



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

“La Fiscalidad Verde. Creación de nuevos tributos sobre emisiones y residuos”

Presentado por:

Cristina González Camazón

Tutelado por:

Antonio Arenales Rasines

Valladolid, 12 de julio del 2016

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. ¿QUÉ ES LA FISCALIDAD VERDE?.....	7
2.1. Terminología.....	7
2.2. Concepto.....	7
3. LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE Y EXTRA FISCALIDAD EN ESPAÑA.....	9
3.1. Finalidad fiscal y extra fiscal de los tributos en el ordenamiento jurídico español.....	9
3.1.1.1. <i>Fiscalidad extra fiscal debe respetar las exigencias mínimas del principio de capacidad económica.....</i>	10
3.1.1.2. <i>Fiscalidad extra fiscal amparada por la Constitución.....</i>	11
3.1.1.3. <i>La consecución de la finalidad tiene que estar encomendada por la Constitución Española al Estado y a los demás entes públicos.....</i>	12
3.1.1.4. <i>La consecución de la finalidad tiene que afectar a los gastos públicos.....</i>	12
3.1.1.5. <i>Contenido de la fiscalidad extra fiscal.....</i>	12
4. PANORAMA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA.....	14
4.1. Introducción. Separación de los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.....	14
4.2. Tributos sobre emisiones contaminantes.....	18
4.3. Tributos sobre energías.....	21
4.4. Tributos sobre vehículos.....	27
4.5. Tributos sobre residuos.....	31
4.6. Tributos sobre el agua.....	32
4.7. Canon eólico.....	37
5. POSIBLES PROPUESTAS SOBRE LA FISCALIDAD AMBIENTAL.....	40
6. PRESENTE Y FUTURO EN LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL AUTONÓMICA.....	42
6.1. El poder tributario autonómico.....	42

6.2. Límites al establecimiento de impuestos propios.....	43
6.3. La protección ambiental a través de la fiscalidad: anclaje constitucional... 48	
6.4. Las competencias en materia de tributación ambiental de las Comunidades Autónomas.....	50
6.5. Instrumentos fiscales ambientales de carácter autonómico.....	53
6.5.1.1. <i>Sistematización de los instrumentos ambientales autonómicos.....</i>	53
6.5.1.2. <i>La recaudación por tributos propios.....</i>	59
6.6. Las ayudas del Estado y la protección ambiental en la UE.....	60
6.6.1.1. <i>Límites del Derecho la Unión Europea a los incentivos fiscales ambientales... 61</i>	
6.6.1.2. <i>Comunicación de la Comisión. Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/01).....</i>	65
7. DERECHO COMPARADO.....	69
7.1. Europa.....	69
7.2. Resto del Mundo.....	77
8. CONCLUSIONES.....	84
9. BIBLIOGRAFÍA.....	86

ABREVIATURAS

CE: Constitución Española.

Tratado de la CE: Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

FJ: Fundamento Jurídico.

LGT: Ley General Tributaria.

CCAA: Comunidad Autónoma.

PIB: Producto Interior Bruto.

CO₂: Dióxido de Carbono.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

NO_x: Óxidos de nitrógeno.

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

MDL: Mecanismo de Desarrollo Limpio.

RESUMEN

La fiscalidad verde y la creación de nuevos tributos sobre emisiones y residuos en España es una preocupación que comenzó a mediados del siglo XX cuando la contaminación del medio ambiente puso en alerta a los seres humanos y empezaron a desarrollar instrumentos económicos para restringir el uso de actividades contaminantes y preservar el medio ambiente, todo ello bajo el desarrollo de una economía sostenible. Sin embargo, a día de hoy esta actividad sigue latente, ya que todavía está por desarrollar una auténtica reforma fiscal verde, aunque en los últimos años hayan tenido lugar novedades destacables. Actualmente, España es el sexto país de la Unión Europea en el que menos peso tienen los impuestos medioambientales sobre el total de ingresos fiscales. Por ello se dice que a pesar de que la fiscalidad verde presenta un gran potencial recaudatorio, hasta el momento es una fuente prácticamente inexplorada.

ABSTRACT

A major concern for the environment began in the mid-twentieth century and is still unfortunately prevalent in Spain today. Even though there have been

steps to preserve the environment here in Spain, it is still one of the countries with the lowest environmental taxes in the European Union. A higher green tax would greatly benefit the environment and the economy of Spain. This would create an opportunity to actualize revenue to look for methods to further preserve and protect the environment of Spain.

PALABRAS CLAVE

Medio ambiente, tributos ambientales, reforma fiscal verde, sanción, desarrollo sostenible, instrumentos económicos...

KEY WORDS

Environment, environmental tax, green tax reform, sanction, sustainable development, economic instruments...

1. INTRODUCCIÓN

La preocupación por la protección del medio ambiente data del año 1970, a partir del cual los instrumentos económicos desarrollados para tal fin han evolucionado, se inician con gravámenes a los usuarios, prosigue en 1980 con gravámenes/impuestos con afección específica, continúa en 1990 con una serie de incentivos fiscales y finalmente, en el año 2000, se realiza una reforma fiscal ambiental, dando lugar a los permisos de emisión negociables.

La idea de que los tributos pueden ser una medida a adoptar ante las actividades que contaminan el medio ambiente se remonta a la propuesta de Arthur Pigou a principios del siglo XX¹.

Desde un punto de vista jurídico, el Derecho del Medio Ambiente sería el conjunto de normas que regulan los efectos de la actividad humana en la conservación y

¹ http://ecoauditoria.org/wp-content/uploads/2015/04/LOS-IMPUESTOS-AMBIENTALES_PRESENTACIÓN-FINAL.pdf

protección de la vida en la Tierra, ya que el ser humano debería priorizar en su actuación la conservación del medio ambiente en el que habita².

La fiscalidad ambiental puede referirse de manera exclusiva a tributos de pronunciado carácter ecológico, bien por la configuración de su hecho imponible, bien por el destino que se vaya a dar a la recaudación obtenida por un determinado tributo.

A día de hoy, la conservación del medio ambiente es un deber que incumbe a todos; especialmente incumbe a los poderes públicos tal y como dispone el artículo 45 de la Constitución Española, al señalar que han de restaurar el medio ambiente “apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

En nuestra legislación anterior a la CE ya existían disposiciones que contemplaban esta problemática, por ejemplo: el Decreto 1 de febrero de 1952, donde se contemplaba la colaboración entre el Estado y los Municipios para la ejecución de obras de abastecimiento y saneamiento de aguas.

La protección del medio ambiente se ha acentuado más con la incorporación de España a la Unión Europea, donde prima el principio “quien contamina, paga” regulado en el artículo 174.2 del Tratado de la CE, al disponer que la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente se basará, según T. ROSEMNUJ, “en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga”.

Nos encontramos, por tanto, ante una verdadera toma en consideración por los poderes públicos de un problema que debe ser resuelto con financiación pública, sin predeterminarse los recursos necesarios que se utilizarán para subvenir tales gastos³.

² <http://www.fiscalitatjusta.cat/?p=365>

³ ORÓN MORATAL, Germán. “Fiscalidad ambiental: la ecotasa”. Universitat Jaume I de Castelló.

2. ¿QUÉ ES LA FISCALIDAD VERDE?

2.1. Terminología

La terminología utilizada para referirnos a la fiscalidad verde suele traer una infinidad de controversias, ya que muchos autores la denominan “canon”, “ecotasa”, “tributos verdes”, etc. Pero esto es un poco abstracto, ya que estos términos conceptualmente deben ser distintos.

La mayoría de la doctrina coincide en que las especies tributarias son tres: impuestos, tasas y contribuciones especiales; y cada una de ellas tiene unas notas definitorias que las diferencia de los otros tributos.

La expresión “ecotasa” se trata de una equivocada traducción al español del término eco-tax (en inglés, eco-impuesto), cuyo significado dejaría fuera dos de las tres figuras tributarias: la tasa y la contribución especial.

Para concluir, cabe decir que la terminología más aceptada para referirnos a la fiscalidad verde son los tributos ecológicos o ambientales⁴.

2.2. Concepto

Que el tributo ecológico tenga naturaleza de tasa o de impuesto viene dado por la estructura de su hecho imponible.

Hay que distinguir entre tributos ecológicos incentivadores (son aquellos que además de producir ingresos para financiar actividades medioambientales sirven para sensibilizar a los obligados al pago de las consecuencias nocivas de sus comportamientos) y tributos ecológicos redistributivos (se definen como tributos cuyo fin es recuperar el coste de los daños ambientales a cargo de los

⁴ URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Bosch Editor, 2013.

contaminantes y que pretenden convertir en antieconómico, desarrollar conductas de este tipo)⁵.

Para definir esta figura de tributo ecológico se puede hacer de diferentes maneras:

- Impuesto cuya base impositiva es una unidad física (o equivalente) que tiene una repercusión negativa probada sobre el medio ambiente.
- Según la OCDE nos podemos referir a este término como cualquier impuesto cuya base imponible se supone de especial relevancia para el medio ambiente.⁶
- El pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes, calculado por la aplicación de un tipo impositivo, fijo o variable, a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural.⁷

En resumen, se puede decir que el tributo ecológico constituye un instrumento ambiental que busca dirigir la conducta de los administrados en provecho del medioambiente sin importar el destino de sus recursos.⁸

⁵ ORÓN MORATAL, Germán. *“Fiscalidad ambiental: la ecotasa”*. Universitat Jaume I de Castelló.

⁶ Acquatella, Jean. Y Alicia, Bárcena. Op.cit., pág 106.

⁷ MUÑOZ GUZMÁN, Marco Antonio. *Modelo económico mundial y la conservación del medio ambiente*. México, Universidad Cristóbal Colón, 2010, pág. 78.

⁸ URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Bosch Editor, 2013.

3. LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE Y EXTRA FISCALIDAD EN ESPAÑA

3.1. Finalidad fiscal y extra fiscal de los tributos en el ordenamiento jurídico español

En primer lugar, cabe traer a colación que la finalidad del tributo, además de ser la recaudación de ingresos públicos para atender la cobertura de los gastos públicos según el artículo 31.1 de la Constitución Española, puede perseguir fines extrafiscales, es decir, fines públicos constitucionalmente legítimos no fiscales y asignados a los poderes públicos.

Para determinar la finalidad del tributo se adoptan dos posturas doctrinales:

– Parte de la doctrina piensa que un tributo con una finalidad extrafiscal no es un verdadero tributo. Exponentes de esta postura pueden ser:

CARRETETO LESTÓN “...los tributos municipales con fines no fiscales existentes no son auténticos tributos, por no basarse en el principio de capacidad económica”.

ALIBAÑA “...no se proponen gravar la capacidad económica de sus destinatarios... no son ciertamente impuestos, ya que en ellos no rige el principio de capacidad económica... no son impuestos y que podrían ser asimilados a <<multas>> sin infracción previa, pues cumplen funciones correctoras...”

– Otra parte de la doctrina defiende la existencia de una doble finalidad en el tributo: fiscal y extrafiscal.

La finalidad fiscal se basa en la recaudación de ingresos públicos para que el Estado pueda sostener las necesidades públicas.

La finalidad extrafiscal se basa en todo aquel fin que se aleja del objeto recaudatorio típico de la imposición.

3.1.1.1. Fiscalidad extra fiscal debe respetar las exigencias mínimas del principio de capacidad económica

No existe incompatibilidad entre los fines extrafiscales y el principio de capacidad económica, ya que el principio de capacidad económica no es un principio de inexcusable presencia para la realización de la justicia tributaria, sino que esta justicia está compuesta, además, por otros principios diferentes.

El Tribunal Constitucional lo puso de manifiesto en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13º) que repara en que a la existencia de fines extrafiscales “no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio (FJ 8º) consideró que “el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); (...) pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otro, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4ª).”

Prosigue el TC afirmando: “la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad

económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia (STC 221/1992, FJ 14; en el mismo sentido, STC 214/1994, FJ 5 c).”

Se puede resumir esta idea introductoria diciendo que los tributos con fines extrafiscales no tienen como principio fundamental de los mismos el principio de capacidad económica, sino que éste tiene un papel secundario respecto a otros principios necesarios para poder conseguir la finalidad extrafiscal del tributo.

3.1.1.2. Fiscalidad extra fiscal amparada por la Constitución

Aunque la Constitución Española no recoge de forma expresa la posibilidad de la existencia de fines extrafiscales, su aceptación deviene de los artículos 40.1 y 130.1 CE sobre los principios rectores de la política social y económica. La redistribución de la renta se regula en el artículo 40.1 del siguiente modo: “Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”. Por su parte, el artículo 130.1 de la CE reconoce el desarrollo económico: “Los poderes público atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de todos los españoles”. Así lo reconoce la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 37/1987, de 26 de marzo (FJ 3º).

El artículo 4º de la Ley General Tributaria establece de forma expresa los fines extrafiscales del siguiente modo: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

3.1.1.3. La consecución de la finalidad tiene que estar encomendada por la Constitución española al Estado y a los demás entes públicos

La STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 15º), cuando se refiere a las prestaciones patrimoniales de carácter público, especifica que deberán tener “una inequívoca finalidad de interés público”. Así que, como todo tributo es siempre una prestación patrimonial de carácter público, éste deberá tener una finalidad de interés público.

Esta finalidad se deriva de una de las características del ingreso público y su percepción por un ente público, pero debe fundamentarse en el reparto de competencias realizado por la Constitución Española y su normativa de desarrollo entre los distintos entes públicos.

Se reconoce así en la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo (FJ 3º) en relación con las Comunidades Autónomas.

3.1.1.4. La consecución de la finalidad tiene que afectar a los gastos públicos

Toda finalidad extrafiscal deberá tener cobertura procedente de los gastos públicos de acuerdo con el artículo 31.1 de la CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”.

Esta consideración deriva de “...la íntima relación entre gasto público y tributo, ...hasta el punto de que no puede concebirse la existencia del tributo sin la existencia del gasto público” (VICENTE- ARCHE).

3.1.1.5. Contenido de la fiscalidad extra fiscal

ALONSO GONZÁLEZ afirma que “el tributo extrafiscal es susceptible de responder a muy variadas justificaciones, tantas como fines constitucionalmente legítimos existan. Estos tributos extrafiscales, o de ordenación, pueden partir, pues, de aspiraciones de índole no económica, sino de otro tipo, moral, social, etc., en

esencia, fines no materiales. Los tributos extrafiscales son un tipo de tributos poco corrientes, pero no por ello atípicos.”

Como fines extrafiscales destacamos, a título de ejemplo, los siguientes supuestos:

En primer lugar, ser instrumentos de la política económica (Art. 4 de la LGT).

En segundo lugar, atienden a las exigencias de estabilidad y progreso sociales. Esto se ve reflejado en el artículo 4 de la LGT.

En tercer lugar, se trata de una lucha contra la inflación. Según exponen J.L. PÉREZ DE AYALA Y PÉREZ DE AYALA BERRECIL, cuando ésta se debe a un exceso de demanda, el impuesto puede frenar la presión de ésta, a la alza, sobre los precios, retirando dinero de manos de los compradores.

En cuarto lugar, su finalidad es hacer más gravosa una determinada actividad de los particulares. Un ejemplo claro de esto son los impuestos sobre el tabaco, alcohol, hidrocarburos. Este objetivo ya se recogía en la Exposición de Motivos de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

En quinto lugar, se pretende perseguir un menor gasto sanitario. Dos supuestos claros para intentar conseguir este objetivo son: tributos medioambientales e impuestos sobre el alcohol o tabaco.

En sexto lugar, se debe procurar una mejor distribución de la renta nacional, es decir, tener fines redistributivos. Por ello, el artículo 4º de la LGT establece que: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de (...) procurar una mejor distribución de la renta nacional”. Un ejemplo claro para conseguir este fin es el del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la CCAA Andaluza (Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de Andalucía). Otro ejemplo es el del Impuesto de Dehesas Calificadas en Deficiente Aprovechamiento (Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo).

En séptimo lugar, se encuentra el deber de proteger el patrimonio Histórico del Estado. Este propósito se lleva a cabo dando la posibilidad al contribuyente de satisfacer un tributo mediante la entrega de bienes y no en metálico, como por ejemplo ocurre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio, etc⁹.

4. PANORAMA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

4.1. Introducción

España ha jugado un papel muy limitado en la fiscalidad ambiental. Hasta hoy en día; es un campo prácticamente inexplorado entre las políticas estatales dado que el gobierno central le atribuye efectos negativos sobre el crecimiento de la economía y de la competitividad (Economics for Energy 2013)¹⁰.

En la actualidad, es patente la necesidad de impulsar figuras de fiscalidad ambiental y por ello, concretamente España, ha recibido recomendaciones explícitas en este sentido por parte de la Unión Europea. El documento de trabajo de la Comisión Europea “Evaluación del programa nacional de reforma y del programa de estabilidad de España para 2012” señala que en España “hay una amplia gama de reducciones y exenciones tributarias, así como subvenciones perjudiciales para el medio ambiente”. Por tanto, la Recomendación del Consejo sobre el programa de reforma de 2012 de España sugiere explícitamente “introducir un sistema tributario reorientando la presión fiscal desde el trabajo hacia las actividades perjudiciales para el medio ambiente”. Además, se ha recomendado a España que lleve a cabo una “revisión sistemática del ordenamiento tributario para marzo 2014, así como la adopción de “medidas adicionales en lo que respecta a los impuestos medioambientales, sobre todo los impuestos sobre carburantes” (Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2013 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de

⁹ URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Bosch Editor, 2013.

¹⁰ FUNDACIÓN FÓRUMAMBIENTAL. *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*.

Estabilidad de España para 2012-2016, COM (2013) 359 final, de 29 de mayo de 2013). En cumplimiento de esta recomendación se ha aprobado en España un paquete de impuestos ambientales entre los cuales destaca el Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el Impuesto sobre el Almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes en instalaciones centralizadas, el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica y más recientemente el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. Con estas medidas se pretende, tal y como se explica en el Programa Nacional de Reformas de España 2015, trasladar la imposición hacia tributos que gravan el deterioro del medio ambiente¹¹.

La reforma eléctrica que el Gobierno aprobó en 2012 comienza a hacer aguas en algunas de las medidas incluidas por entonces en la legislación para incrementar los ingresos del sistema. Así puede ocurrir si prosperan los autos que el Tribunal Supremo ha dictado en los que pone en duda la aplicación de hasta tres impuestos recogidos en esa normativa al considerar que pueden rozar la inconstitucionalidad no solo por gravar un mismo hecho, sino también por ser utilizados para otro fin distinto al anunciado por el Ejecutivo de Mariano Rajoy.

Se trata del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, que grava al 7% la generación; el de Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos; y el del Almacenamiento de Combustible Nuclear. En los tres casos, se trata de gravámenes que impactaron en las cuentas de las compañías eléctricas. De hecho, la patronal Unesa, junto a Iberdrola y Endesa, fueron las que presentaron los recursos ante el alto tribunal.

En la Exposición de motivos de esas leyes, el Gobierno instaba, entre otras razones, a motivos medioambientales para argumentar la imposición de los tres tributos. Sin embargo, el Supremo ha cuestionado hasta doce artículos de la norma que regulaba las medidas fiscales «para la sostenibilidad energética», al sostener que

¹¹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Pág. 22.

pudo tener como objetivo, en realidad, financiar el déficit de tarifa. La Sala Tercera indica que la finalidad «medioambiental» de los tributos podría estar en duda al gravar actividades que ya tributaban a través de otros impuestos, lo que iría en contra del artículo 31 de la Constitución.

Desde que se puso en marcha la reforma energética, liderada por el entonces Ministro de Industria, José Manuel Soria, las compañías del sector pusieron el grito en el cielo al considerar que soportaban una buena parte de la carga de los excesos del sistema de los años anteriores. En cualquier caso, el Gobierno consideró que era necesario reducir el excesivo déficit tarifario -la diferencia entre lo que cuesta producir energía y lo que se cobraba en los recibos de la luz-, que por entonces alcanzaba los 30.000 millones. Tres años después, el déficit se ha estabilizado y en 2015 el sistema ya generó un superávit que, a la vez, permitió aplicar otras medidas para reducir la factura mensual.

Si definitivamente el Tribunal Constitucional diera la razón al Supremo, en su recurso sostenido por la postura del sector, el Gobierno tendría que hacer frente a un impacto económico millonario equivalente a las cantidades cobradas a estas compañías en los cuatro últimos años.

La normativa que regula la reforma del sector eléctrico se encuentra en pleno proceso judicial a raíz de los recursos presentados por diferentes agentes del sector. De hecho, no todas las sentencias son contrarias a los intereses de la Administración. El Supremo dictó hace un mes las tres primeras sentencias en las que rechazaba los recursos de varias compañías contra el régimen retributivo del que disfrutaban hasta entonces las renovables. La justicia avaló los recortes de 1.700 millones aplicados desde hace tres años sobre el sector¹².

Pese a las medidas adoptadas por España, mencionadas anteriormente, hay una realidad que no se puede esconder y es que España está a la cola de Europa en impuestos verdes que protegen la naturaleza:

¹² <http://www.diariosur.es/economia/201606/30/supremo-cuestiona-tres-impuestos-20160630002940-v.html>

España es uno de los países europeos que menos utilizan los impuestos verdes para combatir o frenar el cambio climático y la destrucción del medio ambiente. La fiscalidad ambiental supuso en 2013 el equivalente al 1,8 % del Producto Interior Bruto español, 19.000 millones de euros.

Esta herramienta económica tiene como finalidad castigar las actividades dañinas para el medio ambiente desde el consumo de recursos hasta la emisión de contaminantes.

España es un país que tiene un largo camino por recorrer en este campo, ya que la media en la Unión Europea es que el dinero recaudado por esta vía equivale al 2,44 % del PIB. La estrategia general no es aumentar más presión a los ciudadanos y empresas con nuevos impuestos, sino “trasladar los ingresos fiscales llegados desde el trabajo” a las actividades nocivas, según explica la propia Comisión Europea, es decir, aplicar el denominado “principio de neutralidad”, ya que diversos países como Suecia, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Estonia, Chequia o Países Bajos “han demostrado amplios resultados positivos” siguiendo esta política según informa la Agencia Europea del Medio Ambiente.

Michael Skou Andersen, experto en impuestos verdes procedente de la Universidad de Aarhus (Dinamarca), analizó para el Instituto de Economía de Barcelona que el bajo porcentaje de ingresos por estos impuestos en España indica que “sin superar la media europea, sigue habiendo margen para incorporar nuevos impuestos ambientales que aportarían unos 5.000 o 6.000 millones de euros”.

Uno de los ejemplos de que España está en la cola en fiscalidad ambiental se constata en el hecho ocurrido en julio de 2015 donde la Comisión llevó a España ante el Tribunal Europeo por una serie de “vertederos ilegales” aún en funcionamiento. La propia Comisión Europea destaca que “más del 50% de los residuos urbanos acaban en vertederos”, perdiendo entonces la oportunidad de “obtener un retorno de 5.700 millones de euros” si se hubiera aplicado la ley ambiental que grava cada tonelada de basura¹³.

¹³ http://www.eldiario.es/sociedad/Espana-impuestos-verdes_0_473153333.html

4.2. Tributos sobre emisiones contaminantes

Los Estados miembros de la Unión Europea, pioneros en el gravamen de las emisiones contaminantes de dióxido de carbono, dióxido de azufre y dióxido de nitrógeno fueron Finlandia, Suecia y Dinamarca, donde se introdujeron tributos de este tipo a partir de la década de los noventa.

En España, las Comunidades Autónomas se han anticipado al Estado a la hora de aprobar tributos sobre emisiones contaminantes; la primera en hacerlo fue la Comunidad Autónoma de Galicia a través de su Ley 12/1995, de 29 de diciembre. Con posterioridad la han seguido la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, la Comunidad Autónoma de Andalucía y la Comunidad Autónoma de Aragón.

En el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, según la revista *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274 de 2007, contrastando La Coruña y Pontevedra, destacables focos de contaminación por vertidos industriales, en aguas continentales y marítimas, emisiones de determinados gases a la atmósfera, se establece por ley un mínimo exento de 1.000 toneladas anuales vigente hasta el 31 de diciembre de 2008. Desde el 1 de enero de 2009 se aprecia una reducción del mínimo a 100 toneladas anuales. En la Comunidad Autónoma de Galicia están censadas alrededor de 1.200 instalaciones contaminantes.

Caso muy parecido al anterior es el de Andalucía (Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas) y el de Aragón (Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y propios y cuyo contenido fue incorporado en el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre). En el caso andaluz, el tributo recae sobre la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre realizadas en las actividades industriales del Anexo I de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación. El impuesto aragonés grava exactamente lo mismo. En el impuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía se declaran no sujetas las emisiones procedentes de vertederos de todo tipo de residuos, las originadas en las instalaciones destinadas a la cría

intensiva de aves de corral y de cerdos, así como las emisiones de CO₂, procedentes de la combustión de biomasa, biocarburantes o biocombustibles, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, siempre y cuando el titular de la instalación haya entregado los correspondientes derechos de emisión para ese exceso.

Los contribuyentes de dichos impuestos son las personas o entidades que sean titulares de las instalaciones o actividades que, siendo focos emisores, emitan las sustancias contaminantes gravadas. En el caso del impuesto aragonés, se considera responsable solidario al propietario de la instalación causante de la emisión contaminante cuando no coincide con la persona que explota la misma.

La base imponible en el impuesto gallego se constituye por la suma de las toneladas de sustancias gravadas emitidas por un mismo foco emisor (conjunto de instalaciones de cualquier naturaleza, constituido por una o más chimeneas, válvulas, canales de desagüe u otras fuentes o puntos de emisión de las sustancias contaminantes gravadas) contemplándose tres métodos para su determinación (estimación directa, estimación objetiva y determinación de oficio). En el Impuesto andaluz se utilizan los tres sistemas: el método de estimación objetiva, donde el cálculo de las emisiones de cada sustancia se simplifica bastante, el método de estimación directa que para que resulte de aplicación hay que acudir a lo que se dispone en el artículo 6.3 del Decreto 503/2004, y el método de estimación indirecta.

Tanto en el impuesto aragonés como en el andaluz se establece una base liquidable que actúa como mínimo exento. Para el tributo andaluz se contempla la posibilidad de aplicar una reducción sobre la base imponible de tres unidades contaminantes, en concepto de mínimo exento. Por otro lado, para el impuesto aragonés dicha base liquidable se obtiene aplicando a las unidades contaminantes que forman la base imponible las siguientes reducciones: a) emisiones de óxidos de azufre: 150 toneladas/año; b) emisiones de óxidos de nitrógeno: 100 toneladas/año y c) emisiones de dióxido de carbono: 100 kilotoneladas/año.

La cuota tributaria del impuesto gallego viene determinada por la aplicación de la siguiente tarifa impositiva por tramos de base:

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

En el impuesto andaluz habrá que aplicar a la base liquidable la siguiente tarifa progresiva en euros por unidad contaminante:

- Hasta 10 unidades contaminantes: 5.000 €.
- Entre 10.001 y 20 unidades contaminantes: 8.000 €.
- Entre 20.001 y 30 unidades contaminantes: 10.000 €.
- Entre 30.001 y 50 unidades contaminantes: 12.000 €.
- Más de 50 unidades contaminantes: 14.000 €.

Respecto al impuesto aragonés, la cuota tributaria se obtiene aplicando a las unidades contaminantes de la base liquidable los tipos de gravamen:

- En los supuestos de óxidos de azufre y óxidos de nitrógeno: 50€/tonelada.
- En los supuestos de óxidos de carbono: 200€/kilotonelada.

En materia de cuantificación se establece una deducción en la cuota íntegra, la cual permite tener en cuenta las inversiones y medidas que adopten los sujetos pasivos para reducir su nivel de emisiones y corroborar que son impuestos ambientales. Esta deducción tiene cabida tanto en el impuesto castellano-manchego como en el andaluz.

Por último, señalar que en el impuesto gallego se prevé la afectación genérica de su recaudación a las políticas de protección medioambiental y de conservación de los recursos naturales en esta Comunidad, así como la obligación de destinar un 5 por 100 de los ingresos obtenidos en cada ejercicio a la dotación de un Fondo de Reserva para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales¹⁴.

4.3. Tributos sobre energías

Son el conjunto de tributos que recaen sobre los productos energéticos y la electricidad. Con el fin de asegurar el correcto funcionamiento del mercado interior, en el ámbito de la Unión Europea está armonizada la fiscalidad de los hidrocarburos, regulada en la Directiva 2008/118/CEE de Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, que establece un régimen común relativo a los productos sujetos a impuestos especiales con el objetivo de garantizar su libertad de circulación, así como la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Por tanto, los productos energéticos y la

¹⁴ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Pág. 23 a 32.

electricidad están gravados según esta última Directiva cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción.

La Directiva 2008/118/CE establece los niveles de imposición aplicables a los carburantes, combustibles y a la electricidad, de manera que los Estados miembros no pueden establecer tipos inferiores a esos mínimos y les autoriza a mantener o introducir en cualquier momento, en sus ordenamientos tributarios, otros impuestos especiales distintos a condición de que no den lugar a controles de ninguna clase en los intercambios comunitarios de productos objeto de los mismos. La estructura básica de los tributos (accisas) debe ser la misma en toda la Unión Europea.

A día de hoy, aún se está tramitando una Propuesta de Directiva de reforma de la Directiva 2003/96/CE que data de abril de 2011, la cual tiene como finalidad introducir las adaptaciones necesarias en algunas de las disposiciones básicas de la Directiva de la Imposición Energética, asegurando así una mayor coherencia en la manera en que los impuestos contribuyen a alcanzar el objetivo de un consumo de energía en la Unión Europea menor y más limpio. Los principales problemas que plantea esta Directiva y que justifican la requerida reforma son:

En primer término, el marco actual no garantiza el grado de coherencia deseable en el tratamiento de las fuentes de energía fósil básicas y de la electricidad, ya que se favorecen algunos productos respecto a otros.

En segundo lugar, la señal de precios que da dicha Directiva mediante los niveles mínimos de imposición no está adecuadamente relacionada con la necesidad de combatir el cambio climático

En tercer término, la fiscalidad estándar de los combustibles renovables tiene su base en el volumen y en el tipo aplicable al producto fósil sustituido por el renovable y sin tener en cuenta el contenido en energía más bajo de los combustibles renovables, por lo que el mismo tipo impositivo da lugar a una carga comparativamente más alta respecto a los combustibles fósiles competidores.

En último lugar, los impuestos sobre la energía se recaudan en virtud de la Directiva de la Imposición Energética tanto si se asegura la limitación de emisiones de CO₂ a través del Régimen Comunitario para el Comercio de Derechos de Emisión de la Unión Europea como si no se asegura. La solución propuesta por la Comisión para superar estos problemas es introducir una diferenciación clara entre la imposición energética taxativamente unida a las emisiones de CO₂ imputable al consumo de los productos en cuestión y la imposición energética fundada en el contenido en energía de los productos.

Los impuestos que recaen en España sobre la producción de energía eléctrica son los siguientes:

- Impuesto sobre la Electricidad, creado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Su entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 1998. Hay que dejar claro que la energía eléctrica no se almacena, sino que en el mismo momento de su producción, dada su alta velocidad de transporte, se produce su consumo. A día de hoy, el tipo impositivo es de 5,11269632 por 100 que se aplicará sobre el importe de la contraprestación o precio pagado por el consumo de energía eléctrica (base imponible); y esto carece de contenido ambiental. Cabe recordar que en países de la Unión Europea el consumo de energía eléctrica está gravado a su vez con el IVA. El Informe Lagares (Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español) sugiere la modificación de su base imponible, que pasaría a ser el número de kilovatios/hora consumidos, con el objetivo de incentivar la eficacia y el ahorro energético y aproximarse a lo establecido en la Propuesta Directiva. Es un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Sin embargo, no está sujeto el consumo por los generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos¹⁵.

¹⁵<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>

- Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, regulado por la Ley 25/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con el objetivo de contribuir a financiar el déficit tarifario. Nos encontramos ante un impuesto de carácter directo y de naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema español. Concretamente, este tributo recae sobre la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que viertan a las mismas, y comportan indudables efectos medioambientales, así como la generación de notables costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. Según el Informe Lagares, no estamos ante un impuesto con fines medioambientales, ya que su base imponible “está constituida por el importe total que corresponda al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el periodo impositivo”; por lo que debería suprimirse, compensándose la pérdida de su recaudación con el incremento del Impuesto sobre Electricidad.

- Canon por Utilización de Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica, creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con el objetivo exclusivamente recaudatorio pese a que aparentemente pudiera pensarse que tiene fines medio ambientales. La Exposición de Motivos de dicha ley justifica esta figura deduciendo que la calidad general de las aguas continentales españolas hace necesaria su protección a fin de salvaguardar uno de los recursos naturales necesarios para nuestra sociedad, incluyendo que deben reforzarse las políticas de protección del dominio público hidráulico y que es necesario obtener recursos naturales que deben ser aportados por quienes obtienen un beneficio de su utilización privativa o aprovechamiento especial para la producción de la energía eléctrica. El tipo de gravamen anual será del 22 por 100 del valor de la base imponible y la cuota íntegra es igual a la cantidad resultante de aplicar dicho porcentaje

sobre la base. Tal y como se señala en el Informe Lagares, la afirmación de que este nuevo impuesto irá destinado a la protección de dominio público hidráulico queda desmentido por el art. 112 bis 8, según el cual “el 2 por 100 del canon recaudado será considerado un ingreso del organismo de cuenca, y el 98 por 100 restante será ingresado en el Tesoro Público por el organismo recaudador”. La ley dispone también que su base imponible “se determinará por el organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central, en cada periodo impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico”, lo que verdaderamente no tiene nada que ver con el daño causado al dominio público hidráulico. Se concluye en este Informe que estamos ante un impuesto sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas que se acumula al precitado Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y que debería integrarse en el mismo.

– Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, regulado en la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, según la Exposición de motivos, como <<instrumento que persigue que la parte de la “riqueza derivada del aprovechamiento de los bienes de dominio público” revierta a la sociedad, a la que en virtud de la Constitución y la ley le pertenecen dichos bienes>>. Tiene una naturaleza, según su art. 9, de carácter directo y real, que grava el valor de los productos del dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en territorio español, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos. Su hecho imponible se constituye tal y como dice su art. 13 por “la extracción en el territorio español de gas, petróleo y condensados, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos a las que hace referencia el título II de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos”. Son contribuyentes del mismo las personas jurídicas y entidades que desarrollen estas actividades. Su base imponible, que se

determinará para cada concesión de explotación, estará formada por el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados, entendiéndose por tal suma del valor de los productos incluidos en el ámbito objetivo del tributo que hayan sido extraídos durante el período impositivo una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación. La cantidad de gas, petróleo y condensados se determinará atendiendo al volumen medio en los dispositivos de mediación de la extracción de hidrocarburos del art. 8. Esta medición se corresponderá con el volumen total en cabeza de pozo, minorado en las cantidades de agua, CO2 y otras sustancias ajenas que sean retiradas dentro del proceso de depuración y separación que sea llevado a cabo por el propio operador. El valor de la extracción se calculará aplicando al precio de referencia aprobado mediante orden del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, el volumen total del producto extraído, siendo el precio de referencia de cada producto el resultado de calcular la media aritmética de los precios de los doce meses en cada periodo impositivo. Sobre dicha base se aplicará la escala de gravamen progresiva del artículo 17 en función del volumen de producción, que además tiene en consideración la influencia de ciertas características técnicas de los proyectos con incidencia en la rentabilidad económica de mismo, tales como su ubicación concreta o la tecnología aplicada. En el caso del petróleo se diferencia según se trate de explotación en tierra o marina y en supuesto del gas, dentro de las explotaciones en tierra las hay por extracción convencional (aquella que se realiza mediante el uso de las restantes técnicas) y no convencional (aquella que requiere la previa aplicación de técnicas de fracturación hidráulica de alto volumen, consistentes en la inyección en un pozo de 1.000 m³ o más de agua durante todo el proceso de fracturación)¹⁶.

Recaudación de los principales impuestos energéticos y medioambientales (PGE 2014)	
Impuesto	Recaudación prevista (M€) PGE 2014
Impuesto especial sobre la electricidad	1.681
Impuesto sobre el valor de la producción de electricidad	1.270
Canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica	(*) 398
Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos	270
Impuesto especial sobre hidrocarburos	9.955
Impuesto sobre el carbón	264
TOTAL	13.838

(*) Recaudación 2013. Fuente: PGE 2014.

¹⁶ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Pág. 32 a 37.

En último lugar, cabría hacer referencia al fracking. El fracking es una técnica para extraer gas natural de yacimientos no convencionales. Se trata de explotar el gas acumulado en los poros y fisuras de ciertas rocas sedimentarias estratificadas de grano fino o muy fino, generalmente pizarras o margas, cuya poca permeabilidad impide el movimiento del gas a zonas de más fácil extracción. Para ello es necesario realizar cientos de pozos ocupando amplias áreas (la separación entre ellos ronda entre 0,6 a 2 km) e inyectar en ellos millones de litros de agua cargados con un cóctel químico y tóxico para extraerlo. (Se sabe que hay al menos 260 sustancias químicas presentes en alrededor de 197 productos, y algunos de ellos se sabe que son tóxicos, cancerígenos o mutagénicos). A pesar de crear en España unos 50.000-60.000 puestos de trabajo, esta técnica tiene una serie de peligros tanto para la salud como para el medio ambiente, ya que produce riesgos durante la perforación (riesgos de explosión, escapes de gas, escapes de ácido sulfhídrico y derrumbes de la formación sobre la tubería); contaminación de acuíferos; contaminación del aire; terremotos; ocupación del terreno (Se suelen perforar de 1.5 a 3.5 plataformas por km², con una ocupación de 2 hectáreas por cada una, lo que supone un gran impacto paisajístico. El periodo de ocupación de cada uno de estos pozos es variable entre 5 y 7 años, dependiendo de la riqueza energética interna del subsuelo, y de la especulación económica¹⁷).

4.4. Tributos sobre vehículos

Son una serie de impuestos que gravan la compra, matriculación o tenencia de vehículos.

Los vehículos componen una materia imponible de gran potencial recaudatorio, por lo que todos los niveles de gobierno se interesan en exigir impuestos sobre los mismos. El objetivo ambiental y la lucha contra el cambio climático recomienda a nuestros gobernantes la incorporación de incentivos para vehículos menos contaminantes.

La Unión Europea elaboró una Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a automóviles de turismo, que al final

¹⁷ <http://www.partidoequo.es/que-es-el-fracking>

no pudo ser aprobada, para sustituir por una ecotasa el impuesto de matriculación. Su finalidad era mejorar el funcionamiento del mercado interior y reducir las emisiones de CO₂ de los automóviles de turismo y también eliminar los obstáculos fiscales a los traslados de automóviles de turismo de un Estado miembro a otro.

Los países de la Unión Europea, ya en 1995, llevaron a cabo una estrategia para reducir las emisiones de CO₂ fundamentada en tres pilares: El primero de ellos fue la promoción de uso de vehículos de bajo consumo de combustible, los otros dos pilares son la información a los consumidores mediante el etiquetado de los vehículos en relación con sus emisiones de CO₂ y la reducción voluntaria por parte de los propios fabricantes de automóviles de estas emisiones. Respecto a los impuestos sobre automóviles de turismo, la Comisión propone una serie de medidas como son: la desaparición gradual del impuesto de matriculación durante un período transitorio de cinco a diez años; la imposición de un sistema de reembolso del impuesto de matriculación aplicable a los automóviles de turismo matriculados en un Estado miembro, que se trasladen o exporten posteriormente con carácter permanente a otro Estado miembro y la inclusión en la base imponible de los impuestos anuales de circulación y en el impuesto de matriculación de un componente basado en las emisiones de CO₂.

En lo relativo a los impuestos sobre matriculación, la Propuesta pretendía la eliminación gradual del impuesto de matriculación durante un período transitorio entre cinco y diez años, con la fecha límite del 1 de enero de 2016, con el fin de evitar una excesiva carga impositiva a aquellos usuarios que hayan adquirido un automóvil y abonado un elevado impuesto de matriculación y que, en el futuro, deban, también, abonar impuestos anuales de circulación más elevados, e impuestos sobre los carburantes.

Estos impuestos sobre la titularidad o circulación de vehículos constituyen ingresos de la Hacienda central en once países de la Unión Europea, aunque en muchos otros éstos no existen.

La Propuesta de Directiva pretende la introducción de un vínculo entre las emisiones del CO₂ y el impuesto anual de circulación con el objetivo de influir en el

comportamiento del consumidor, orientándolo hacia automóviles más respetuosos con el medio ambiente. Así, se preveía que en el impuesto de matriculación, los países de la Unión Europea que lo apliquen, deberían introducir además en la base imponible un componente basado en las emisiones de CO₂, a más tardar en 2010, y proceder a su eliminación gradual. El período previsto para la reestructuración de la base imponible tenía en cuenta el compromiso adquirido por la Comunidad Europea de reducir las emisiones de dióxido de carbono de los automóviles a 120 g/km en 2010. Respecto al componente de CO₂, la Comisión proponía que, a más tardar el 1 de diciembre de 2008 (previsión contenida en el Protocolo de Kioto), tenía que ser del 25 por 100 del total de los ingresos fiscales procedentes del impuesto de matriculación y del impuesto anual de circulación que tengan su origen en el componente de CO₂ de cada uno de los impuestos mencionados. Por otro lado, como máximo el 31 de diciembre de 2010, al menos el 50 por 100 del total de los ingresos fiscales procedentes del impuesto de matriculación y del impuesto anual de circulación deberían tener su origen en el componente del CO₂ de ambos impuestos, tal y como considera la Comisión.

En nuestro país existe el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (impuesto de matriculación) desde el 1 de enero de 2008; el tipo impositivo del impuesto depende del volumen de emisiones contaminantes del vehículo que se matricula. Si el vehículo emite menos de 120 gramos de CO₂ por kilómetro quedará exento. Si las emisiones que produce el vehículo se encuentran en un baremo entre 121 y 160 gramos de CO₂ por kilómetro se aplica el 4,75 por 100. Si el vehículo en cuestión emite entre 161 y 200 gramos de CO₂ por kilómetro, se aplica el 14,75 por 100, incluyendo dentro de esta categoría los “quads” y las motos acuáticas.

Contamos, a su vez, en España con un tributo de ámbito municipal que grava la titularidad de vehículos. Es el llamado Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica donde, según el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales -aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-, se da potestad a las Corporaciones Locales para establecer una bonificación medioambiental destinada a los vehículos menos contaminantes. Estas

bonificaciones se encuentran reguladas en el artículo 95.6 del citado Texto Refundido, haciendo mención a las siguientes:

- Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo.

- Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

Por otra parte, el Informe Lagares proponía la sustitución de los actuales Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica y sobre Determinados Medios de Transporte por un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica de carácter ambiental, cuya cuota dependería de la emisión de dióxido de carbono de cada vehículo y podría reducirse cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que aminorasen las emisiones, quedando, por supuesto, exentos los vehículos de uso exclusivo para discapacitados. La regulación de este impuesto estaría en manos del Estado y así se conseguiría que fuera idéntico en cada municipio y Comunidad Autónoma que conforman nuestro país. La gestión, sin embargo, la llevaría a cabo los municipios que se encargarían, también, de transferir a su respectiva Comunidad Autónoma la participación en su recaudación que se estableciese de carácter general.

Por último, cabría destacar la previsión que contiene el Plan Nacional de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera 2013-2016, aprobado por la Resolución de 30 de abril de 2013 de la Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental y Medio Natural y cuya ejecución se tendría que haber llevado a cabo entre 2014-2016. Era una previsión de reforma del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, con el fin de incorporar criterios ambientales para la cuantificación de su cuota, tales como el grado de contaminación de los vehículos

medido a través de las emisiones de CO₂, NO_x y otras partículas. Pero hasta el momento no se ha acometido esta reforma¹⁸.

4.5. Tributos sobre residuos

La Tasa de Residuos Urbanos o Tasa de Basuras en España se trata como una tasa de carácter municipal, es decir, sólo viene exigido por los municipios. La cuantificación de la tasa sobre residuos es variable según el municipio de que se trate. En algunos de ellos, su importe es fijo y se calcula a partir del valor catastral del inmueble en el caso de usos domésticos. Para determinar la cuota, en el caso de los locales comerciales, se considera tanto el valor catastral como la generación de residuos que produce dicho local.

Hay municipios donde se combinan ambos sistemas y la tasa tiene una parte fija y otra variable, en función del consumo del agua. En estos casos, se suele fijar un mínimo obligatorio que se va incrementando en función del consumo del agua. Para las viviendas que dispongan con contador, la base imponible de esta tasa se determina en función de una cantidad fijada por vivienda y mes y otra variable en función de los metros cúbicos de agua facturada por la empresa municipal suministradora de este servicio. Para el caso de locales, la tasa se calcula teniendo en cuenta la naturaleza de las actividades desarrolladas atendiendo a la superficie, número de plazas, categorías, volumen de residuos producidos, clasificación viaria y demás elementos contenidos en las tarifas.

Hay determinados municipios españoles que han implantado sistemas de pago por generación en los que el importe de la tasa varía dependiendo de los residuos generados, inspirándose en otros países como Estados Unidos y Holanda donde existen mecanismos PAYT (pays-as-you-throw). Este sistema se rige por un procedimiento mediante el cual las basuras se depositan en la puerta de casa o del establecimiento comercial entre las 20 y las 22 horas. Cuenta con una parte fija para

¹⁸ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Pág. 37 a 43.

todos los contribuyentes y una parte variable, ambas con cuantías diferentes para usuarios domésticos y comerciales. La parte variable de la tasa para los usuarios domésticos se paga cuando se compran las bolsas estandarizadas de 50 litros para la fracción inorgánica siendo su importe de 0,60€/bolsa y su uso obligado para la disposición de los residuos. La materia orgánica y el papel/cartón se recogen gratuitamente para la mayoría de los usuarios. Para los usuarios comerciales que sean grandes generadores, la parte variable de la tasa varía en función del número, tamaño y periodicidad de la recogida de los contenedores de basura orgánica asignados para su uso exclusivo. Cabe recordar, que este tipo de mecanismos pueden dar lugar al inconveniente del “turismo de residuos”¹⁹, es decir que aunque se establezcan sistemas de pago por generación, este problema persiste porque el turismo produce contaminación por residuos, no solamente la basura en las playas, sino en todo el entorno del destino turístico. Según un estudio de la European Environmental Agency, el turismo generó el 6,8 % de la basura en Europa. Un turista produce hasta dos veces más basura que un residente²⁰.

4.6. Tributos sobre el agua

Como mera introducción en materia de los tributos sobre el agua, hay que hacer referencia a que en el ámbito de la Unión Europea, el país pionero en esta materia fue Alemania, donde desde 1981 se exige un canon federal de vertidos de aguas residuales. Le sigue Bélgica donde existen tributos regionales sobre el agua. Dinamarca, desde el 1 de enero de 1997, contiene un tributo sobre vertidos de aguas residuales. Francia y Holanda tienen desde 1970 un tributo sobre la contaminación del agua para financiar la construcción de depuradoras en los grandes cursos de agua administrados por el Estado.

¹⁹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Pág. 43 a 51.

²⁰ <http://www.fundacionglobalnature.org/index.php/es/news/192-conclusiones-jornada-turismo-y-gestion-de-residuos>

En España, los tres niveles de gobierno (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales) cuentan entre sus fuentes de financiación con tributos que inciden sobre el agua. Cabe agrupar las figuras existentes en tres grandes grupos:

1. Tributos sobre el uso de dominio público.
2. Tributos recuperadores del coste de las infraestructuras hidráulicas.
3. Tributos sobre vertidos.

El primer bloque está formado por el canon de ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico del artículo 104 del Texto Refundido de la Ley de Aguas- aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio- y el canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre regulado en la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas. El hecho imponible del canon de ocupación de bienes de dominio público hidráulico se constituye por la ocupación, utilización o en aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico que requiera autorización o concesión. Su devengo se produce con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha autorización o concesión. La base imponible es el valor del bien utilizado, teniendo en cuenta el rendimiento que reporte.

En lo que concierne al segundo bloque, los tributos recuperadores del coste de las infraestructuras hidráulicas se incluyen el tradicional canon de regulación y la tarifa de utilización del agua. Son figuras cuyo objeto es repercutir sobre el usuario el coste de inversión en infraestructuras hidráulicas y los gastos de mantenimiento o explotación de tales infraestructuras. El canon de regulación se aplica a los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas financiadas a cargo del Estado con el objetivo de compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras. La tarifa de utilización recae sobre los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas realizadas, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, con la finalidad

de compensar los costes de inversión que soporte la Administración y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras. La cuantía de estos tributos se determina, para cada ejercicio presupuestario, sumando las tres cantidades siguientes: a) el Total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas; b) los gastos de administración del organismo gestor imputables a dichas obras, y c) el 4 por 100 del valor de las inversiones realizadas, debidamente actualizado, teniendo en cuenta la amortización técnica de las obras e instalaciones y la depreciación de la moneda. En lo relativo al criterio de reparto del tributo entre los sujetos beneficiados por las obras, la Ley establece que la distribución individual del importe global se realizara con arreglo a criterios de racionalización del uso del agua, equidad en el reparto de las obligaciones y autofinanciación del servicio. Se unen a esto, las tasas por dirección e inspección de obras, explotación de obras, confrontación de proyectos y por informes, cuya regulación se encuentran en los Decretos 137 a 140/1960, que son normas preconstitucionales que siguen vigentes.

Respecto al tercer bloque, se encuentra formado por el actual Canon de Control de Vertidos del Texto Refundido de la Ley de Aguas, que se configura como una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica. Este tributo grava el vertido en sí. Están obligados al pago del mismo, como sujetos pasivos, quienes realicen el vertido. El importe a pagar se obtendrá multiplicando el volumen autorizado por el precio unitario de control de vertido, que a su vez se obtiene multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de incremento o minoración, que tiene un valor máximo de 4, que se obtiene del resultado de multiplicar los factores de naturaleza y características del vertido, su grado de contaminación y calidad ambiental de medio receptor. Se prevé, de forma expresa, el método para calcular el importe del tributo en el caso de vertidos no autorizados. Este tributo viene siendo recaudado por las Confederaciones Hidrográficas, con la particularidad de que en aquellas Comunidades Autónomas a las que se han transferido las cuencas son sus respectivas Agencias del agua las que pasan a gestionarlo.

Las Comunidades Autónomas han creado diversos tributos sobre el agua. Desde el punto de vista recaudatorio, el tributo más importante es el Canon de Saneamiento o Depuración, con el que se persigue financiar las infraestructuras de

depuración que han de construir en el ámbito de sus respectivas competencias con el fin de dar cumplimiento a las previsiones contenidas en la normativa comunitaria en la materia. Todas las Comunidades Autónomas han establecido tributos de este tipo, con la excepción de Castilla-La Mancha. El hecho imponible está constituido por el consumo real o potencial del agua, por la afección al medio que su utilización pudiera producir, si bien su formulación varía de una Comunidad a otra. Se trata de tributos finalistas, pues por regla general su recaudación se destina de manera íntegra a cubrir los costes de construcción, mantenimiento y explotación de las instalaciones de depuración y saneamiento. La base imponible se conforma por el volumen de agua consumido o, si se desconoce, por el volumen de agua estimado expresado en metros cúbicos, y la cuota se determina aplicando una cantidad por metro cúbico consumido o bien existe una cuota fija y una cuota variable, distinguiendo entre usuarios industriales (donde se tiene en cuenta la contaminación: materias en suspensión, sales solubles, materias oxidables, metales y materias inhibidoras) o domésticos.

También existe el Canon de Mejora de Infraestructuras Hidráulicas de Depuración de Interés de Andalucía, el cual grava la utilización del agua de uso urbano, con el objetivo de posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma. Su hecho imponible se constituye por la disponibilidad y el uso de agua urbano de cualquier procedencia, suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas. Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas usuarias del agua de las redes de abastecimiento. Tendrán el calificativo de sustitutos las entidades suministradoras. La base imponible es el volumen de agua facturado por las entidades suministradoras durante el período impositivo, y se expresará en metros cúbicos. La cuota íntegra es el resultado de sumar la cuota variable por consumo y la cuota fija por disponibilidad.

Destaca, en este ámbito, en Andalucía el Impuesto sobre Vertidos al Litoral regulado en la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre. Este impuesto se encarga de gravar el vertido a las aguas litorales con los parámetros característicos. Serán sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que realicen el vertido. La base imponible es la cuantía de la carga

contaminante del vertido realizado durante el período impositivo. Dicha cuantía se determina por la suma de unidades contaminantes de todos los parámetros característicos del vertido del Anexo I de esta ley. Las unidades contaminantes de cada parámetro se expresan con tres decimales y se obtienen multiplicando el caudal del vertido (miles de metros cúbicos por año) por el valor de dicho parámetro, dividido entre la cifra fijada para el mismo como valor de referencia. La tarifa de este impuesto se compone de un tipo fijo de 10 euros, corregido por tres coeficientes multiplicadores en función del tipo de vertido, la zona de emisión y el tipo de conducción del vertido. Se prevé la posibilidad de aplicar una deducción en cuota para las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica. No obstante, es imprescindible obtener el correspondiente certificado acreditativo de la idoneidad medioambiental de la inversión expedido por la Consejería de Medio Ambiente.

Un impuesto similar es el impuesto murciano sobre vertidos a aguas litorales, creado por la Ley 1/1995, de 8 de marzo, el cual grava el vertido que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección. Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas que realicen el vertido, declarándose responsable solidario el propietario del emisario, canal, acequia, etc. Su base imponible es la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el período impositivo. Su cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible un tipo impositivo que es el precio de la unidad de contaminación y que se calcula multiplicando el valor de 6.000 € por el baremo de equivalencia “K”, establecido en función de la naturaleza del vertido y de las concentraciones vertidas.

Para finalizar el estudio de esta materia, es preciso mencionar el impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. Se regula en la Ley 15/2008, de 19 de diciembre. Su finalidad es compensar los efectos negativos a que se encuentra sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural y reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades. Se somete a tributación los efectos medioambientales causados sobre la

flora y fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial, como consecuencia de la realización de determinadas actividades que emplean aguas embalsadas. El hecho imponible se constituye por la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente valores naturales de los ríos y el caudal y velocidad del agua en su cauce natural. No están sujetas a este impuesto las actividades que utilicen aguas embalsadas con alguna de las siguientes finalidades: abastecimiento de poblaciones, actividades agrarias, acuicultura, actividades recreativas, o navegación y transporte acuático. La base imponible es la capacidad volumétrica máxima del embalse que esté ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, medida en hectómetros cúbicos. El tipo de gravamen es de 800 euros trimestrales por hectómetro cúbico y la cuota tributaria final se gradúa en atención a la alteración ocasionada en el medio natural²¹.

4.7. Los cánones eólicos

La Comunidad pionera en el establecimiento de un canon eólico fue Galicia a través de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre.

Esta ley define el canon eólico como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal concebida como instrumento adecuado destinado a internalizar los costes sociales y ambientales y dirigido a estimular y promover la incorporación de nuevas tecnologías en los aerogeneradores, de tal modo que la mayor potencia unitaria de estas repotenciones dé lugar a la reducción de su número, es decir, proteger el medio ambiente. Su exposición de motivos añade que los ingresos que provengan de esta figura, una vez deducidos los gastos de gestión, se destinarán a la conservación, reposición y restauración del medio ambiente, así como a actuaciones de compensación y reequilibrio ambiental y territorial de las que serán principales beneficiarios los municipios afectados por la implantación de parques eólicos ubicados en la Comunidad Autónoma de Galicia.

²¹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Pág. 51 a 61.

En lo relativo al hecho imponible, está constituido por la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio gallego. Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas que lleven a cabo la explotación de un parque eólico, aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación. Se presume *iruis tantum* que la explotación de un parque eólico es realizada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente autorización administrativa para su instalación. Su base imponible se determina por la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico situado en el territorio de Galicia. La cuota tributaria se calcula aplicando sobre la base el tipo de gravamen que corresponda en función del número de aerogeneradores del que disponga el parque eólico. Tanto el tipo de gravamen como cualquier elemento del tributo podrá ser modificado por la Ley de Presupuestos. En su voto particular al Dictamen del Consejo Económico y Social al Proyecto de Ley de creación de este tributo la Confederación de Empresarios de Galicia dictaminó que este canon eólico se cuantifica de manera exclusiva en función del número de generadores.

Se prevé una bonificación en la cuota de carácter rogado para los casos en los que tenga lugar una reducción efectiva de las unidades aerogeneradoras que no suponga diferente tramo de base como consecuencia de un proyecto de refinanciación. Por lo tanto, la cuantía de la cuota a satisfacer en el período que se opere dicha reducción se bonificará en un porcentaje de multiplicar por 5 el número de unidades de aerogeneradores reducidas. Hay que advertir que el disfrute de esta bonificación se condiciona con el cumplimiento de dos requisitos: comunicación del proyecto de repotenciación al órgano competente de la Administración gallega y la acreditación efectiva de la reducción de las unidades de aerogeneradores.

El canon eólico creado por la Comunidad de Castilla-La Mancha se ha basado en el modelo de canon eólico gallego y se regula en la Ley 9/2011, de 21 de marzo. Castilla y León también se ha inspirado en el canon eólico gallego para crear 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, cuya regulación se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre²².

La última esperanza que albergaba el sector eólico gallego para tumbar el canon de la Xunta ha desaparecido de forma definitiva. En una reciente sentencia del año 2015, el Supremo ha desestimado el recurso de casación que había interpuesto la patronal Asociación Eólica de Galicia contra un fallo previo del Tribunal Superior de Xustiza de Galicia. De esta forma, se blinda definitivamente la constitucionalidad del impuesto y su encaje en el ámbito normativo español y europeo.

Hasta ahora, todas las sentencias emitidas han avalado la legalidad de la norma autonómica; en total son cinco del Tribunal Superior de Xustiza de Galicia y dos del Supremo. Esta última, en respuesta al recurso de la Asociación Eólica de Galicia al abordar todos los aspectos controvertidos del canon. Una figura tributaria creada por la Xunta en el 2009 para proteger el medio ambiente y colaborar con los ayuntamientos. Hasta ahora, se han recaudado más de 114 millones destinados a los municipios.

La primera empresa en llevar al Supremo uno de los fallos del Tribunal Superior de Xustiza de Galicia fue Sistemas Energéticos Chadrex S.A., filial de Iberdrola, pero el alto tribunal también desestimó el recurso.

Al igual que en el fallo de ahora, el posicionamiento que adoptó el Supremo en julio del 2014, el primero que hizo público, se fundamentaba en dos pilares: en contra de lo defendido por las empresas, corroboraba que el objeto de aplicación del canon era medioambiental. Y señalaba que se gravaba la afección paisajística producida por los aerogeneradores y las líneas de evacuación. De esta forma, el tribunal concluía que no existía un solapamiento con otros tributos de naturaleza municipal, como el IBI o el IAE.

²² ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Pág. 62 a 66.

Sin embargo, la línea argumental de la patronal eólica contra el canon ha sido tratar de demostrar que, en contra de lo defendido por la Xunta, el impuesto, en realidad, estaba gravando la producción. La patronal eólica gallega ya alegó en su momento que el hecho imponible del impuesto, que es la mera titularidad de los aerogeneradores, ya estaba sujeto al pago del IBI. Por eso, la patronal eólica gallega, agrupada en la Asociación Eólica de Galicia, consideraba que se estaba vulnerando el principio que impide la doble imposición, recogido tanto en la Constitución española como en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El alto tribunal, sin embargo, entiende que no existe un solapamiento con otras figuras tributarias porque el destino real de la recaudación del impuesto va para actuaciones que desarrollan los propios municipios.

Sobre la posible doble imposición que alega la patronal, además, el Supremo concluye en su última sentencia lo siguiente: «Este impuesto autonómico grava a los titulares de la explotación del parque eólico, aunque no lo sean de la autorización administrativa para instalarlo ni de los aerogeneradores, por lo que se puede ser sujeto pasivo del canon eólico y no serlo al mismo tiempo del impuesto sobre bienes inmuebles»²³.

5. POSIBLES PROPUESTAS SOBRE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

La Fundación Fórum Ambiental ha señalado una serie de posibles propuestas de fiscalidad ambiental que se podrían aplicar, con respecto a los tributos existentes-Así por ejemplo, en:

El Impuesto sobre Hidrocarburos, la eliminación de las exenciones para el carburante de aviación y de navegación, o también aumentar de manera progresiva los tipos impositivos sobre los carburantes de uso general²⁴.

²³ http://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/economia/2015/12/05/supremo-blinda-forma-definitiva-constitucionalidad-canon-eolico-xunta/0003_201512G5P38995.htm

²⁴ http://www.forumambiental.org/pdf/fiscalidad_ambiental.pdf

A su vez, la OCDE ha realizado en 2015 un análisis de los resultados medioambientales en España y hace una serie de recomendaciones, algunas de ellas son las siguientes:

Promover un debate entre todas las partes interesadas con el fin de desarrollar estrategias nacionales claras para cuestiones que exijan enfoques comunes o coherentes a escala regional o municipal, como el agua, la gestión de residuos, o la información medioambiental.

Llevar a cabo una evaluación independiente de los mecanismos de coordinación de la política medioambiental existentes entre los niveles nacional y sub-nacional de gobierno.

Reducir en mayor medida los potenciales riesgos que suponen para la salud humana los contaminantes atmosféricos peligrosos, impulsando las políticas para reducir las emisiones, tanto de fuentes fijas como móviles, y su aplicación.

Reforzar la coordinación de impuestos medioambientales entre los gobiernos regionales y el gobierno central y considerar el modo en que el Consejo de política fiscal y financiera pueda ayudar a este respecto.

Mejorar los mercados domésticos de bienes y servicios medioambientales mediante una mayor sensibilización del consumidor mejorando la fiabilidad de la información al consumidor, y evaluando los programas de empleo verde y emprendimiento verde con el fin de sacar conclusiones y ampliar su alcance y cobertura según proceda.

Evaluar el impacto que puede tener la disminución de los presupuestos públicos en la gestión de los desafíos actuales y emergentes para biodiversidad, considerar y promover fuentes alternativas de financiación, incluyendo la posibilidad de una mayor utilización de mecanismos económicos, como pagos por servicios de los ecosistemas y sistemas de compensación de la biodiversidad.

Redoblar los esfuerzos para reducir las presiones que ejercen sobre la biodiversidad sectores clave y promover enfoques que creen mercados para productos y servicios favorables para la biodiversidad.

Fortalecer la capacidad de las Comunidades Autónomas para aplicar la Ley sobre Responsabilidad Ambiental y la del Poder Judicial para resolver los litigios, así como desarrollar una estrategia nacional coherente de inspección medioambiental y garantía del cumplimiento de la normativa, que implique a las autoridades nacionales y regionales, para aplicar sanciones que sean proporcionales a los beneficios económicos obtenidos por su incumplimiento, etc²⁵.

6. PRESENTE Y FUTURO EN LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL AUTONÓMICA

6.1. El poder tributario autonómico

El modelo de organización territorial del Estado con reconocimiento de tres niveles de gobierno: Municipios, Provincias y las Comunidades Autónomas que se constituyan, viene configurado en el Título VIII de la Constitución Española de 1978. El artículo 137 de la Constitución Española dispone que "el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

Según el Capítulo I del Título VIII se ve anclada esta organización sobre la realización de un equilibrio económico y social entre los diversos territorios y la garantía de la conservación de la unidad del mercado interior, permitiendo gozar a todos los ciudadanos españoles de las mismas obligaciones y derechos en cualquier parte del territorio del Estado español.

²⁵ <http://www.oecd.org/env/oecd-environmental-performance-reviews-spain-2015-9789264226883-en.htm>

El artículo 133 de la Constitución Española recoge el reparto de las competencias tributarias entre niveles de gobierno, atribuyendo así al Estado la potestad originaria para establecer tributos y admite, a su vez, que Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Según el artículo 133. 2 de la Constitución Española sería lícito referirse al poder tributario autonómico como originario, lo que le convierte *de facto* en título competencial que habilita su ejercicio.

Junto a otros preceptos constitucionales delimitadores de las competencias entre el Estado y de las Comunidades Autónomas, se encuentra la LOFCA, cuyo artículo 6º constituye el canon de constitucionalidad del impuesto ambiental o no que se cuestione tal y como se deriva de la SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 2; 179/2006, de 13 de junio, FJ 2, y 196/2012, FJ 1 c); y el ATC 256/2007, de 12 de diciembre, FJ 4 y la STC 53/2014, de 10 de abril, FJ1.

La LOFCA atribuye la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, acotando unos límites que aseguren la ausencia de supuestos de doble imposición, la exportación fiscal más allá del territorio de la Comunidad impositora y la libre circulación de mercancías, capitales y servicios²⁶.

6.2. Límites al establecimiento de impuestos propios

De los primeros, el principio de capacidad económica ha sido el que mayores controversias ha generado, concretamente en lo relativo a su proyección sobre los tributos de corte extrafiscal.

Se puede apreciar una vulneración del principio constitucional de igualdad en materia tributaria ante el diverso tratamiento fiscal que conlleva la exigencia individualizada en determinadas Comunidades Autónomas de algún impuesto

²⁶ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 73 a 75.

propio. Sin embargo, parte de la jurisprudencia se apoya en que el principio “...no impone que todas las Comunidades ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo o cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto correspondiente. Y sí, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1 de la Constitución, ya que estos preceptos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía...”.

Según CHECA GONZÁLEZ, únicamente será exigible “...que el hecho imponible de los mismos no sea arbitrario ni irracional y que exista, por otro lado, una adecuada relación de proporcionalidad entre los medios empleados por el legislador regional y la finalidad perseguida con la implantación del tributo de que se trate”.

Entre los últimos condicionantes referidos, coexisten límites coincidentes con las tres Administraciones territoriales: frente a hechos imponibles ya gravados por el Estado (artículo 6.2 LOFCA) y para evitar una invasión de competencias frente a las Corporaciones Locales (artículo 6.3 LOFCA).

Las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de establecer y gestionar tributos sobre las materias que la Legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple.

A través de la STC 210/2012, de 14 de noviembre, “los límites contenidos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas reflejan que la competencia autonómica para establecer tributos *ex novo* no se configura constitucionalmente en términos absolutos, sino que se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los artículos 133.2 y

157. 3 CE (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4). El poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia de manera que no se produzca un vaciamiento de competencia, (...) pues ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria”.

El poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando la competencia de establecer tributos que a éstas les reconoce directamente la Constitución y que han asumido como propia todos los Estatutos de Autonomía.

Respecto a los límites del artículo 6.2 y 6.3 LOFCA, ya desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, se afirmó en relación al artículo 6.2 pero extensible al 6.3, que, “habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría (...) a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos” (FJ 14), idea ésta, de la ocupación del espacio fiscal disponible, reiterada en la STC 210/2012, afirmando que “teniendo en cuenta que no sólo el Estado, sino también las entidades locales, habilitadas mediante una ley del Estado (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 9 y 10), han establecido tributos sobre las principales manifestaciones de capacidad económica (renta, consumo, patrimonio), es preciso llevar a cabo una interpretación sistemática de las prohibiciones de equivalencia contenidas en los apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA, en concordancia con el propio reconocimiento de poder tributario que se contiene de igual modo en el apartado primero del mismo artículo 6º. Esto es coherente con la finalidad última que cumplen estos límites, que es la coordinación de ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas como norma estatal que delimita las competencias financieras autonómicas (SSTC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; y 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6). Al no permitir a las Comunidades Autónomas establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales, lo que se pretende evitar es que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos

niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3”.

De este modo, hemos conexionado la necesidad de interpretar los límites a los tributos autonómicos de forma que salvaguarde la propia autonomía financiera con la evolución de la misma del sistema de financiación autonómica, por lo que éste ha pasado de ser una concepción basada en el gasto a una concepción del sistema [presidida por el principio de “correspondencia fiscal” y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público] (STC 289/2000, FJ 3), con lo que se aumenta el interés por la vertiente de los ingresos. En la actualidad, el sistema permite que las Comunidades Autónomas puedan incrementar, por sí mismas, potencialmente los recursos con los que ha de financiarse. Se debe añadir la necesidad de garantizar que el sistema tributario en su conjunto, y los distintos subsistemas tributarios que lo integran, puedan desarrollar la capacidad de sostener los ingresos públicos, dando así cumplimiento a las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria (artículo 135 de la Constitución).

Respecto a la comparación entre tributos que exigen las prohibiciones del artículo 6º LOFCA, el Tribunal Constitucional considera que hay que tener en cuenta la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza, si bien matizando que “para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5). En conclusión, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imposables se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar la riqueza gravada o materia imponible y la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo” (STC 210/2012, FJ 4).

Cabe recordar que el concepto de materia imponible al que alude el artículo 6.3 LOFCA se refiere a “toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición”, por lo que cuando pretenda establecerse un tributo autonómico propio que en todo o en parte grave elementos de riqueza sujetos por un impuesto local, aunque no exista duplicidad entre los hechos imposables, el establecimiento del mismo requerirá:

- La previsión expresa por parte de la Legislación de Régimen Local: Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

- Que se haga uso de la autorización en los términos que aquella contemple.

- Que se arbitren medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las Corporaciones Locales afectadas.

Podemos concluir de esta doctrina que el límite contenido en el artículo 6.3 LOFCA es diferente del contenido en el artículo 6.2, de manera que mientras éste exige una comparación entre hechos imposables, el primero “reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible”.

Para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado, en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria, el límite contenido en el artículo 6.3 LOFCA, tanto en su redacción original como en la vigente, “el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imposables, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la

posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto”²⁷.

6.3. La protección ambiental a través de la fiscalidad: anclaje constitucional

El artículo 45 de la Constitución Española tiene como objeto el medio ambiente al disponer que:

1." Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”.

2. “Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

3. “Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”

El artículo 45 de la Constitución Española a parte de reconocer el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, incluye el efecto resarcitorio del principio "quien contamina paga". La adopción de medidas preventivas se justifica con el deber de conservar el medio ambiente en las debidas condiciones y las referencias de solidaridad. Se puede mantener de manera indirecta que nuestro texto constitucional podría incitar a modificar las estructuras productivas para garantizar así una utilización más racional de los recursos naturales. Así pues, se incorporan a la Constitución Española diferentes acciones:

- Derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado.

²⁷ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 75 a 82.

- La ejecución de medidas preventivas para conservar el medio ambiente.
- Medidas reparadoras, como consecuencia del principio quien contamina, paga.

La legislación básica sobre el medio ambiente está reservada al Estado por la Constitución Española, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección que desarrollen la normativa básica estatal (artículo 149.1.23), pudiendo, además, éstas asumir la gestión en esta materia de protección de medio ambiente.

Estos títulos competenciales, se refieren al aspecto material del medio ambiente y condicionan las actuaciones legislativas o reglamentarias, así como las que se lleven a cabo través de una política de gasto público. La utilización de tributos con finalidad extrafiscal viene condicionada por el reparto competencial derivado de nuestro texto constitucional y se proyecta tanto sobre el Estado como sobre las Comunidades Autónomas.

Cuando nos referimos a los instrumentos para la protección del medio ambiente, hacemos referencia a dos grandes grupos:

- Medidas resarcitorias o indemnizatorias, a través de las cuales se pretende indemnizar los daños causados para proceder a la restauración del medio ambiente.
- Conjunto de medidas que se califican como preventivas, mediante las cuales se pretende desincentivar aquellas conductas que puedan dañar el medio ambiente de alguna manera.

Cabe destacar que cuando acudimos a un instrumento para la protección del medio ambiente no excluimos a los demás, sino que es posible y deseable la complementación entre las diversas medidas²⁸.

6.4. Las competencias en materia de tributación ambiental de las Comunidades Autónomas

La organización del territorial del Estado Español se concreta en tres niveles: estatal, autonómico y local. En consecuencia, existen dos niveles subcentrales de gobierno (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales) que tienen una cierta autonomía en materia de gasto y facultades en el diseño de sus fuentes de ingresos. Y fruto de ello es que estos entes se convierten en agentes que tienen la posibilidad de utilizar su potestad tributaria para incidir en el sistema impositivo orientándolo hacia un objetivo de protección ambiental.

Los límites y condiciones que conllevan el ejercicio de la política fiscal con fines ambientales, tanto en el nivel autonómico como en el local, son los siguientes:

1. Para la introducción de medidas tributarias con una orientación medioambiental, sin variar el régimen competencial diseñado constitucionalmente por parte de cualquiera de los entes en cuestión, es preciso que concurra una doble competencia:

a) La potestad tributaria: la Constitución Española reconoce a los distintos niveles de gobierno la facultad para establecer y exigir tributos. El artículo 133 de nuestro texto constitucional establece que “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado” (artículo 133.1 de la Constitución Española) añadiendo que “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución Española y las leyes” (artículo 133.2 de la Constitución Española). Por lo tanto, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales carecen de

²⁸ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 82 a 84.

potestad legislativa, por lo que las medidas tributarias que requieran regulación por ley deberán ser aprobadas por el Estado o por la Comunidad Autónoma a través de la correspondiente norma de esta naturaleza.

b) Competencia en razón de la materia: a parte de la potestad tributaria, se requiere que el ente que la adopte goce de competencia material sobre la protección ambiental. Se establece el reparto competencial de la siguiente manera:

- Estado: competencia exclusiva sobre “Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección”; artículo 149.1 1, 23 de la Constitución Española.

- Comunidades Autónomas: normas adicionales del artículo 149 y “gestión en materia de protección del medio ambiente”, prevista en el artículo 148.1.9.^a de la Constitución Española.

- Corporaciones Locales: protección del medio ambiente en el ámbito de su territorio, previsión del artículo 25.f) de la Ley de Bases de Régimen local.

Estas potestades deben respetar una serie de criterios de relación:

La potestad tributaria autonómica no puede invadir competencia material estatal.

La competencia material autonómica no puede potestad tributaria estatal.

La competencia material del Estado atrae su potestad tributaria, limitando la de las Comunidades Autónomas.

2. Debe existir coordinación entre Administraciones. Hay que tener en cuenta las limitaciones impuestas por la LOFCA que impiden la coincidencia sobre los mismos hechos imposables de los tributos autonómicos y los estatales y locales.

3. Se debe identificar el daño ambiental y su relación con el tributo en cuestión.

4. Debe existir la concurrencia de dos principios: capacidad económica y “quien contamina paga”. Están formulados doctrinalmente como la expresión de la necesidad de internalizar los costes derivados de las actividades contaminantes, pero en la medida en que se utilicen instrumentos tributarios para las acciones de protección ambiental. Por tanto, será imprescindible que éstas tengan detrás alguna manifestación de capacidad económica, sea potencial o real tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional.

5. Seguimiento de los efectos ambientales. El establecimiento de instrumentos fiscales para la mejora ambiental tiene que ir seguido de la determinación de objetivos, seguimiento y consecución de los mismos, así como de los indicadores precisos para su evaluación y su potencial modificación o eliminación.

Hay que señalar dos aspectos relativos a la afectación o no de la recaudación proveniente de los tributos ambientales, y al principio de neutralidad impositiva. Ambos aspectos se relacionan con decisiones de política legislativa del Estado o de las Administraciones autonómicas.

Respecto a la afectación de la recaudación, en el caso de que su recaudación esté afectada a la financiación de actuaciones dirigidas al ambiente se formará el *efecto del doble dividendo o relación win-win*, por su doble incidencia a favor de su protección.

En cuanto al principio de neutralidad impositiva (ligado normalmente a cualquier tipo de reforma fiscal verde) se refiere a que los tributos ambientales deben llevar aparejada una reducción de la presión equivalente en otros impuestos, que puede resultar favorable en el desarrollo económico o en el empleo, obteniéndose, por tanto, un doble dividendo: la protección del medio ambiente, y el logro de otros objetivos sociales o económicos.

No obstante, el establecimiento de estos tributos se ha venido imponiendo como pretexto para mejorar el volumen de los ingresos públicos a un bajo coste político por su buena imagen en la ciudadanía²⁹.

6.5. Instrumentos fiscales ambientales de carácter autonómico

6.5.1.1. *Sistematización de los instrumentos ambientales autonómicos*

Podemos clasificar en dos grandes grupos a los instrumentos fiscales que pueden ser utilizados por cualquier Administración con el fin de proteger el medio ambiente:

a) Los que actúan desde el campo de los ingresos públicos: los tributos ambientales especialmente.

b) Aquellos que tienen por objeto el gasto público a través del otorgamiento de subvenciones o a través de la concesión de beneficios fiscales de diferente naturaleza, pero ligados a las actuaciones a favor del medio ambiente.

Las Comunidades Autónomas han establecido una serie de tributos propios con finalidad ambiental, algunos de ellos son:

- Premios del bingo; Asturias, Baleares (a tipo cero), Galicia y Murcia.
- Depósitos bancarios; Andalucía, Asturias, Canarias, Cataluña, Extremadura, o Comunidad Valenciana.
- Utilización de bolsas de plástico; Andalucía,
- Imposición ambiental, etc.

Pero podemos identificar los siguientes tributos ambientales:

²⁹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 89 a 93.

- Impuestos propios:
 - Impuestos sobre contaminación.
 - Impuestos sobre residuos.
 - Canon de saneamiento (Impuesto sobre vertidos).
 - Impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.
 - Otros impuestos (Canon eólico, Agua embalsada).
- Impuestos cedidos:
 - Impuestos sobre hidrocarburos. Tipo autonómico.
 - Impuestos sobre determinados medios de transporte.
- Tasas:
 - Utilización de bienes ambientales.
 - Actividad administrativa de control ambiental.
 - Servicios ambientales: Recogida de basuras + eliminación de residuos. (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales).

El eje central de la fiscalidad ambiental a nivel autonómico tiene como objetos fundamentales de gravamen los vehículos, los combustibles y el agua, y ya con menor importancia cuantitativa, la contaminación y distintas formas de generación de energía.

Al ser una materia tan actual y que se encuentra en constante crecimiento, en los últimos años han aparecido nuevas figuras tributarias, como por ejemplo los gravámenes sobre la producción de energía eólica o hidráulica.

En el caso de que las Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus facultades, creen impuestos propios y, posteriormente, el Estado crea un impuesto que recaee sobre el mismo hecho imponible, éste deberá resarcir a la Comunidad Autónoma económicamente, instrumentando medidas de compensación o coordinación siempre que lo hubieran hecho a través de una ley aprobada con anterioridad al 28 de septiembre de 2012. Un ejemplo de este suceso se produce con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, creando el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

El 22 de enero de 2015 se dictó una resolución de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se publica el Acuerdo de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de la Comisión Bilateral Generalitat-Estado en relación con la Ley de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre las emisiones de óxido 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 y se ha creado una Comisión encargada de resolver las discrepancias competenciales entre el Estado³⁰.

Los tributos propios ambientales vigentes en 2016 son los siguientes³¹:

³⁰ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 93 a 98.

³¹<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci3n%20Auton3mica%202016%20v2.pdf>

Relación de impuestos propios y recargos sobre tributos estatales vigentes en las Comunidades Autónomas de régimen común ¹	
COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
CATALUÑA	Gravamen de protección civil
	Canon del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales
	Canon sobre la incineración de residuos municipales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales
	Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria
	Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (<i>declarado inconstitucional</i>)
	Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital
Impuesto sobre las viviendas vacías	
GALICIA	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre contaminación atmosférica
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada
	Canon eólico
	Impuesto compensatorio ambiental minero
ANDALUCÍA	Impuesto sobre tierras infrautilizadas
	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
	Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (<i>sin efecto</i>)
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito (<i>sin efecto</i>)
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso
PRINCIPADO DE ASTURIAS	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas
	Impuesto sobre el juego del bingo
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
CANTABRIA	Canon del agua residual
	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
LA RIOJA	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
REGIÓN DE MURCIA	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia
	Canon de saneamiento
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
COMUNITAT VALENCIANA	Canon de saneamiento

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
ARAGÓN	Impuesto sobre la contaminación de las aguas
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte por cable (<i>aplicación suspendida en 2016</i>)
CASTILLA-LA MANCHA	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Canon eólico
CANARIAS	Canon de vertido
	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
	Impuesto sobre las Labores del Tabaco
	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas <i>actividades (aplicación suspendida)</i>
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito de Canarias (<i>sin efecto</i>)
EXTREMADURA	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos
	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente
	Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (<i>sin efecto</i>)
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero
ILLES BALEARS	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Canon de saneamiento de aguas
	Impuesto sobre estancias turísticas
COMUNIDAD DE MADRID	Tarifa de depuración de aguas residuales
	Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
	Impuesto sobre depósito de residuos
	Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas
CASTILLA Y LEÓN	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
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.

6.5.1.2. *La recaudación por tributos propios*

Se plantea un gran problema a la hora de conocer la recaudación por tributos propios de las Comunidades Autónomas, ya que hay una gran dificultad para conseguir datos actualizados.

Desde 2011 hasta 2013, los impuestos propios han supuesto un incremento de la recaudación en 773.352,9 miles de euros, un crecimiento casi del 59 por 100 en estos dos años. Las autonomías en las cuales crece más la recaudación por tributos propios es Andalucía, Extremadura y Asturias.

Analizando la participación en la recaudación total por impuestos propios de cada autonomía en 2013, se aprecia que la Comunidad Autónoma que mayor recaudación por tributos propios obtiene es Cataluña (29,7 por 100 del total), seguido de Canarias.

Los tributos propios representan un escaso porcentaje de los ingresos tributarios en todas las Comunidades Autónomas. En muchos casos, la recaudación obtenida de tributos ambientales es tan escasa que si realizásemos un análisis coste-beneficio sería negativo.

Por otra parte, algunos impuestos están implantados en varias Autonomías, produciéndose diferencias entre hechos imposables, bases imposables o tipos de gravamen³².

³² ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 100 a 101.

6.6. Las ayudas del Estado y la protección ambiental en la UE

La tributación ambiental de las Comunidades Autónomas debe evaluar el respeto a las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en sus artículos 11 y 191 a 193, establece la competencia de la Unión Europea para actuar en todos los ámbitos de la política de medio ambiente, como la contaminación del aire y del agua, la gestión de residuos y el cambio climático. Se limita el ámbito de actuación a través del principio de subsidiariedad y a través del requisito de unanimidad en el Consejo en los ámbitos de asuntos fiscales, ordenación territorial, utilización del suelo, gestión de los recursos hídricos, elección de fuentes de energía y estructura del abastecimiento energético.

La política ambiental europea se basa en los principios de cautela, prevención, corrección de la contaminación en su frente y “quien contamina paga”. El principio de precaución es un instrumento de gestión del riesgo a la que puede recurrirse en caso de incertidumbre sobre un riesgo para la salud humana o el medio ambiente que se derive de una política o acción determinada. El principio de “quien contamina paga” se aplica a través de la Directiva sobre responsabilidad medioambiental (DRM), cuya finalidad es prevenir o poner remedio a los daños medioambientales causados a especies protegidas y hábitats naturales, el agua y el suelo.

El Libro Verde sobre “Utilización de instrumentos de mercado en la política del medio ambiente y otras políticas relacionadas”, la Unión Europea, en relación con el poder financiero ha beneficiado “cada vez más el recurso a instrumentos económicos o basados en el mercado, como por ejemplo impuestos indirectos, subvenciones específicas o compraventa de derechos de emisión...”.

Según las Directivas comunitarias mencionadas, en concreto en su epígrafe 8º, se establece que la aplicación del principio “quien contamina paga” en el ámbito comunitario trata de “asegurar que quien causa la contaminación paga por ella,

mediante la plena internalización de los costes ambientales por el contaminador. La finalidad es garantizar que los costes privados reflejen los costes sociales reales de la actividad económica a través de normas ambientales obligatorias o mediante instrumentos basados en el mercado”.

Los tributos ecológicos pueden desarrollar una función secundaria consistente en una distribución más justa de los recursos naturales mediante la imposición, ya que el consumo de recursos naturales es muy superior en los países desarrollados que en los países en desarrollo³³.

6.6.1.1. Límites del Derecho de la Unión Europea a los incentivos fiscales ambientales

Para que se puedan calificar de ayudas de Estado las siguientes medidas fiscales es necesario proceder del siguiente modo: analizando la medida de acuerdo a los requisitos para afirmar la condición de ayuda de estado y si la ayuda de Estado fiscal es ilícita o compatible con el ordenamiento comunitario hay que observar si falsea la competencia y afecta al intercambio entre Estados miembros de la Unión Europea.

El artículo 107 del Tratado de la Unión Europea establece que son “incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”, pero no estamos ante una prohibición absoluta, ya que se establecen determinadas excepciones.

Se establece la necesidad de que las condiciones de competencia sean tales, que la producción y distribución de bienes y servicios deberán tener lugar conforme al libre juego de la oferta y la demanda. Por otra parte, la necesidad de afectación o posible afectación al comercio entre los Estados miembros se cumple cuando la medida en cuestión afecta de igual modo a las condiciones de establecimiento y

³³ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 102 a 103.

competencia en el mercado común. En consecuencia, no es indispensable que las ayudas beneficien a empresas que lleven a cabo actividades transfronterizas, ya que también alcanza a empresas que desarrollen una actividad de ámbito geográfico local.

Los supuestos que entrarían dentro de esas excepciones del art. 107 del Tratado de la Unión Europea son aquellos en los que la ayuda se catalogase como de importancia menor, poco significativa o con efectos muy limitados en la competencia.

En la Sentencia Demesa/Diputación Foral de Álava de 11 de noviembre de 2004 (As. C-183/02), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dispuso expresamente que “las ayudas de Estado se califican por sus efectos”, siendo lo fundamental, según la Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (AS. C-156/98) “que se refuerce la posición de una empresa en relación con las empresas competidoras”. Tal y como se expone en la Sentencia Ladbroke Racing contra la Comisión de 16 de mayo de 2000 (C-480/98), el concepto de ayuda es un concepto objetivo que depende únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas.

Conforme a lo que respecta al ámbito objetivo de la noción de ayuda, la Comisión en Comunicación efectuada en virtud del artículo 6.5 de la Decisión 2495/96 CE, señaló que “la noción de ayuda se refiere no solamente a la ayuda activa, sino que también incluye cualquier medida que suponga para una empresa la eliminación de un carga que en caso contrario debería soportar”.

La relevancia de los beneficios fiscales se sitúa en la pretensión o el objetivo de la medida. Incluso el poder tributario de las Comunidades Autónomas puede adoptar medidas fiscales como exenciones en sus impuestos propios susceptibles de calificarse como ayuda de Estado. Los incentivos fiscales destinados a las inversiones ambientales sólo favorecen a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin que por ello sean necesariamente constitutivos de ayudas estatales.

La selectividad de una ayuda de Estado ha venido a ser aclarada por la STJUE del caso Azores de 6 de septiembre de 2006: para que las medidas fiscales generales aplicables a una parte del Estado miembro no sean consideradas per se ayudas selectivas territoriales, deberán reunir tres requisitos:

1. La autoridad regional que las adopta debe disfrutar de una autonomía política y administrativa con relación al Gobierno central.
2. Deberá tener la posibilidad de adoptar esas medidas fiscales sin que el Gobierno central intervenga directamente.
3. Las instituciones regionales deberán asumir enteramente las consecuencias financieras y política de la modificación del gravamen impuesto que apliquen a las empresas radicadas en su territorio. No serán posibles las compensaciones por parte de Gobierno central.

Las Directivas comunitarias señalan que algunas ayudas pueden resultar contrarias a los objetivos de desarrollo sostenible. Así pues, las ayudas medioambientales se admiten como instrumento incentivador de conductas protectoras del medio ambiente o facilitador de la introducción progresiva del principio “quien contamina paga”, llegando posteriormente a su plena aplicación. Las ayudas de Estado en materia medioambiental deben responder a una doble exigencia al servicio del control de la política de ayudas estatales:

1. Garantizar el funcionamiento competitivo de los mercados, promoviendo a su vez la realización del mercado interior y una mayor competitividad entre las empresas.
2. Garantizar la integración de las exigencias de protección del medio ambiente en la definición y la ejecución de la política de competencia, especialmente para fomentar el desarrollo sostenible.

Según el apartado 71 de las Directivas, las ayudas de Estado para la protección del medio serán compatibles con el Derecho comunitario, tras pasar la prueba de análisis de ponderación, siempre que finalice con el incremento de las actividades de protección ambiental que “no afecten de forma adversa las condiciones de los intercambios comerciales en grado contrario al interés común”.

En España hay un caso paradigmático, la deducción por inversiones medioambientales regulada en el artículo 39 del anterior Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y los artículos 33 a 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Este incentivo operaba de manera que las empresas que realizan inversiones en inmovilizado material consistente en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, pueden deducir un porcentaje del Impuesto de Sociedades. El porcentaje deducible de la cuota íntegra del impuesto para inversiones destinadas a la protección del medio ambiente es del 8 por 100 del importe total de la inversión.

Las deducciones por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades no se pueden considerar como ayuda de Estado, ya que “nos encontramos ante una medida general, dirigida a conseguir un objetivo de política económica y de la que puede beneficiarse cualquier empresa establecida en nuestro territorio”.

En la línea del establecimiento de una reforma fiscal integral con defensa medioambiental, la justificación económica de esta deducción es procurar un incentivo fiscal que complementa la imposición ambiental que han desarrollado las Comunidades Autónomas. En consecuencia, los tributos ambientales cuando incorporan el coste social por el daño causado, a la estructura de costes de las empresas asignan producciones más eficientes y si las empresas desean aumentar su producción con el objetivo de aumentar su beneficio sin aumentar los costes tributarios asociados, deberán invertir en bienes que disminuyan su contaminación y además estén subvencionadas por esta deducción.

Hay que hacer una distinción entre:

- Meras técnicas desgravatorias: que son un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador.
- Los beneficios fiscales: que constituyen una excepción al régimen ordinario del tributo, un tratamiento más favorable para determinados supuestos de hechos, con principios propios basados en funciones de promoción.

La finalidad de todo tributo ecológico con ese fin ha de preservar el medio ambiente de conductas perjudiciales y persigue repartir entre los agentes contaminantes el coste de los servicios destinados a proteger o restaurar el medio ambiente³⁴.

6.6.1.2. Comunicación de la Comisión. Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (20147C 200/01)

El objetivo de la imposición de impuestos medioambientales es el de aumentar el coste de los comportamientos perjudiciales para el medio ambiente, para persuadir de la comisión de tales conductas y aumentar el nivel de protección ambiental. A priori, estos impuestos tienen que reflejar los costes sociales de las emisiones y el importe del impuesto pagado por unidad de emisión debe ser igual para todas las empresas contaminantes. No obstante, las reducciones o exenciones de impuestos medioambientales pueden afectar desfavorablemente a dicho objetivo; enfoque éste quizás necesario desde el ámbito de la competencia que resulte totalmente imposible introducir el impuesto medioambiental.

La concesión de un trato fiscal más favorable a determinadas empresas puede facilitar un mayor nivel de impuestos medioambientales. Por consiguiente, las reducciones o exenciones de impuestos de impuestos medioambientales pueden contribuir indirectamente a un mayor nivel de protección del medio ambiente.

³⁴ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 103 a 109.

Aunque, hay que tener en cuenta que la finalidad general del impuesto medioambiental es reducir los comportamientos perjudiciales para el medio ambiente. Las reducciones fiscales tienen que ser necesarias y basarse en criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios, y las empresas interesadas deben contribuir a mejorar la protección del medio ambiente. Esto se puede alcanzar a través de la concesión de una compensación en forma de devolución de impuestos en virtud de la cual las empresas reciben una compensación anual fija por el aumento previsto en el importe del impuesto pagadero.

La Comisión estimará que las reducciones fiscales no comprometen el objetivo general perseguido y contribuyen indirectamente a un mayor nivel de protección del medio ambiente en caso de que algún Estado miembro demuestre lo siguiente:

- Que las reducciones están bien dirigidas a las empresas más afectadas por un impuesto más alto.

- Que en caso de que no existiera la exención, sería de aplicación general un tipo impositivo más alto. En consecuencia, la Comisión evaluará la información suministrada por los Estados miembros. Dicha información deberá introducir los respectivos sectores o categorías de beneficiarios contemplados por las exenciones y reducciones y la situación de los principales beneficiarios de cada sector afectado y el modo en que la fiscalidad puede cooperar con la protección medioambiental. Los sectores exentos tendrán que ser descritos adecuadamente y deberá facilitarse una lista de los principales beneficiarios de cada sector.

Cuando los impuestos ambientales se encuentran armonizados, la Comisión puede aplicar un enfoque más simplificado para evaluar la necesidad y proporcionalidad de las ayudas. Según la Directiva 2003/96/CE, la Comisión puede aplicar un enfoque simplificado de reducciones fiscales respetando el nivel mínimo de imposición de la Unión. Para el resto de impuestos medioambientales se necesita una evaluación en profundidad de la necesidad y proporcionalidad de la ayuda.

Situación 1: Impuestos medioambientales armonizados.

La Comisión considerará que las ayudas concedidas en forma de reducciones fiscales se necesitan y son proporcionales siempre que los beneficiarios paguen al menos el nivel mínimo de imposición aplicable en la Unión que está establecido por la Directiva aplicable pertinente, siempre que la elección de los beneficiarios se base en criterios objetivos y transparentes y siempre que las ayudas se concedan en principio de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia si se hallase en una situación de hecho similar.

Situación 2: Impuestos medioambientales no armonizados y situaciones específicas de impuestos armonizados.

Se establece para este colectivo la Directiva 2003/96/CE, y para demostrar la necesidad y proporcionalidad de la ayuda, los Estados miembros deberán definir de manera clara el alcance de las reducciones fiscales.

Los Estados miembros tiene la oportunidad de conceder a los beneficiarios la ayuda en forma de una devolución fiscal. De esta manera se expone a los beneficiarios de las ayudas la influencia del factor del precio que aporta el impuesto medioambiental, al tiempo que se limita el aumento previsto del importe impuesto pagadero.

La Comisión considerará que las ayudas son necesarias si se cumplen una serie de condiciones de manera cumulativa:

a) La elección de los beneficiarios se basa en criterios objetivos y transparentes y las ayudas se conceden del mismo modo a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia si se hallan en una situación de hecho similar.

b) El impuesto medioambiental sin reducción entraña un incremento considerable de los costes de producción, calculados como una proporción del valor bruto añadido para cada sector o categoría de beneficiarios individuales.

c) El considerable incremento de los costes de producción no puede repercutirse en los consumidores sin provocar reducciones significativas de las ventas.

La Comisión considerará que las ayudas son proporcionadas si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

a) Los beneficiarios de las ayudas pagan como mínimo el 20 por 100 del impuesto medioambiental nacional.

b) La reducción fiscal está supeditada a la celebración de acuerdos entre el Estado y los beneficiarios o asociaciones de beneficiarios a efectos de que los beneficiarios o asociaciones de beneficiarios se comprometan a alcanzar objetivos de protección medioambiental que tengan el mismo efecto que si los beneficiarios pagasen al menos el 20 por 100 del impuesto nacional o se aplicase el nivel mínimo de imposición aplicable en la Unión. Dichos acuerdos podrán vincularse a una reducción del consumo de energía, una reducción de las emisiones o cualquier otra medida medioambiental, cumpliendo las siguientes medidas acumulativas:

- El contenido de los acuerdos es negociado por el Estado miembro, especifica los objetivos y establece un calendario para alcanzarlos.

- El Estado miembro garantiza la supervisión independiente y oportuna de los compromisos contraídos en los acuerdos.

- Los acuerdos se revisan periódicamente a la luz de los avances tecnológicos y otros, y estipulan disposiciones sancionadoras efectivas aplicables en caso de que no se cumplan dichos acuerdos³⁵.

7. DERECHO COMPARADO

7.1. Europa

La preocupación por el deterioro del medio ambiente se ha hecho extensible en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea, sugiriendo establecer una serie de mecanismos a través de los cuales el mercado limite el uso indiscriminado y el abuso de recursos naturales. Los instrumentos utilizados a nivel comunitario para el desarrollo de una economía sostenible son dos: a) mercado de derechos de emisión (persigue limitar las emisiones de gases efecto invernadero), y b) política fiscal medioambiental.

A pesar de que la fiscalidad “verde” presenta un potencial recaudatorio, cabe decir que hasta el momento se trata de una fuente prácticamente inexplorada. La recaudación por impuestos medioambientales se aproxima a los 310.293 millones de euros en el año 2012 para el conjunto de países integrantes de la Unión Europea, lo que supone una recaudación del 6,1 % sobre el total de ingresos fiscales y cotizaciones sociales y se aproxima al 2,4 % del Producto Interior Bruto para la media de los Estados miembros. Dinamarca, Eslovenia y Países Bajos representan los ratios más elevados de presión fiscal medioambiental, aproximadamente el 4% del Producto Interior Bruto.

La construcción del proyecto Europa ha llevado consigo una serie de cambios implícitos desde su origen, entre los que se encuentra el avance hacia la armonización fiscal. Ya en el Tratado de Roma de 1957 se recogían ideas básicas que inspiraban el proceso armonizador, pero no fue hasta la Reforma Fiscal Verde cuando empieza a ser palpable el auge de la imposición medioambiental.

³⁵ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015. Páginas 109 a 112.

En los últimos años se han promovido una serie de actuaciones en el marco de la Unión Europea con el objetivo de impulsar diferentes instrumentos económicos que permitan llevar a cabo una explotación sostenible de los recursos naturales, limitar los niveles de contaminación y estimular la innovación y el desarrollo en tecnologías limpias. Se han creado varios instrumentos de mercado con el objetivo de cambiar la conducta de los diferentes agentes. Así, por un lado, tenemos aquellos que actúan sobre los precios modificándolos (impuestos pigouvianos) y, por otro lado, aquellos que actúan sobre las cantidades, fijando las cantidades máximas que pueden emitirse (comercio de derechos de emisión de gases efecto invernadero o mercado de derechos de dióxido de carbono).

Los impuestos ambientales son notablemente eficaces, ya que generan beneficios en el medio ambiente al servir de incentivo para que las empresas investiguen e inviertan en tecnologías más respetuosas con el entorno, a la vez que permitan un uso menos intensivo de recursos; y el incremento de la renta fiscal como consecuencia de la mayor recaudación tributaria, proporciona una serie de ingresos adicionales que pueden emplearse para reducir los impuestos sobre el trabajo, el ahorro y el capital, contribuyendo a la eficiencia del sistema fiscal en el marco de la neutralidad recaudatoria, a la vez que genera efectos económicos positivos como es por ejemplo la creación de empleo.

Es imprescindible que las actuaciones y avances en materia de fiscalidad medioambiental se coordinen a nivel europeo, para ello se han creado y se están creando diferentes Directivas comunitarias que establecen el hilo conductor de las reformas encaminadas a la imposición medioambiental. Como por ejemplo LIFE, que es el instrumento financiero de la Comisión Europea de apoyo a la política medioambiental (LIFE I, aprobado por el Reglamento CEE nº 1973/92 del Consejo, de 21 de mayo; LIFE II, aprobado por el Reglamento CE nº 1404/96 del Consejo, de 15 de julio y LIFE III, aprobado por el Reglamento CE nº 1655/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de julio.

La política europea en materia medioambiental tiene su origen en el año 1972 cuando el Consejo Europeo, los jefes de Estado y de Gobierno europeos ven la necesidad de establecer una política comunitaria común. Siete han sido los programas plurianuales que fijan los objetivos y medidas a llevar a cabo desde entonces: a) Primer Programa de Acción (1973-1976), por el cual se adoptan una serie de medidas correctivas y protectoras del medio ambiente; b) Segundo Programa de Acción (1977-1981), donde se lleva a cabo una modificación orientada a la prevención de los problemas; c) Tercer Programa de Acción (1982-1986), por el cual se crea una estrategia global basada en tres principios (nivel adecuado de actuación, prevención y restauración, y fusión); d) Cuarto Programa de Acción (1987-1992), el cual pone en marcha diversas medidas y procedimientos. En 1987 el Consejo Europeo proclama ese año como año europeo del medio ambiente; e) Quinto Programa de Acción (1993-2000), a través del Tratado de Maastricht se introduce el objetivo principal de promover un crecimiento sostenible; f) Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente (2001-2010), remarca que hay que tener en cuenta los aspectos medioambientales, los aspectos económicos y sociales de la sostenibilidad. En este período se aprobó la Directiva Europea conocida como el Plan 20-20-20; g) Séptimo Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente (2013-2020), se trata de convertir a la Unión en una economía hipercarbónica; maximizar los beneficios de la legislación de medio ambiente en la Unión mejorando su aplicación; asegurar inversiones para la política en materia de clima y medio ambiente, y abordar las externalidades medioambientales; proteger a los ciudadanos de la Unión frente a las presiones y riesgos medioambientales para la salud y el bienestar, así como aumentar la sostenibilidad de las ciudades de la Unión. Todo ello bajo los principios de cautela, acción preventiva, corrección de la contaminación en su origen y de quien contamina paga.

Los impuestos medioambientales a nivel europeo se clasifican en tres grandes grupos:

a) Impuestos energéticos (impuestos con mayor poder recaudatorio, aproximadamente las tres cuartas partes del total de la imposición medioambiental y cerca de la vigésima parte del total de impuestos y cotizaciones sociales).

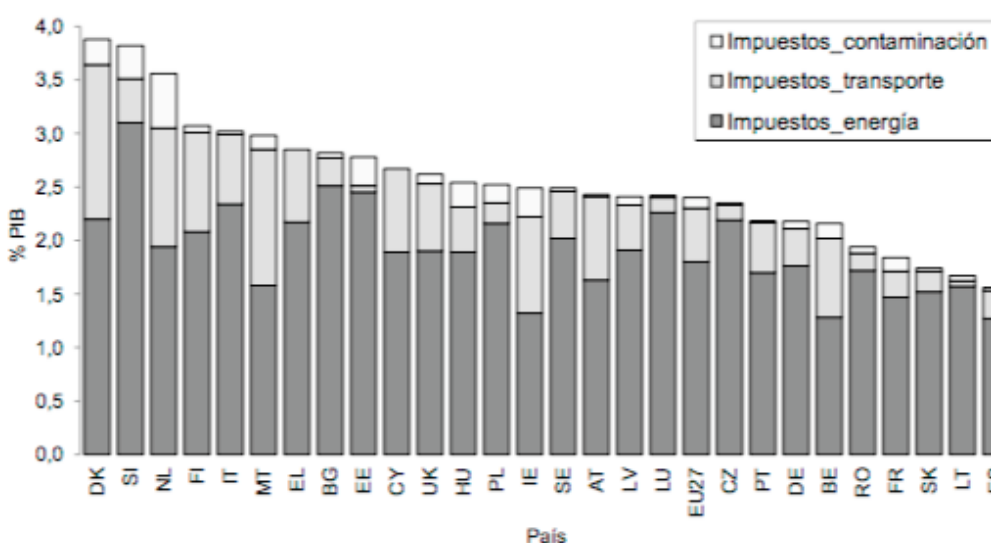
b) Impuestos sobre el transporte, excluido el fuel (representan una cuarta parte del total de ingresos fiscales medioambientales y el 1,4 % del total de ingresos fiscales y cotizaciones sociales).

c) El tercer grupo se divide en dos sub-categorías: impuestos sobre la contaminación e impuestos sobre los recursos medioambientales (representan una parte residual del total de impuestos y aproximadamente el 5 % de los impuestos medioambientales).

Uno de los instrumentos utilizados para medir la incidencia de los impuestos medioambientales en la economía de un país es por medio de la Presión Fiscal Medioambiental, entendido como el porcentaje de participación de la recaudación, total de los ingresos fiscales medioambientales, en el Producto Interior Bruto: $PFM = [\text{Impuestos fiscales medioambientales} / \text{PIB}] \times 100$.

Como se aprecia en el Gráfico 1 existe un predominio de la imposición energética en todos los países integrantes de la Unión Europea-27 (impuestos sobre hidrocarburos y derivados, y el impuesto sobre la electricidad, impuestos sobre el carbón, el dióxido de carbono y el gas natural).

Gráfico 1. Clasificación de los impuestos medioambientales como % del PIB. Año 2012. UE_27



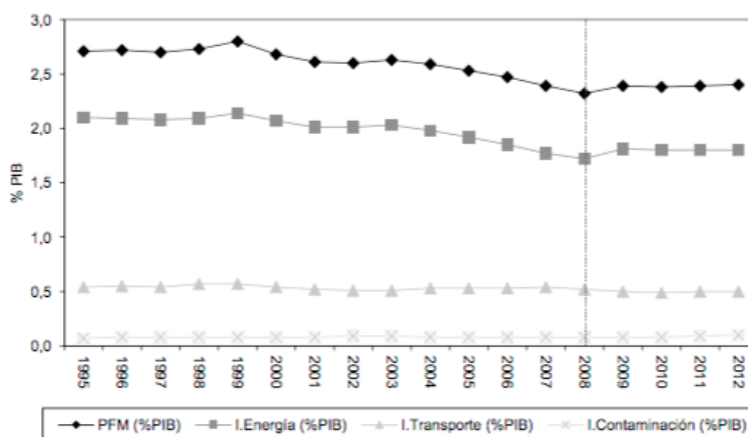
Este grupo de impuestos energéticos es el que tiene un mayor poder recaudatorio y por tanto, es posible articular una reforma fiscal verde que ofrezca la posibilidad de mejorar la economía.

En el ámbito de los impuestos energéticos destaca el caso de Lituania, Luxemburgo y República Checa, ya que representan más del 90% del total de los impuestos medioambientales (impuestos sobre hidrocarburos). En el caso de Malta y Dinamarca destaca el impuesto sobre transporte, en concreto, impuestos sobre la matriculación de vehículos, representan el 40% total de la imposición ambiental. En lo que respecta a los impuestos sobre la contaminación y los recursos naturales, se observa una presencia residual en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea, marcando la diferencia tanto Países Bajos como Irlanda (gravámenes sobre la contaminación del agua y el alcantarillado que superan ligeramente el 10% del total de impuestos medioambientales).

A nivel global, la presión fiscal medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea oscila entre el 3,9 % del PIB en Dinamarca (país donde se encuentra la reforma fiscal verde más consolidada) y un 1,6 % en el caso de España (Presión Fiscal Medioambiental más baja de los países de la Unión Europea).

En el Gráfico 2 podemos apreciar la evolución que sigue para la media de la Unión Europea-27 la recaudación global en presión fiscal medioambiental y su desglose en los diferentes impuestos que la integran.

Gráfico 2. Evolución de la recaudación de impuestos medioambientales como % del PIB. Media UE-27

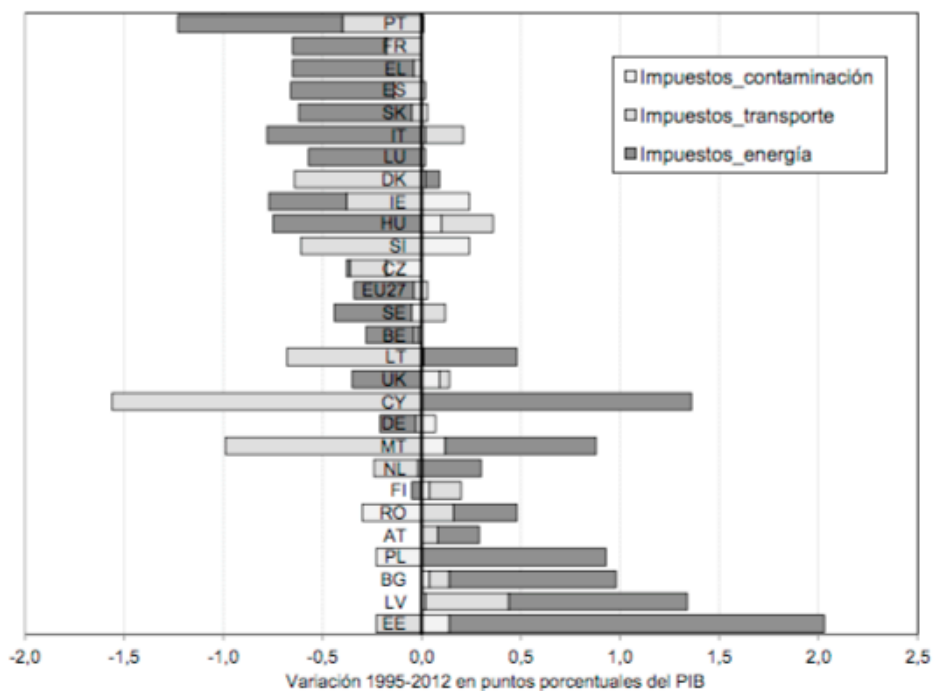


En lo relativo a los impuestos del transporte, de la contaminación y de los recursos naturales, se puede apreciar que la evolución media es prácticamente homogénea a lo largo del tiempo, a diferencia de lo que sucede con los impuestos sobre la energía que sufre ligeras oscilaciones, ya que su recaudación es mucho más volátil por las variaciones en el precio del petróleo.

Se puede apreciar una tendencia decreciente desde 1995, con un leve repunte en 1999, siguiendo el retroceso en valores de Presión Fiscal Medioambiental hasta 2008, motivado por la crisis económica, a partir de la cual la tendencia se invierte con un aumento considerable en 2009, aunque, desde entonces se ha mantenido bastante estable a un nivel próximo al 2,4 %.

En el Gráfico 3, podemos apreciar en el eje vertical a los Países de la Unión Europea ordenados de mayor a menor reducción porcentual en Presión Fiscal Medioambiental entre los años 1995 y 2012, y en el eje horizontal las variaciones, hacia la derecha los valores positivos y hacia la izquierda los negativos.

Gráfico 3. Variación de los impuestos medioambientales en puntos porcentuales del PIB. Período 1995-2012. UE_27



Estonia, Letonia, Bulgaria, Polonia, Austria, Rumanía, Finlandia y Países Bajos han registrado un crecimiento en los impuestos ambientales como porcentaje del PIB entre 1995 y 2012, destacando, no obstante, Estonia con un incremento global de 1,8 puntos porcentuales y Letonia con una variación de 1,35 puntos. Las mayores reducciones se recogen en el caso de Portugal Francia, Grecia y España con reducciones que oscilan desde 1,21 puntos porcentuales del PIB para Portugal a 0,63 para España.

Son de destacar las variaciones producidas en los impuestos sobre el transporte, como en Chipre y Malta donde se aprecia una importante reducción en la Presión Fiscal Medioambiental con variaciones de -1,6 % y -1 % respectivamente. Dichas disminuciones se ven compensadas por incrementos significativos en el grupo de los impuestos sobre la energía, con variaciones de 1,4 % en el caso de Chipre y 0,8 % en el caso de Malta.

En la Tabla 1 se cuantifica la recaudación obtenida por cada uno de los Estados miembros en los diferentes grupos de impuestos ambientales en 2012. Hay un claro predominio de la recaudación procedente de los impuestos de la energía sobre el resto de impuestos, constituyendo en media el 75% del total de impuestos ambientales, seguido de los impuestos sobre el transporte, que en media recaudan aproximadamente el 20% del total de impuestos medioambientales, quedando un margen residual para la recaudación procedente de los impuestos sobre la contaminación y los recursos naturales.

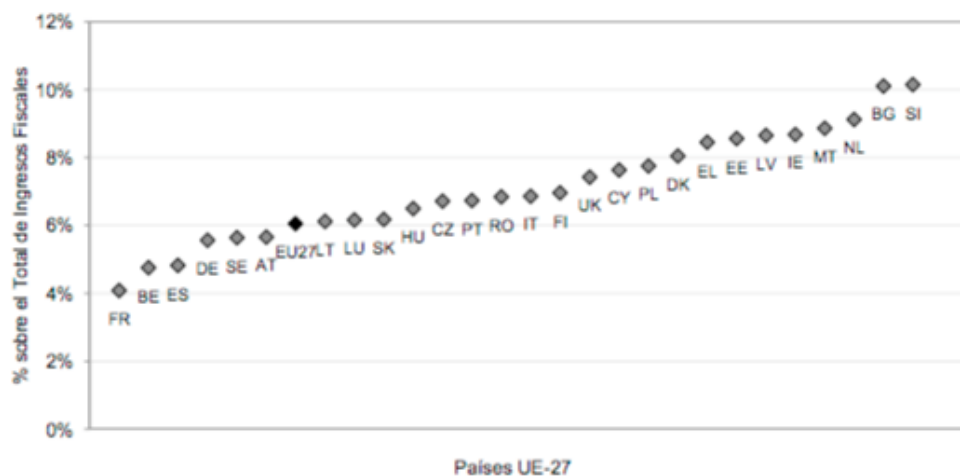
Tabla 1. Recaudación de los impuestos medioambientales para la UE_27.
Año 2012. Millones de euros.

Ranking	País	Energía	Transporte	Contaminación	Recaudación Total Impuestos Medioambientales
1	Alemania	46.850	9.404	1.750	58.004
2	Reino Unido	36.762	12.246	1.701	50.709
3	Italia	36.598	10.162	497	47.257
4	Francia	29.802	4.853	2.586	37.241
5	Países Bajos	11.618	6.638	3.063	21.319
6	España	13.113	2.689	350	16.152
7	Suecia	8.248	1.792	127	10.168
8	Polonia	8.216	736	654	9.605
9	Dinamarca	5.388	3.527	588	9.503
10	Bélgica	4.812	2.798	513	8.122
11	Austria	5.012	2.408	63	7.484
12	Finlandia	4.007	1.780	122	5.909
13	Grecia	4.206	1.317	-	5.523
14	Irlanda	2.171	1.474	437	4.082
15	Portugal	2.802	780	14	3.596
16	Rep. Checa	3.349	209	38	3.596
17	Rumania	2.261	215	74	2.551
18	Hungría	1.834	410	226	2.471
19	Eslovenia	1.095	144	109	1.348
20	Eslovaquia	1.083	138	24	1.245
21	Bulgaria	995	104	20	1.119
22	Luxemburgo	968	62	8	1.039
23	Lituania	516	15	17	548
24	Letonia	425	94	18	538
25	Estonia	427	11	47	484
26	Chipre	338	139	-	477
27	Malta	108	87	9	204
Total UE-27		233.044	64.233	13.055	310.293

El país que ocupa la primera posición en el ranking en cuanto a volumen recaudatorio es Alemania, lo que implica un mayor volumen de actividad económica con la consiguiente repercusión en la recaudación medioambiental vía impuestos sobre emisiones, hidrocarburos, matriculación de vehículos, etc. al que le siguen en posición Reino Unido, Italia, Francia, Países Bajos y España, todos con un PIB superior al billón de euros.

En el Gráfico 4 se muestra para cada uno de los países de la Unión Europea-27 el porcentaje que representan los impuestos medioambientales sobre el total de ingresos fiscal (es la suma de impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales).

Gráfico 4. Recaudación del conjunto de impuestos medioambientales como % sobre el Total de Ingresos Fiscales*. Año 2012.



Los impuestos ambientales conforman una media del 6,1 % del total de los ingresos fiscales, situándose por debajo España (4,8 %) y Francia (4,1 %). En cambio, Bulgaria y Eslovenia representan más del 10 % del total de los ingresos fiscales³⁶.

7.2. Resto del Mundo

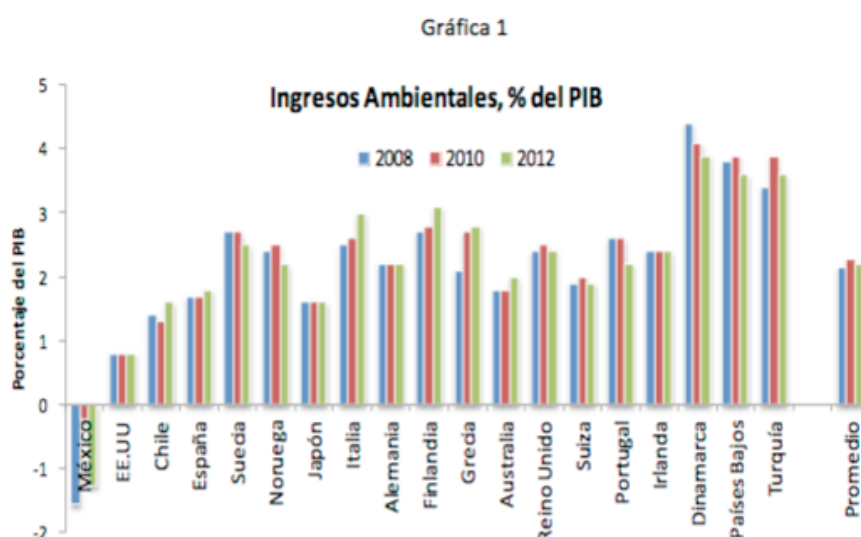
El incremento de los problemas de carácter ambiental en el mundo ha obligado a diversos países a crear políticas públicas que coadyuven a disminuir la contaminación ambiental sin afectar el crecimiento económico. En estos últimos años, varias organizaciones y gobiernos han puesto en marcha ordenamientos jurídicos con el fin de regular la emisión de factores contaminantes, así como acciones de carácter fiscal que sancionen el mal uso de los recursos naturales y la contaminación del medio ambiente. Algunas de los instrumentos utilizados por los gobiernos son las leyes para el cobro de impuestos ambientales, subsidios y regulaciones ambientales.

36

<http://www.fundacionalternativas.org/estudios-de-progreso/documentos/documentos-de-trabajo/la-reforma-fiscal-verde-un-analisis-de-convergencia-a-nivel-europeo>

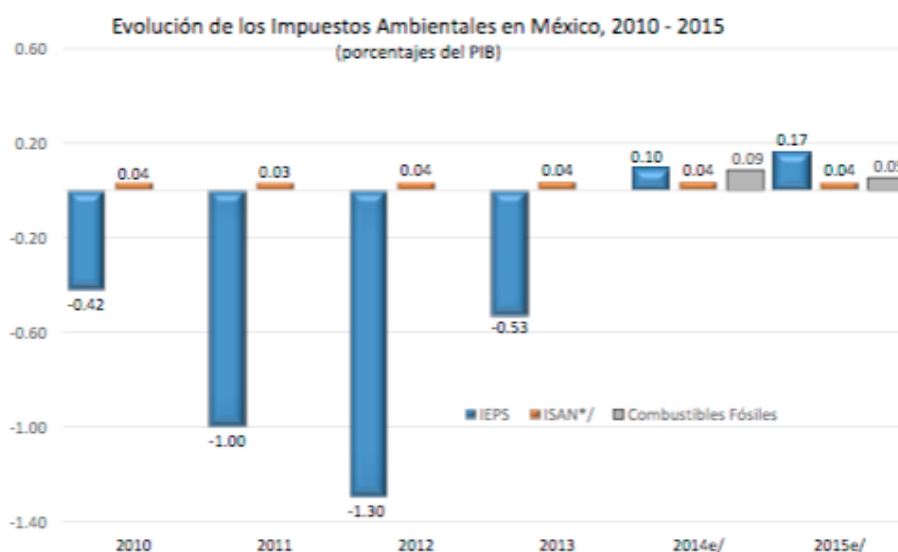
La aplicación de normas tributarias de carácter medioambiental puede favorecer la concienciación de los agentes económicos para realizar una actividad económica sin afectar al medio ambiente y los recursos naturales.

Los impuestos ambientales en México son mínimos si los comparamos con el resto de países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ya que tiene una relación negativa del -0,8 % en promedio de sus impuestos ambientales como porcentaje de su Producto Interior Bruto, situación que contrasta con países pertenecientes a la Unión Europea (Italia, Finlandia, Dinamarca, Países Bajos) y Turquía que representan entre el 3 y 4,4 % de su PIB.

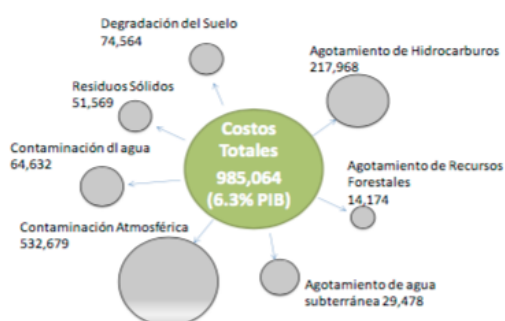


La relación negativa de los impuestos ambientales en México obedece al subsidio que venía otorgando el Gobierno Federal a los ingresos asociados a los impuestos ambientales (Impuesto sobre Producción y Servicios aplicable a gasolinas y diésel, Impuesto sobre Automóviles Nuevos e impuestos a los combustibles fósiles). Se espera que la recaudación del Impuesto sobre Producción y Servicios sea del 0,17 % del PIB para 2015; en tanto que los ingresos por el cobro del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Combustibles Fósiles ascienda a 0,04 % y 0,05 % respectivamente.

Gráfica 2



A excepción del Impuesto sobre Producción y Servicios, los impuestos relacionados con el medio ambiente se han mantenido estables, situación que contrasta con el aumento que se ha visto en los costos totales por agotamiento y degradación ambiental.



Uno de los programas ecológicos más importantes del Gobierno Federal es el Programa Nacional Forestal ejecutado por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Tal y como indica la OCDE, México ha aumentado la emisión del CO₂ alrededor de un tercio en estas dos últimas décadas. Esto deriva de los sectores energéticos y de transporte.

En Brasil, el Impuesto ambiental sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios es inter-estatal y aplica una tasa que oscila del 7 al 12 %, dependiendo del

Estado. El Impuesto estatal sobre la Propiedad de Vehículos Automotores se calcula en base al valor del auto y el municipio percibe ingresos derivados del mismo impuesto. Actualmente, el Ministerio de Finanzas Brasileño publicó el aumento al impuesto sobre gasolinas y diésel de entre 5 y 7%, el cual generará alrededor de R\$12.2 billones.

En Chile se creó el Impuesto Verde a Fuentes Móviles, el cual se aplica a automóviles nuevos dependiendo de su rendimiento urbano, y su finalidad es promover la utilización de vehículos que contaminen menos. Cabe destacar que los taxistas pueden solicitar la devolución del impuesto una vez que haya inscrito su vehículo como taxi en el Ministerio de Transportes. En octubre de 2014, se convierte en el país pionero de Sudamérica en establecer un impuesto a la contaminación, el cual cobrará por \$5 dólares americanos por tonelada métrica de dióxido de carbono, aunque no entrará en vigor hasta el 2018³⁷. Además, cabe añadir que en Chile existen diversos instrumentos para la gestión ambiental como por ejemplo: normas de emisión que fijan límites a las emisiones por fuente; permisos de emisión transables, que determinan un máximo de emisiones agregadas y asignan permisos limitados a las fuentes emisoras para cumplir el máximo agregado; impuestos que gravan las emisiones obligando al emisor a internalizar el costo de las emisiones. Estos instrumentos generan una serie de ventajas como por ejemplo: incentivar una mayor eficiencia en el control de la contaminación; introducir mayor flexibilidad para la reducción de emisiones; promover la descentralización; relevar el principio quien contamina paga; incentivar la innovación tecnológica; reducir los costos de fiscalización³⁸.

Australia es el cuarto país con más reservas de carbón en el mundo, con el que genera alrededor del 70% de su electricidad. Sin embargo, en 1997 firmó el Anexo 1 del Protocolo de Kioto como país rico y luego se comprometió a emitir en 2020 5% menos CO₂ del que emitió en 2000.

Para cumplir con estas obligaciones, introdujo en julio de 2012 un impuesto a las emisiones de CO₂, o carbon tax, que gravaba a las empresas que emiten más

³⁷ <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2015/enero/notacefp0022015.pdf>

³⁸ <http://portal.mma.gob.cl/tag/impuestos-verdes/>

de 25.000 toneladas de CO₂e al año. La regulación estableció un precio inicial de AUD23/tCO₂ emitida, que se incrementaría anualmente en 5% hasta julio del 2015. Al final de ese año el precio pasaría a ser flexible y fijado por el mercado a través de un mecanismo de permisos transables (cap and trade).

A finales del año pasado, Tony Abbott (político australiano, ex Primer Ministro de Australia) envió al Parlamento un proyecto de ley para eliminar el carbon tax a partir de julio de este año. Tras largo debate, el Senado australiano aprobó el cambio por 39 votos a favor y 32 en contra y eliminó el carbon tax. Se calcula que el gobierno dejará de recaudar unos 7.000 millones de dólares australianos (poco más de US\$ 6.000 millones) durante los próximos 4 años³⁹.

En Japón se han propuesto retos como la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEIs) al 80 por ciento para el 2050, y una mejor adaptación al cambio climático. También se ha establecido en Japón el mecanismo denominado green taxation ('tributación verde'), que es un sistema de herramientas fiscales dirigidas a proteger el medio ambiente.

Así, y desde este año 2016, el Gobierno japonés tiene el objetivo de convertirse en una sociedad sostenible con bajo uso de carbono, sano ciclo material y una convivencia armónica con la naturaleza.

Hay que encontrar un equilibrio entre las necesidades de desarrollo del país y el cómo manejar el tema ambiental, más aún cuando se es una nación dependiente de los recursos naturales, lo que hace que la tributación verde sea muy importante, así genere algo de resistencia.

Los sectores de la economía japonesa que impactan más negativamente en el ambiente son los sectores industriales pesados los que mayor impacto tienen en el daño ambiental. En este caso, son los sectores del acero, cementero, petrolero y la producción de electricidad.

³⁹ <http://www.brevesdeenergia.com/blog/posts/2014-07-18-el-fin-del-impuesto-al-co2-en-australia#.V2lWE1c2XzM>

Precisamente, en parte, el tsunami y el terremoto de Japón, en marzo del 2011, despertó la necesidad de implementar la tributación verde, para que situaciones como la radiación no vuelva a golpear como lo hizo en algunas de las zonas afectadas por el desastre natural.

El Ministerio de Finanzas de Japón estima que el gobierno percibirá anualmente cerca de 3,31 billones de dólares de los impuestos verdes, que serán reinvertidos ciento por ciento en acciones de mitigación de impactos al medio ambiente.

La tributación verde ha sido aprobada ya por el Congreso japonés y entrará en vigencia plena en octubre próximo. Hasta ahora, se aplican dos impuestos: el primero, de manejo de residuos y, el segundo, a los vehículos y su efecto contaminante. Luego seguirán con un impuesto a la emisión de carbono. Estas medidas son polémicas, pero industrias como la de automotores han encontrado una oportunidad para nuevos desarrollos como el de los vehículos eléctricos⁴⁰.

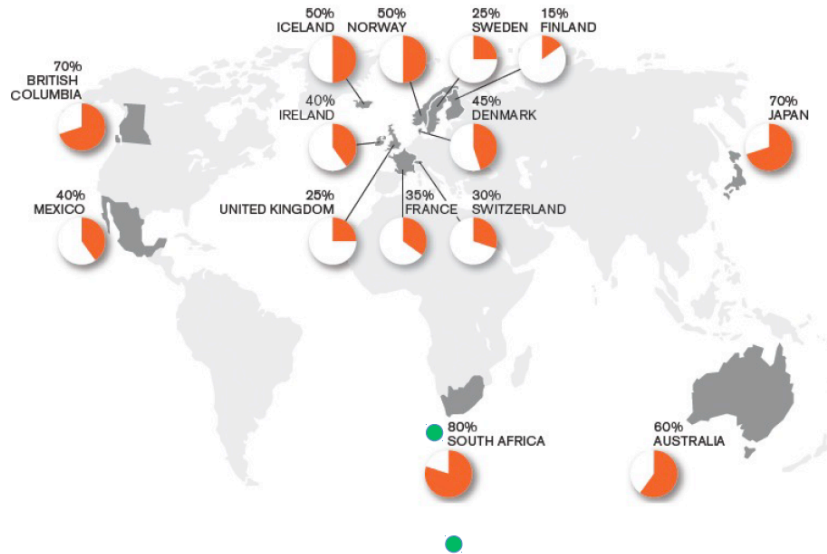
Australia es responsable del 1.0% de las emisiones globales de CO2 en 2013, se suma a Japón (4.0%), Canadá (1.8%) y Rusia (4.9%), quienes decidieron no cumplir con sus compromisos formales de mitigación de emisiones de CO2; y a los Estados Unidos, China e India, responsables de casi el 50% de las emisiones globales, quienes nunca han asumido compromisos formales de mitigación⁴¹.

⁴⁰ <http://www.portafolio.co/economia/finanzas/japon-implementa-tributacion-verde-cuidar-ambiente-103724>

⁴¹ <http://www.brevesdeenergia.com/blog/posts/2014-07-18-el-fin-del-impuesto-al-co2-en-australia#.V2lWE1c2XzM>

Impuestos CO2 equivalente Situación internacional

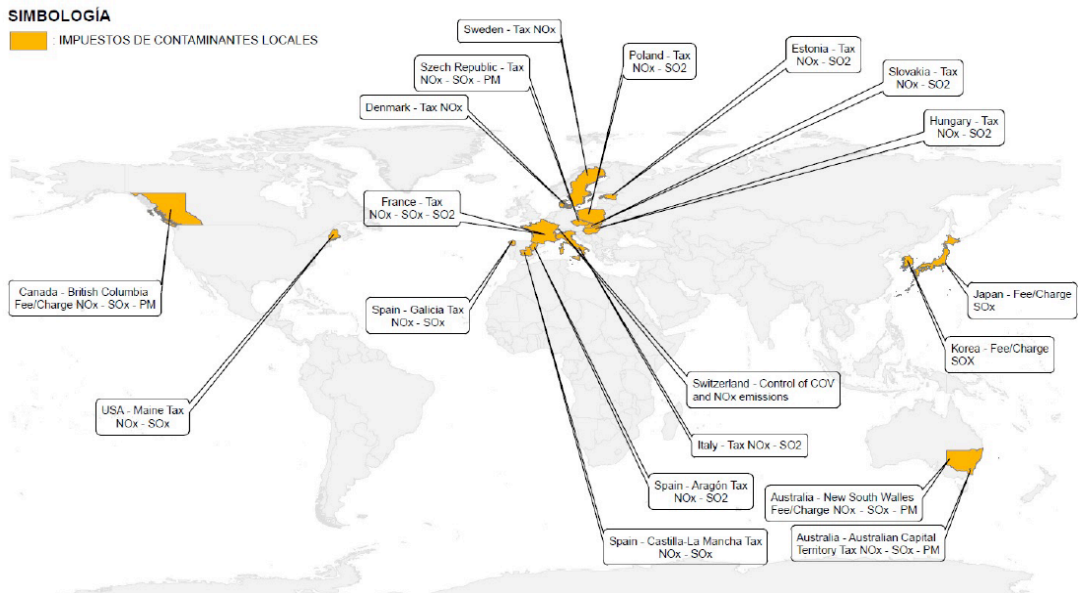
Impuestos al carbono en el mundo y porcentaje de reducción de emisiones de GEI en cada jurisdicción.



Gobierno de Chile | Ministerio del Medio Ambiente

42

Impuestos Contaminantes Locales



43

⁴² <http://portal.mma.gob.cl/tag/impuestos-verdes/>

⁴³ <http://portal.mma.gob.cl/tag/impuestos-verdes/>

Para finalizar es conveniente hablar de la gestión y tributación de los Proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio en los países emergentes, vamos a centrarnos en China que representa el 52,9 % de los 5.511 proyectos registrados y en India que representa el 18,13 % de los mismos.

En China, la Orden nº 37, de 12 de octubre de 2005, de “Medidas para la Gestión y Funcionamiento de Proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio”, desarrolla una serie de medidas conforme a las Disposiciones de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y el Protocolo de Kioto, con el objetivo de promocionar la realización de proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio por el Gobierno, proteger los derechos e intereses del país, y asegurar el funcionamiento propio de estos proyectos. Las áreas prioritarias son la mejora de la eficiencia energética, el desarrollo y utilización de energías nuevas y renovables, y la recuperación y utilización de metano.

El Gobierno de la India, en diciembre de 2003, autorizó la creación de la DNA (Designated National Authority). Este organismo, cuya estructura es interministerial, participa en las funciones de regulación y promoción de los proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio, y tiene como finalidad crear un entorno apropiado para el desarrollo de un mercado real y competitivo de los proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio en la India. Los proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio deben estar orientados a enriquecer la calidad de vida de los necesitados desde la perspectiva del medio ambiente⁴⁴.

8. CONCLUSIONES

Los impuestos medioambientales se establecen con el fin de alcanzar un doble dividendo: generar beneficios en el medio ambiente y ofrecer resultados económicos y sociales positivos.

⁴⁴ URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Bosch Editor, 2013. Páginas 271 a 289.

Cada día que pasa se incrementa más el interés en todo el mundo de emplear instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente, a través de los cuales se obliga a pagar impuestos a aquellas personas físicas o jurídicas que contaminan el medio ambiente.

El diseño actual del sistema fiscal medioambiental incumple los requisitos de un verdadero sistema de tributación ecológica que consiga promover el uso de energías menos contaminantes en la línea con los objetivos marcados por la Unión Europea. Además, a nivel autonómico, la implantación de impuestos propios de carácter medioambiental ha supuesto más un deseo de obtener nuevos ingresos con los que reforzar las arcas públicas frente a la gran crisis económica que hemos sufrido, que una autentica política medioambiental. Respecto de los beneficios fiscales, cabría decir que no disponemos de ningún mecanismo capaz de valorar de una manera adecuada el logro de los objetivos a los que sirven, ni relacionarlos con su coste para poder determinar su eficiencia y decidir, de este modo, sobre su mantenimiento, reformulación o sustitución por otras alternativas que sí alcancen esa eficiencia.

Es necesario un cambio de dirección en el que se diseñen nuevos mecanismos que pongan freno al deterioro medioambiental actuando principalmente sobre actividades con especial incidencia negativa en el medio ambiente (campos de golf, actividades extractivas, pistas de esquí, aprovechamientos de agua embalsada, etc.) a la vez que contribuyan a la eficiencia del sistema fiscal reduciendo los impuestos sobre el trabajo, el ahorro y el capital.

La futura transposición de la nueva Directiva comunitaria de imposición a los productos energéticos y la electricidad que sustituirá a la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, supondrá una nueva oportunidad para que España pueda alcanzar los objetivos europeos y para corregir las deficiencias del sistema actual como por ejemplo la dispersión normativa, multiplicidad de figuras, etc.

Es necesario, por tanto, el diseño de una reglamentación a nivel europeo en la que se sientan las bases de un nuevo proceso de armonización fiscal en materia medioambiental, unificando el diseño de los impuestos medioambientales en su conjunto, desde la definición del hecho imponible, delimitación de la base imponible, tipos de gravamen, deducciones, etc. unido a una concienciación y educación ambiental que conlleve a un cambio real en las pautas de comportamiento de los agentes.

9. BIBLIOGRAFÍA

URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Bosch Editor, 2013.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters, 2015.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*. Granada, 2002.

ORÓN MORATAL, Germán. *"Fiscalidad ambiental: la ecotasa"*. Universitat Jaume I de Castelló.

ACQUATELLA, Jean. y Alicia. *Bárcena*. Op.cit., pág 106.

MUÑOZ GUZMÁN, Marco Antonio. *Modelo económico mundial y la conservación del medio ambiente*. México, Universidad Cristóbal Colón, 2010, pág. 78.

http://ecoauditoria.org/wp-content/uploads/2015/04/LOS-IMPUESTOS-AMBIENTALES_PRESENTACIÓN-FINAL.pdf [consulta: 13/4/2016]

<http://www.fiscalitatjusta.cat/?p=365> [consulta: 20/4/2016]

http://www.eldiario.es/sociedad/Espana-impuestos-verdes_0_473153333.html [consulta: 20/4/2016]

<http://www.oecd.org/env/oecd-environmental-performance-reviews-spain-2015-9789264226883-en.htm> [consulta: 29/4/2016]

http://www.forumambiental.org/pdf/fiscalidad_ambiental.pdf [consulta: 3/5/2016]

<http://www.fundacionalternativas.org/estudios-de-progreso/documentos/documentos-de-trabajo/la-reforma-fiscal-verde-un-analisis-de-convergencia-a-nivel-europeo> [consulta: 4/5/2016]

<http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2015/enero/notacefp0022015.pdf> [consulta: 4/5/2016]

<http://portal.mma.gob.cl/tag/impuestos-verdes/> [consulta: 10/5/2016]

<http://www.brevesdeenergia.com/blog/posts/2014-07-18-el-fin-del-impuesto-al-co2-en-australia#.V2lWE1c2XzM> [consulta: 10/5/2016]

<http://www.portafolio.co/economia/finanzas/japon-implementa-tributacion-verde-cuidar-ambiente-103724> [consulta: 10/5/2016]

http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTI2NTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAHycrPDUAAAA=WKE [consulta: 29/6/2016]

<http://www.partidoequo.es/que-es-el-fracking> [consulta: 30/6/2016]

<http://www.diariosur.es/economia/201606/30/supremo-cuestiona-tres-impuestos-20160630002940-v.html> [consulta: 30/6/2016]

<http://www.fundacionglobalnature.org/index.php/es/news/192-conclusiones-jornada-turismo-y-gestion-de-residuos> [consulta: 1/7/2016]

http://www.lavozdegalicia.es/noticia/economia/2015/12/05/supremo-blinda-forma-definitiva-constitucionalidad-canon-eolico-xunta/0003_201512G5P38995.htm [consulta: 1/7/2016]