de capacidad económica; o el gasto público directa o indirectamente generado por las actividades públicas de prevención o intervención de protección civil, etc.

Así, la base imponible del impuesto internalizador podría configurarse de forma que presentase aptitud para medir la intensidad del riesgo, en términos de potencialidad y peligrosidad de las consecuencias de su actuación; o, en su caso, para medir los factores—elementos y actividades— generadores del mismo; en congruencia con la sujeción de los elementos patrimoniales o de las actividades de riesgo; ya que si bien, conforme a las exigencias del principio de capacidad económica, se sujetarían manifestaciones objetivas de fuerza económica, se haría con base en su provocación de riesgos. Un buen ejemplo de cuanto decimos lo podemos encontrar en el Gravamen catalán, que configura como base imponible la medida de los diversos factores de riesgo (39) generados por las actividades sujetas; con base en su conexión directa, en términos de provocación, con los costes públicos. Así, se establece como base imponible los kilogramos, en términos de media anual, de sustancias o conjunto de sustancias peligrosas presentes en las instalaciones, en el supuesto de instalaciones industriales de producción de sustancias peligrosas o almacenes; los metros lineales de tuberías en el supuesto de instalaciones o estructuras de transporte por medios fijos de sustancias peligrosas; los metros cúbicos de capacidad de una presa, en el supuesto de sujeción de las presas hidráulicas; entre otros, —at. 59.1 LPCC—.

Igualmente, la base imponible puede venir configurada con arreglo conjuntamente a los principios de capacidad económica y de «quien genera riesgo, paga». Siendo para ello esencial encontrar realidades reveladoras de fuerza económica íntimamente relacionadas con los riesgos generados. En este sentido, las actividades de riesgo exigen legalmente la adopción de medidas de prevención. Medidas que suponen, por mandato legal, un gasto de renta, en términos de consumo o de inversión, para el provocador de dichos riesgos. Desde esta perspectiva, la base imponible puede venir configurada por el importe de los costes realizados por las empresas para cumplir las exigencias del Plan de Emergencias interior, exigido legalmente. Configuración que se presentaría congruente con una ordenación del hecho imponible que sujetase, por ejemplo, los costes empresariales de prevención de riesgos exigidos normativamente.

Una última opción, finalmente, sería la de configurar la base imponible del tributo sobre el riesgo teniendo como referencia el gasto público del servicio de protección civil; configurando una tasa de cuota variable por la prestación del servicio público de protección civil. El importe a obtener con base en dicha tasa no podría exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio de protección civil, conforme a la legislación estatal de tasas — art. 19.2 de la Ley de Tasas y Precios Públicos—. La individualización de la tasa para cada uno de los provocadores del servicio de protección civil se podría realizar a partir de la configuración de una base imponible que cuantificara los gastos legalmente exigidos a cada actividad en materia de prevención interna de riesgos; proyectando, en su ordenación, los principios de capacidad económica y de «quien genera riesgos, paga»; sobre la que se aplicaría el correspondiente tipo de gravamen, respetando, como límite máximo de recaudación, el coste del servicio.

### 3.9.2. *La determinación de la base imponible del tributo sobre el riesgo*

La configuración del tributo sobre el riesgo, fundamentalmente, con base en el principio de «quien genera riesgo, paga» exige la determinación de su base imponible con base

---

(39) *Vid.* RODRÍGUEZ MUÑOZ (2005), pág. 31.

en un método de estimación directa, ya que la cabal realización de los fines a los que responde el establecimiento del tributo requiere la cuantificación bien de los factores de riesgo, bien del coste de prevención, con base en datos reales; directamente reveladores del riesgo generado; en tanto que presupuesto del conocimiento cierto del riesgo producido y, consecuentemente, de los costes provocados. Así, como vimos *supra*, se ordenan en la mayoría de los tributos establecidos.

No obstante, las dificultades técnicas de gestión del tributo sobre el riesgo que podría presentar la medición real de dichos factores, exigiría configurar soluciones técnico-jurídicas, que podrían encauzarse estableciendo la posibilidad de determinación objetiva de la base imponible. Así, podría contemplarse la medición de la peligrosidad de una presa hidráulica con base en la electricidad producida; aunque dicho método de determinación de la base imponible merma claramente las exigencias del principio de «quien genera riesgos, paga»

Finalmente, para el caso de imposibilidad material de cuantificar realmente los factores de riesgo o los costes realizados en prevención de riesgos, sería admisible la estimación indirecta.

### 3.9.3. *La difícil fijación del tipo de gravamen a la luz del principio de «quien genera riesgo, paga»*

El tipo de gravamen, como elemento del tributo encargado de traducir las diversas expresiones del riesgo en dinero, puede venir configurado bien como una alícuota, en aquellos casos en los que la base imponible cuantifique el importe de los costes de prevención del riesgo; bien como una cantidad de dinero por unidad de factor de riesgo, cuando la base imponible mida dichos elementos.

Jurídicamente, la determinación del tipo de gravamen del tributo sobre el riesgo debe realizarse, por un lado, y principalmente, a la luz del principio de «quien genera riesgo, paga»; y, por el otro, respetando las exigencias del principio de capacidad económica (40).

La justificación de la ordenación de este elemento del tributo conforme al primer principio citado responde a la necesaria congruencia que debe respetar la configuración de los distintos elementos del tributo, en orden a posibilitar el cumplimiento de los fines que motivan su establecimiento. En este sentido, la fijación del tipo de gravamen debe realizarse con el objetivo de configurar el tributo con aptitud, por un lado, para internalizar los costes sociales generados por la actividad o elementos patrimoniales, de riesgo; y, por el otro, en su caso, para desincentivar dicha generación de riesgo; en aquellos casos en los que existan actividades o elementos alternativos menos perjudiciales socialmente.

No obstante, como típico ejemplo de tributo internalizador, el tributo sobre el riesgo presenta el problema de determinación del importe de los costes sociales generados por las actividades y elementos patrimoniales de riesgo. Problema que, en su derivada jurídico-tributaria, afecta directamente a los elementos de cuantificación del tributo, en or-

---

(40) En relación con el Gravamen catalán, la Sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004 afirma que «en la fijación del tipo aplicable o de la tarifa el legislador autonómico ha empleado criterios no estrictamente vinculados con los ingresos de las empresas explotadoras de las instalaciones o que realizan las actividades sino con su producción, utilizándose el volumen de facturación únicamente para establecer las escalas de cantidades máximas a ingresar por este concepto (art. 59.2)».

den a determinar, fundamentalmente, los costes a internalizar o, en su caso, los costes determinantes de la fijación del parámetro de referencia de la función desincentivadora; y, señaladamente al tipo de gravamen.

Ciertamente, la cabal materialización en dinero de los costes sociales generados por las actividades de riesgo, en términos de afectación a la vida o la salud, de servidumbres para las actividades económicas en el espacio circundante a su desarrollo, de afectación al medio, etc. (41), se nos antoja harto difícil. Complejidad que se incrementa si el análisis se proyecta respecto del futuro (42). Circunstancia que deriva la fijación del tipo de gravamen a una decisión política en el marco de unos parámetros cuantitativos determinado tanto por la vidriosa cuantificación de los costes sociales generados por las actividades sujetas, como por el principio de capacidad económica.

### 3.9.4. *La cuota tributaria del tributo sobre el riesgo como expresión de sus funciones*

La cuota tributaria, en tanto que resultado del resto de elementos de cuantificación, debe tender a reflejar, conforme a la configuración por parte del legislador del tributo, por un lado, el importe de los costes sociales a asumir por el contribuyente, en tanto que provocador de los mismos; y, por el otro, en su caso, la intensidad del desincentivo buscado por el tributo respecto de dichas actividades. Siendo difícil calificar dichas funciones e incluso más diferenciarlas, ya que todo gravamen internalizador provoca un efecto desincentivador en tanto que, económicamente, implica un incremento de los costes de la actividad, es, igualmente, cierto que si la cuota tributaria supera el coste público a internalizar, el tributo es, además de internalizador, objetivamente desincentivador; mientras que en caso contrario la función desincentivadora es llevada a cabo por el tributo sobre el riesgo sin mayor individualización ni protagonismo, fruto de la propia articulación jurídica.

De ahí que, en el tributo sobre el riesgo, la cuota tributaria suponga, fundamentalmente, la contribución de dichas actividades económicas o elementos patrimoniales, provocadores de riesgo, al sostenimiento de los gastos públicos, con base en la provocación de costes sociales desde manifestaciones objetivas de fuerza económica.

La cuota tributaria en estos casos en ningún caso puede ser considerada un pago para poder generar riesgos, ya que las actividades sujetas se enmarcan, por definición, entre las autorizadas administrativamente conforme al Ordenamiento jurídico; esto es, se sujetan, por principio, actividades de riesgo permitidas.

Por otra parte, la articulación en nuestro sistema tributario, ramificado en tres sub-sistemas tributarios y con gran cantidad de figuras tributarias en cada uno de ellos, de

---

(41) El legislador es consciente de que las actividades de riesgo provocan costes sociales, difíciles de evaluar, que deben ser soportados por la sociedad; así, por ejemplo, respecto de la energía nuclear, en la Introducción de la Ley 15/2012, de Sostenibilidad Energética, podemos leer que «[l]a generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas y servidumbres, debido a las peculiaridades inherentes a este tipo de energía, cuyo impacto económico es difícil de evaluar».

(42) Así se pone de manifiesto, igualmente, respecto de la energía nuclear, en la Introducción de la Ley 15/2012, de Sostenibilidad Energética, cuando se afirma que «la valoración del coste total del desmantelamiento de las centrales nucleares y la gestión definitiva de los residuos radiactivos mantienen un alto grado de incertidumbre»; ya que los desarrollos tecnológicos pueden condicionar la forma en la que finalmente se lleve a cabo dicha gestión y, en consecuencia, los costes asociados a la misma.



un límite formal –artículo 6.2 y 3 LOFCA– escasamente efectivo a los efectos de una cabal aplicación del principio de capacidad económica, al permitir el solapamiento de tributos edificados sobre las mismas materias imposables; junto con la inexistencia de límites materiales operativos, dado el fracaso de las construcciones doctrinales y jurisprudenciales sobre el límite máximo de imposición a la luz de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, exige articular mecanismos que garanticen el acomodo del deber de contribuir, conforme a las exigencias del principio de capacidad económica, al máximo imponible (43), bien en términos absolutos, atendiendo al entero sistema tributario tal como incide sobre cada contribuyente, bien en términos relativos, con independencia de lo anterior, pero soslayando en cada tributo los riesgos de la acumulación de tributos sobre las mismas realidades económicas; de forma que se arbitren mecanismos que garanticen en cada tributo sobre el riesgo la aptitud contributiva de acuerdo con las exigencias del principio de capacidad económica.

En este sentido, el Gravamen catalán fija un límite relativo y objetivo a la tributación sobre el riesgo; de forma que se limita la cantidad máxima a ingresar por cada instalación al 0,1 por 100 de la facturación generada por cada instalación y sin posibilidad de superar los 128.577 euros –art. 59.2 LPCC–.

Finalmente, la articulación jurídica analizada, señaladamente la edificada sobre el gravamen de los costes de prevención de riesgo, debería contemplar una deducción de la cuota íntegra con base en el gasto o inversión en prevención de riesgos más allá de las exigencias jurídicas, para evitar el desincentivo que dicho tributo causaría respecto de este tipo de gastos, tan necesario para minimizar las afectaciones a las personas, bienes y medio (44).

#### 4. CONCLUSIONES

El gravamen del riesgo tecnológico presenta, hoy día, una estructura jurídica similar a los tributos ambientales; hasta el punto de que, al margen del Gravamen catalán, que constituye a estos efectos un verso suelto, en buena medida se configuran como medidas tributarias insertas en el seno de tributos ambientales.

Esta realidad trae causa del hecho de que el riesgo se materializa en buena medida en forma de desastre ambiental, que puede llegar a afectar a la vida e integridad física de las personas y a los bienes. De ahí que en la fundamentación de los tributos sobre el riesgo, y en general de las medidas de protección civil ante los riesgos tecnológicos, se alegue los peligros generados tanto para las personas y los bienes, como para el medio ambiente en general; del que aquéllos forman parte en el marco de su concepción amplia de medio ambiente.

Así, se articulan principalmente con base en el principio de «quien genera riesgo, paga», de naturaleza idéntica al clásico principio ambiental de «quien contamina, paga»; diferenciándose, exclusivamente, en el presupuesto material determinante del fundamento del tributo: en un caso generar riesgo y en el otro contaminar.

---

(43) Como ya dijimos en 1995, en relación con la articulación de tipo de gravamen en los tributos ambientales, «la determinación del tipo de gravamen no es totalmente libre, sino que el legislador debe tener en cuenta el límite establecido por el máximo imponible, ya que por muy loable, y amparado constitucionalmente, que sea, o esté, la protección del medio, no se puede olvidar las exigencias establecidas por el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad a la hora de configurar un tributo. Toda superación de dicho máximo imponible supondrá su inconstitucionalidad», BORRERO MORO (1995; 1999), pág. 234.

(44) Así la proponen HERRERA MOLINA, CHICO DE LA CÁMARA y GRAU RUIZ (2007), pág. 351.

En este sentido, los tributos sobre el riesgo presentan similares problemas de articulación jurídica que los tributos ambientales, tal como hemos podido apreciar en el análisis realizado *supra*.

Sin embargo, el análisis de su configuración jurídica ha revelado, al menos, dos ventajas importantes respecto de la tributación ambiental, que es necesario recalcar en orden a la valoración legislativa de su establecimiento de forma individualizada. La primera, y más importante, es la posibilidad de individualizar en el desarrollo de las actividades de riesgo una manifestación de capacidad económica, identificada con el gasto de renta exigido por el Ordenamiento en medidas de prevención de riesgos, apta para indicar la intensidad del riesgo generado por la actividad, a la par que expresión de fuerza económica. La segunda, derivada de la conexión de dichas actividades con el exigido, normativamente, establecimiento del servicio de protección civil, viene referida a la posibilidad de objetivizar la cuantificación del tributo con base en los costes públicos del citado servicio público; minimizando notablemente los problemas de articulación de los elementos de cuantificación del tributo sobre el riesgo; circunstancia que acarrearía la necesaria afectación del tributo a la financiación del mismo.

Ventajas que podrían facilitar el desarrollo de la tributación del riesgo, materializado hoy día, al margen del aislado Gravamen catalán, en un puñado de medidas jurídico-tributarias insertas en tributos ambientales; desde el estadio actual, caracterizado básicamente por ser una nueva yema de la imposición ambiental, hasta configurarse como tributos específicos sobre el riesgo con aptitud para internalizar los costes sociales generados por las actividades de riesgo; y ello tanto minimizando los problemas de cuantificación de los tributos internalizadores, como, en su caso, acomodándose cabalmente al principio de capacidad económica.

## BIBLIOGRAFÍA

- BORRERO MORO, C. J. (1997): «El principio de igualdad y la tributación ambiental: el Impuesto Balear sobre las Instalaciones que Incidan sobre el Medio Ambiente», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 7/1997.
- BORRERO MORO, C. J. (1999): *La tributación ambiental en España (tesis 1995) (monografía 1999)*, Tecnos, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y GRAU RUIZ, M. A. (2007): «Tributos sobre el riesgo. (Especial referencia al sector energético)», en Falcón y Tella (director): *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.
- LOZANO GÓMEZ, P. (2015): «El riesgo: hacia una nueva materia imponible», *Impuestos*, núm. 1/2015.
- ORTEGA MALDONADO, J. M. (2005): *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*, Instituto de Estudios Jurídicos, Inv. Jurídica, núm. 1/2005.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2005): «Los tributos sobre actividades de riesgo. Su consagración a raíz de la STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004 y la aplicación de esta Sentencia a otros impuestos autonómicos *sub iudice*», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4/2005.