



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE
SORIA

Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO FIN DE GRADO

Fiscalidad Medioambiental

Presentado por Luis Alberto García Pérez

Tutelado por: Sonia Esteban Laleona

Soria, marzo de 2021

CET

FACULTAD de CIENCIAS EMPRESARIALES y del TRABAJO de SORIA

RESUMEN:

El sistema tributario español cuenta con un buen número de figuras impositivas que gravan actividades o productos relacionados de alguna forma con el medio ambiente. La creación de tributos ambientales en España es relativamente reciente, teniendo todas las administraciones territoriales competencias en la materia, aunque limitadas y restringidas en el caso de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. Este proceso legislativo ha sido impulsado por la Unión Europea, que tiene en la protección del medio ambiente uno de sus pilares, y promueve la reforma de los sistemas fiscales de los estados miembros para potenciar este tipo de tributos, y la reducción paulatina de los que recaen sobre el trabajo y el capital. Así, para el caso español, ha recomendado acentuar el proceso de creación de nuevos impuestos verdes o la modificación de los existentes, armonizando las normas aplicables en todo el territorio europeo.

La función extrafiscal que caracteriza este tipo de tributos, y que busca el incentivo de ciertas conductas o actuaciones (las respetuosas con el medio ambiente) y el desincentivo de otras, (las gravosas o dañinas) en ocasiones puede confrontar con el principio de capacidad económica, cuando dichos tributos no gravan manifestaciones directas y reales de riqueza, sino otras más difusas e indirectas.

El pretendido carácter ambiental de muchos de los tributos vigentes, tanto a nivel estatal como autonómico, en la mayor parte de los casos encubre un verdadero propósito recaudador.

El esfuerzo del legislador en las Comunidades Autónomas por buscar materias y hechos impositivos no gravados por el Estado o las Entidades Locales, ha determinado la existencia de tributos que proporcionan escasa recaudación y con frecuentes conflictos de encaje con otros ya existentes, al producirse una doble imposición no permitida por el ordenamiento, lo que ha dado lugar a que el Tribunal Constitucional haya declarado inconstitucional alguno de ellos.

PALABRAS CLAVE:

Tributos, medio ambiente, extrafiscal, recaudación, impuestos, tasas, contribuciones especiales.

ABSTRACT:

The Spanish tax system has a large number of taxes on activities or products related in some way to the environment. The creation of environmental taxes in Spain is relatively recent, with all territorial administrations having competences in this area, although limited and restricted in the case of the Autonomous Communities and Local Corporations. This legislative process has been driven by the European Union, which has environmental protection as one of its pillars, and promotes the reform of the tax systems of the member states to strengthen this type of taxation, and the gradual reduction of those levied on labour and capital. Thus, in the case of Spain, it has recommended accentuating the process of creating new green taxes or modifying existing ones, harmonising the rules applicable throughout Europe.

The extra-fiscal function that characterises this type of taxation, which seeks to encourage certain behaviours or actions (those that respect the environment) and discourage others (those that are burdensome or harmful), can sometimes clash with the principle of economic capacity, when these taxes do not tax direct and real manifestations of wealth, but rather other more diffuse and indirect ones.

The pretended environmental nature of many of the taxes in force, both at State and Autonomous Community level, in most cases conceals a real revenue-raising purpose.

The efforts of the legislator in the Autonomous Communities to seek taxable matters and events not taxed by the State or Local Entities has led to the existence of taxes that provide little revenue and with frequent conflicts of fit with other existing taxes, as double taxation is not permitted by law, which has led to some of them being declared unconstitutional by the Constitutional Court.

KEY WORDS:

Taxes, environment, extra-fiscal, collection, taxes, rates, special contributions.

ÍNDICE

BLOQUE 1. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL	1
1.1. INTRODUCCIÓN	1
1.2. BREVE RESEÑA HISTÓRICA	2
1.3. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES....	4
1.4. RAZÓN DE SER DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES.....	5
1.5. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES. FINALIDAD EXTRAFISCAL.....	6
1.6. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.....	10
BLOQUE 2. MARCO LEGISLATIVO DE LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL....	11
2.1. ESTRUCTURA JERÁRQUICA DE LA LEGISLACIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL	11
2.2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS LEGISLATIVAS	12
2.3. DELIMITACIÓN DE LAS FIGURAS FISCALES MÁS IMPORTANTES ..	14
2.3.1. Impuestos estatales	16
2.3.2. Tasas estatales	20
2.3.3 Impuestos autonómicos	22
2.3.3.1. Impuestos propios.....	22
2.3.3.2. Impuestos cedidos.....	29
2.3.4. Tasas autonómicas.....	30
2.3.5. Impuestos municipales	31
2.3.6. Tasas municipales.....	32
2.3.7. Contribuciones especiales	34
BLOQUE 3. CONCLUSIONES.....	35
BLOQUE 4. BIBLIOGRAFIA	37
BLOQUE 5. ANEXO.....	40

ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS.

TABLAS:

TABLA 1. JERARQUÍA NORMATIVA	11
TABLA 2. IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN	24-25
TABLA 3. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019 (% SOBRE EL TOTAL TRIBUTOS Y CONTRIBUCIONES SOCIALES).....	41
TABLA 4. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019 (% SOBRE EL P.I.B.).....	43
TABLA 5. IMPUESTOS AMBIENTALES POR TIPO DE IMPUESTO (2019) ..	45
TABLA 6. IMPUESTOS AMBIENTALES POR TIPO Y NATURALEZA AMBIENTAL	46
TABLA 7. IMPUESTOS AMBIENTALES POR RAMAS DE ACTIVIDAD Y HOGARES	47
TABLA 8. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES ESTATALES	48
TABLA 9. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES DEL ESTADO Y TERRITORIOS FORALES	48
TABLA 10. EVOLUCIÓN IMPUESTOS ESPECIALES ESTATALES.....	49
TABLA 11. EVOLUCIÓN IMPUESTOS ESPECIALES DEL ESTADO Y TERRITORIOS FORALES	49
TABLA 12. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS	50
TABLA 13. EVOLUCIÓN IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DEL ESTADO Y TERRITORIOS FORALES.....	50
TABLA 14. EVOLUCIÓN IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS	51
TABLA 15. RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS AMBIENTALES AUTONÓMICOS	52
TABLA 16. RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN (AÑO 2019).....	53

TABLA 17. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES DEL PAÍS VASCO POR TIPO Y NATURALEZA AMBIENTAL	54
---	-----------

TABLA 18. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES DE NAVARRA.....	54
--	-----------

GRÁFICOS:

GRÁFICO 1. NÚMERO DE IMPUESTOS AUTÓNOMICOS PROPIOS.....	26
--	-----------

GRÁFICO 2. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019 (% SOBRE TOTAL TRIBUTOS Y CONTRIBUCIONES SOCIALES)	40
---	-----------

GRÁFICO 3. MAPA DE INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019	42
--	-----------

GRÁFICO 4. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019 (% SOBRE EL P.I.B.).....	42
---	-----------

GRÁFICO 5. MAPA DE INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019 (% SOBRE EL P.I.B.).....	44
---	-----------

GRÁFICO 6. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES U.E.-ESPAÑA EN 2019 (% SOBRE EL P.I.B.).....	44
--	-----------

GRÁFICO 7. EVOLUCIÓN RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA (2008-2019).....	45
--	-----------

GRÁFICO 8. DISTRIBUCIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN 2019 (%)	46
---	-----------

GRÁFICO 9. DISTRIBUCIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES HOGARES-SECTORES PRODUCTIVOS 2019 (%)	47
---	-----------

GRÁFICO 10. IMPUESTOS AMBIENTALES POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS (2019)	55
---	-----------

BLOQUE 1. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

1.1. INTRODUCCIÓN.

No cabe duda de que la creciente concienciación ecológica de la sociedad y la preocupación por la preservación del medio ambiente, en todos sus aspectos, y sobre todo en las economías occidentales más desarrolladas, ha tenido como consecuencia directa el hecho de que los poderes públicos se hayan visto obligados a regular esta materia. A partir del último tercio del siglo XX, organismos internacionales como la Organización de las Naciones Unidas (ONU) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) dieron un impulso decidido a las políticas de protección ambiental. Así es como las administraciones implicadas comenzaron a promulgar disposiciones con el objeto de ordenar, regular y fomentar el uso adecuado de los medios naturales y energéticos, utilizando instrumentos económicos de intervención en el mercado como la imposición ambiental, que han demostrado ser más eficaces que otras regulaciones normativas con las que, no obstante, conviven.¹

La existencia de numerosos legisladores en materia de fiscalidad ambiental da lugar a un conjunto normativo heterogéneo y variable, lo que en ocasiones dificulta una visión global del sistema tributario medioambiental.

En este ámbito fiscal, los legisladores han dictado normas que buscan el doble objetivo: recaudatorio y de corrección de conductas contaminantes del medio ambiente. Este último en una doble vertiente: incentivando el uso de los recursos por debajo de ciertos límites, o de aquellos que sean objetivamente menos dañinos para el entorno, y, por otro lado, penalizando el consumo, o los hechos, actos o conductas más gravosas. Para lograr estos fines los poderes públicos se sirven de las distintas figuras impositivas previstas en la legislación, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales.² Aunque es claramente preponderante el uso del impuesto sobre cualquier otro instrumento fiscal.³

Bajo este contexto el objeto del presente trabajo es aportar una visión global -aunque no exhaustiva- de la situación de la fiscalidad medioambiental en España, a través del análisis de alguno de los tributos más importantes o representativos de nuestro sistema tributario actual. Se detallará su regulación normativa y, se citarán algunos casos en los que el Tribunal Constitucional ha venido a resolver recursos interpuestos contra tributos que incurrieran en doble imposición. Veremos también que algunas figuras tributarias con el apellido ambiental finalmente no responden al propósito de protección del entorno que aseguran buscar en los preámbulos o exposiciones de motivos de sus normas reguladoras.

¹ Regulaciones normativas de control directo, conocidos como mecanismos de “mandato y control” que incluyen normas de obligado cumplimiento, sistemas de monitorización para detectar incumplimientos y sanciones económicas o penales, y que difícilmente serán sustituibles en su totalidad, sino complementadas por la imposición ambiental. Gago, A. y Labandeira, X. (1999: 19-21)

² A estas figuras pueden añadirse los llamados “gastos fiscales medioambientales”, como exenciones, incentivos y beneficios fiscales que cumplen una “finalidad extrafiscal”, por cuanto que minoran los recursos recaudados, pero buscan la obtención de fines de protección medioambiental.

³ Dentro de las figuras tributarias, los impuestos son la figura apropiada para la creación de un tributo con carácter medioambiental primordial que grave a aquellos que dañan el medio ambiente, de acuerdo con una magnitud lo más cercana posible a dicho perjuicio, y que lo hagan de forma progresiva. Las tasas y las contribuciones especiales, por el contrario, deben limitarse a colaborar dentro de sus posibilidades a mejorar el medio natural. Fernández Orte, J. (2006: 173)

Para tratar de lograr el objetivo propuesto, analizaremos brevemente los antecedentes próximos de los movimientos en defensa del medio ambiente y de su regulación como medio de intervención en las políticas económicas de los Estados.

A continuación, se verán distintas definiciones, generalmente aceptadas, de lo que se entiende por fiscalidad medioambiental y por tributos medioambientales, lo que les caracteriza, su clasificación, las ventajas de su imposición y algunas de las críticas o inconvenientes que pueden observarse en su exacción.

Más adelante veremos la distribución competencial dentro del marco legislativo en la materia, y analizaremos brevemente las figuras tributarias más importantes en cada uno de los ámbitos territoriales: estatal, autonómico y local, diferenciando, a su vez, entre los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. En el caso de las Comunidades Autónomas, se diferenciará entre sus tributos propios y los cedidos por el Estado, pero - por cuestiones de extensión- no se describen cada uno de ellos, sino solo alguno a modo de ejemplo. Igualmente se describirán los tributos existentes en dos localidades españolas, que pueden resultar representativos de los existentes en el ámbito local, en cualesquiera otras.

En el tercer bloque del trabajo se enumerarán las conclusiones que se extraen del mismo, así como la posible tendencia y las perspectivas futuras que puede tomar la fiscalidad medioambiental en España.

Finalmente, el trabajo se completará con un anexo en el que se muestran varias tablas y gráficos que nos permiten cuantificar la fiscalidad ambiental en España y su escaso peso o importancia relativa respecto del resto de los tributos. En el mismo se muestran los datos disponibles más recientes de recaudación por imposición medioambiental, tanto en la Unión Europea, como en nuestro país, a nivel nacional y desglosado por Comunidades Autónomas, lo que permite su comparación y el estudio de su evolución en los últimos años.

1.2. BREVE RESEÑA HISTÓRICA.

Puede decirse que el precursor de los impuestos ambientales fue el economista británico PIGOU que, en su teoría “La Economía del Bienestar” (1920), al tratar los fallos del mercado, introduce el concepto de “externalidad”, como economías externas negativas, cuyos efectos pueden evaluarse, y que el sector público puede interiorizar con cargo a los sujetos responsables de las mismas, mediante la imposición de gravámenes que incorporen al precio de los productos el coste social de la contaminación.⁴

La protección jurídica del medio ambiente tiene un origen reciente, consolidándose a partir de la segunda mitad del siglo XX. Es en Estados Unidos, en los años 70, durante la legislación Nixon, donde se observa la aparición de las primeras medidas legislativas de protección, como es el caso de la introducción de la evaluación del impacto ambiental. La ONU declaró 1970 “Año de Protección de la Naturaleza”.

Otro hito importante en estos primeros momentos lo constituye la Conferencia de Estocolmo de 1972, que, aunque no aprobó ningún documento vinculante, sentó las bases

⁴ Jiménez Vargas, P.J. (2017: 73)

de futuras normas proteccionistas y agrupó a ciento catorce estados y varias organizaciones no gubernamentales. En este mismo año se crea el Programa de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente. Institución que busca promover programas de cooperación internacional de protección del medio ambiente.

A partir de la década de los 90 del siglo pasado se intensifica la preocupación por la protección del medio ambiente. Durante la celebración de la Conferencia Internacional sobre Medio Ambiente, celebrada en Rio de Janeiro en 1992 (conocida como la Cumbre para la Tierra), a partir de la cual se comienza a hablar del término “desarrollo sostenible”⁵, se adoptaron dos instrumentos vinculantes. El primero la Convención Marco sobre el cambio climático⁶ con el objeto de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero para los países desarrollados y, en cuyo desarrollo, se aprobó en 1997 el Protocolo de Kioto. El segundo instrumento fue el Convenio sobre biodiversidad que buscó conservar la diversidad biológica. La última Conferencia Internacional celebrada hasta ahora es la Conferencia de desarrollo sostenible de Naciones Unidas (conocida como Rio+20) que se cerró con un acuerdo de mínimos y la sensación de decepción y fracaso entre la mayoría de los participantes.

En el ámbito europeo el Acta Única Europea de 1986 incorpora al Tratado de la Comunidad Europea un Título sobre el Medio Ambiente (Título XIX). No obstante, es con el Tratado de Maastricht de 1992 cuando se constitucionaliza la política comunitaria del medio ambiente. Tanto el Tratado de la Comunidad Europea como el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en su Título XX) establecen los objetivos, los principios y los parámetros a los que debe ajustarse la política comunitaria de medio ambiente.⁷ De entre los principios (cautela, acción preventiva, corrección de la contaminación en su fuente), probablemente el más conectado con la tributación medioambiental es el principio “quien contamina paga”, ampliamente tratado y analizado por la doctrina, y base de la mayor parte de la legislación fiscal que grava los actos relacionados con la protección medioambiental. Por primera vez se recoge en la Recomendación de 26 de mayo de 1972 de la OCDE, sobre principios rectores relativos a aspectos económicos de políticas medioambientales internacionales. Se trata de un principio económico que significa que el agente que contamina debe aceptar y cargar con los costes que la contaminación genera para el resto de la sociedad y de los que, en un primer momento suelen hacerse cargo los Estados. Éstos compensan ese mayor gasto público en que deben incurrir mediante el establecimiento de tributos que gravan los actos, negocios o conductas contaminantes. Además, se busca equilibrar la competencia del mercado y corregir sus imperfecciones o externalidades, que se producen cuando en un mismo mercado concurren productores contaminadores junto con otros menos contaminadores o no contaminadores. A igualdad de precio de los productos finales, la industria contaminadora obtiene un mayor beneficio que aquella que invierte en limpiar, depurar o reducir los agentes contaminantes que emite al entorno.

En España el proceso de creación de leyes de protección ambiental ha sido más tardío. La Constitución de 1978 ya configura el medio ambiente como un bien colectivo, del que todos tenemos derecho a disfrutar, y como contrapartida, todos debemos cuidar. Posteriormente, tras la integración en la Comunidad Económica Europea en 1986, y bajo

⁵ El Proyecto XXI o Programa 21 es un acuerdo de las Naciones Unidas para promover el desarrollo sostenible.

⁶ Incorporado al ordenamiento comunitario por la Decisión 94/1969/CE del Consejo de 15 de diciembre.

⁷ Véase Fernández Orte, J. (2017: 29)

su tutela, se promulgan la mayor parte de las leyes que buscan la protección ambiental y que, con las oportunas adaptaciones y modificaciones, tenemos en la actualidad.⁸

La mayor parte de los tributos medioambientales existentes en España fueron creados con finalidad exclusivamente fiscal, es decir con el mandato de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, desde el punto de vista de las definiciones adoptadas por la OCDE, han quedado englobados bajo la denominación de “tributos relacionados con el medio ambiente” impuestos ya vigentes en España o creados con otras finalidades, como el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.⁹

En España el punto de partida de la legislación ambiental es el artículo 45 de la Constitución española (en adelante CE), que dispone: 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.

Este último inciso del artículo 45.3 constitucionaliza y representa la versión española del principio “quien contamina paga”. La situación del derecho -y su correlativo deber- en el capítulo 3º del título 1º (de los principios rectores de la política social y económica) no le confiere un nivel de protección especial, sino que se sustanciará, en su caso, ante la jurisdicción ordinaria. Como señala el artículo 53.3 CE el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios contenidos en dicho capítulo informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. De aquí se deriva el uso extrafiscal que, de los tributos realizan las distintas administraciones competentes, como instrumentos jurídico-económicos con el objeto de ordenar y garantizar la protección del medio ambiente.

1.3. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.

Los tributos medioambientales, ambientales, verdes, ecológicos (todos los calificativos pueden considerarse sinónimos) han sido ampliamente tratados por la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, siendo variadas las definiciones que pueden encontrarse del concepto de fiscalidad medioambiental o de tributo medioambiental. La OCDE define los tributos relacionados con el medio ambiente como los “tributos exigidos sin contraprestación, cuya base fiscal se considera de una relevancia medioambiental significativa”.

El informe de Eurostat y la Comisión Europea de 2001 “Environmental Taxes. A statistical guide” define el tributo ecológico como “un impuesto cuya base impositiva es una unidad física, (o un equivalente de la misma) de algo que tiene un efecto negativo probado, específico, sobre el medioambiente”.

⁸ En la actualidad casi el 90% de las normas ambientales españolas tienen por objeto la transposición de las más de trescientas directivas y reglamentos promulgados en la materia. Lozano, B. y Alli, J.C. (2013: 121)

⁹ Cornejo, A. (2003: 7)

Desde un punto de vista terminológico, la Real Academia Española de la Lengua define impuesto ecológico como “la exacción pública que, sin perder su finalidad recaudatoria, persigue objetivos de protección ambiental”.¹⁰

No podemos encontrar una definición en el texto constitucional, ni en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, aunque de la fundamentación de varias de sus sentencias se puede colegir que un impuesto medioambiental es aquel que viene a gravar determinadas conductas nocivas para el medioambiente, y a favorecer la realización de otras conductas que no resultan nocivas.¹¹

Podemos encontrar otras definiciones aportadas por la doctrina. Así, siguiendo a Carbajo y Herrera: “La fiscalidad medioambiental abarca el establecimiento de tributos diseñados para proteger el medio ambiente y de medidas fiscales incorporadas a la regulación de los tributos ordinarios”.¹²

Para Jiménez Vargas un tributo ambiental es “aquella prestación pecuniaria de carácter obligatorio cuya finalidad es mejorar y proteger el medio ambiente”.¹³

Tal y como señala Rosembuj, el tributo ambiental constituye un “instrumento de la sociedad civil para salvaguardar los intereses colectivos al bien ambiental, un instrumento de desestímulo y de carácter fiscal, anclado en la capacidad económica y cuyo impulso es el de disminuir la capacidad de contaminación”.¹⁴

1.4. RAZÓN DE SER DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES.

Siguiendo el encargo del Parlamento Europeo, en el año 1996 la Agencia Europea de Medio Ambiente elabora el informe sobre “La aplicación y la efectividad de los impuestos ambientales” del que se extraen las ventajas que se derivan del establecimiento de impuestos medioambientales. Así se citan:

- Son instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales (y su reparación) al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen; y para contribuir a la aplicación del principio de pago por el contaminante y a la integración de las políticas económica y ambiental.
- Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más “eco-eficiente”, para estimular la innovación y los cambios estructurales y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas.
- Pueden aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente, y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro.

¹⁰ Disponible en: <https://www.rae.es/>

¹¹ Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre de 2000. F.J. 5º (BOE nº 4, de 4 de enero de 2001), que declara la inconstitucionalidad de la Ley balear reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

¹² Carbajo, D. y Herrera, P.M. (2003: 6)

¹³ Jiménez Vargas, P.J. (2017: 130)

¹⁴ Rosembuj, T. (1995: 500)

- Pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de fuentes de contaminación tan 'difusas' como las emisiones del transporte (incluido el transporte aéreo y marítimo), los residuos (p.ej., envases, baterías) y agentes químicos utilizados en agricultura (p.ej., pesticidas y fertilizantes).¹⁵

Lozano Cutanda y Alli Turrillas añaden además otras ventajas:

- Pueden conseguir, a menudo, un control de la contaminación con una mejor relación costo-eficacia que las medidas de regulación y control.
- Ayudan a mejorar tanto la sostenibilidad como la competitividad internacional, donde los productos del mañana dependen de las innovaciones de hoy.
- Al incrementarse los ingresos fiscales que pueden ser utilizados para la mejora del medio ambiente, se incentiva a otros a hacer lo mismo y al reducir otros impuestos más costosos como los del trabajo, se puede aumentar el empleo y el bienestar económico general.¹⁶

Este modelo tributario que busca la reducción de la fiscalidad sobre el capital o el trabajo y su compensación mediante la creación o el aumento de tributos ambientales que equilibren los ingresos públicos, ya se defendió en la Unión Europea en el Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo (1993), y se propugna por la denominada “reforma fiscal verde” que inspiró varias reformas fiscales, sobre todo en los países nórdicos.¹⁷ Esta es la base de la idea o hipótesis doctrinal del “doble dividendo” de la imposición ambiental, que pretende, por un lado, la reducción de las externalidades negativas que dañan el medio ambiente (primer dividendo), y por otro, la utilización del incremento de recaudación para reducir impuestos que gravan la renta y el empleo (segundo dividendo).¹⁸

1.5. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES. FINALIDAD EXTRAFISCAL.

Determinados tributos, pretendidamente medioambientales, o creados con la “etiqueta verde” no persiguen más que un afán recaudatorio, excluyendo el carácter extrafiscal incentivador o desincentivador de conductas proteccionistas del entorno.¹⁹ De ahí que, para descubrir el verdadero carácter del tributo, hayamos de acudir a la configuración detallada de los elementos que lo conforman: hecho imponible, base imponible, tipo impositivo, exenciones, bonificaciones, reducciones, deducciones, y no tanto a los

¹⁵ Disponible en <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.

¹⁶ Lozano, B. y Alli, J.C. (2013: 274)

¹⁷ Véase Magadán, M. y Rivas, J. (2006: 167-168)

Para Gago y Labandeira un modelo de reforma fiscal verde puede adaptarse en gran medida a la coyuntura económico-fiscal española. Las experiencias de este modelo se basan en un conjunto central de impuestos ambientales de perfil generalista, potentes y extensos, alrededor de los que se definen un conjunto de figuras menores, centradas en problemas ambientales muy específicos y adaptadas a la tradición, cultura y sistema fiscal existente en cada país. Gago, A. y Labandeira, X.(1999: 85)

¹⁸ Hipótesis desarrollada por autores como Pearce y Oates.

¹⁹ La finalidad extrafiscal de los tributos se deduce de lo expuesto en el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT): “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

enunciados más o menos bienintencionados que los legisladores introducen en las exposiciones de motivos de sus normas reguladoras.²⁰ Tampoco el uso o adscripción de la recaudación a fines ambientales es determinante para su configuración, como ha señalado buena parte de la doctrina.²¹

Como cualquier otro tributo, los ambientales deben cumplir los principios tributarios recogidos en el artículo 31 CE y en el artículo 3 de la LGT, es decir: igualdad, generalidad, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad, legalidad, justicia, equidad. No obstante, el carácter extrafiscal de un tributo -característico de los ambientales- puede entrar en conflicto con alguno de estos principios, sobre todo con el de capacidad económica,²² cuando el tributo ignora o no grava rentas o riquezas que sean manifestación directa de dicha capacidad.²³ Para Salassa Boix el contribuyente-contaminador, a partir de la realización de diversas actividades económicas contaminantes, no sólo demuestra que es capaz de contaminar sino que detrás de su capacidad contaminadora existen manifestaciones de riqueza susceptibles de imposición, que le permiten realizar sus actividades contaminantes, o bien, un beneficio económico derivado de la explotación o el aprovechamiento de los recursos naturales.²⁴

El legislador debería incorporar en las normas tributarias ambas finalidades (recaudatoria y proteccionista o correctiva) de modo que la finalidad extrafiscal no vacíe de contenido la naturaleza de cualquier tributo, que, en esencia, busca la obtención de recursos de financiación, aunque éstos sí deberían destinarse o afectarse al fin medioambiental que justifica la creación de un nuevo tributo.²⁵ En este sentido, según Ortega Ibáñez: “(...) los tributos ambientales no están llamados a eliminar la totalidad de la contaminación, y que tampoco tienen la capacidad de hacerlo. Existe un margen importante de polución que es inevitable desprender con la actividad humana, la cual debe ser asumida. Por lo dicho, es necesario que los tributos ecológicos tengan fines recaudatorios coetáneos a los fines ambientales, de manera que lo recaudado ayude en las tareas de reparación del bien

²⁰ Así se ha manifestado el Tribunal Constitucional en repetidas sentencias: STC 53/2014, de 10 de abril, F.J. 6c) (BOE nº 111 de 7 de mayo) “De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación”. También SSTC 60/2013, de 13 de marzo, F.J. 3 (BOE nº 86 de 10 de abril); 122/2012, de 5 de junio, F.J. 4 (BOE nº 159 de 4 de julio); 210/2012, de 14 de noviembre, F.J. 4 (BOE nº 299 de 13 de diciembre)

²¹ “(...) un tributo no puede calificarse como ambiental por el mero hecho de destinar los recursos obtenidos a una mejora del medio ambiente. En caso contrario, aceptar esa posibilidad nos llevaría a considerar cualquier tributo como potencialmente ambiental” Gago, A. y Labandeira, X. (1999: 40) También Salassa Boix se manifiesta en igual sentido. Salassa, R. (2015: 36-37)

²² El principio de capacidad económica podría enunciarse así: no pueden establecerse tributos cuya materia o hecho imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial.

²³ En este sentido Rivas Nieto señala: “(...) en los tributos con una finalidad extrafiscal, la cuestión se centra en la relación que medie entre el principio de capacidad económica y los fines de los tributos, (...) si ningún tributo tiene exclusivamente una finalidad fiscal o una finalidad extrafiscal, tampoco ningún tributo puede responder exclusivamente a un principio en concreto. En realidad, lo que sucede es que determinados tributos no tienen, como protagonistas de los mismos, el principio de capacidad económica, sino que lo relegan a un segundo o ulterior plano en pro de otros principios, igualmente cumplidores del principio de justicia (...) Ahora bien, ello no puede significar que esos tributos se puedan desligar completamente del principio de capacidad económica”. Rivas, E. (2013: 201-202)

²⁴ Salassa, R. (2015: 81)

²⁵ Serrano Antón habla de una doble función: resarcitoria y preventiva, así se exigirán tributos porque se contamina (función resarcitoria), pero, al mismo tiempo deben incitar la reducción de la contaminación (función preventiva) Serrano, F. (2015: 85)

ambiental. Debemos recordar que los tributos ambientales, como instrumentos económicos que son, deben propiciar la obtención de un equilibrio entre la protección del ambiente y el desarrollo sostenible”.²⁶

Otra característica de los tributos medioambientales es que, en general, son bien aceptados por la sociedad. El hecho de llevar el calificativo ecológico hace que tengan poca contestación social, en contraposición a otro tipo de tributos, por lo que su imposición tiene un bajo coste político.

Puesto que se trata de influir directamente en el comportamiento de los agentes económicos, idealmente el impuesto ambiental debe estar estrechamente vinculado con el problema ambiental que se trate de resolver.²⁷ Esto enlaza con una de las dificultades principales en la fijación de tributos medioambientales: la determinación de su base imponible. En muchos casos ésta se basa en unidades de producción, extracción o generación, en lugar de en alguna otra magnitud directamente relacionada con la cantidad de contaminación que se trata de gravar, lo que no parece muy apropiado para tributos que pretenden reducir los niveles de contaminación. Lo que sucede es que a menudo no resulta fácil encontrar este tipo de magnitudes de cuantificación, o existen dificultades técnicas o tecnológicas para su medición y control, lo que aumenta el coste administrativo de gestión del tributo. En estos casos, se opta por recurrir a estimaciones indirectas que guarden alguna relación -lo más aproximada posible- con el daño medioambiental.

De acuerdo con lo expuesto por Lozano Cutanda y Alli Turrillas: “la cuantía de los tributos ambientales debe ser lo suficientemente elevada como para que el agente contaminante llegue a la conclusión de que para él la vía más desventajosa económicamente es la de seguir contaminando -lo que le motivará a introducir mejoras desde el punto de vista ambiental en el desarrollo de su actividad-, pero, al mismo tiempo, no puede resultar excesiva ni debe ser necesario para evitar su pago la aplicación de medidas o técnicas demasiado costosas, pues ello producirá problemas de equidad en la aplicación del tributo (puesto que sólo las empresas económicamente más potentes podrían pagarlo o evitarlo), y tendría el efecto negativo de desincentivar y llegar a paralizar la actividad productiva de que se trate por falta de rentabilidad”.²⁸ En relación con esto, otra de las críticas que suelen recibir los impuestos ambientales es que, en lugar de corregir conductas, pueden convertirse en salvoconducto de actuaciones contaminantes, otorgando a sus pagadores una especie de derecho a contaminar. De esta forma, en vez de perseguir el principio “quien contamina paga” podría reconducirse a “quien paga puede contaminar”. Un caso que puede ejemplificar esta crítica es el que sucede con el comercio o subasta de derechos de emisión de gases a la atmósfera, que son objeto de compraventa, en función de las necesidades puntuales de producción de las instalaciones industriales generadoras de gases de un país. Si el precio de estos derechos es bajo, a las empresas les puede salir más barato contaminar que hacer inversiones anticontaminantes.

²⁶ Ortega Ibáñez, A. (Disponible en <http://elfisco.com/articulos/revista-no-160-introduccion-a-la-tributacion-ambiental>)

²⁷ Jiménez Vargas, P.J. (2017: 78) En igual sentido, Gago y Labandeira indican que un aspecto relevante en el diseño de impuestos ambientales es la definición de un buen vínculo entre el impuesto elegido y el problema ambiental que se pretende solucionar. Esta relación será más o menos estrecha en función de la materia sometida a gravamen y el método de evaluación elegido (directo o indirecto) Gago, A y Labandeira, X. (1999: 41)

²⁸ Lozano, B y Alli, J.C. (2013: 276)

Uno de los inconvenientes que recurrentemente se citan en la imposición de tributos ecológicos es la supuesta repercusión en la competitividad de las empresas o los sectores industriales. La armonización de legislaciones en el ámbito comunitario trata de minimizar esta posible merma de competitividad, aunque en el mundo globalizado actual la competencia no sólo se produce con países próximos sino con todos los desarrollados o en vías de desarrollo. La acción conjunta de reducción de otros impuestos directos, junto con la introducción de impuestos ambientales, también reduciría el coste total de las empresas y podría elevar la competitividad del país.

Los tributos medioambientales bien configurados llevan aparejada en su concepción su propia desaparición, ya que, como instrumentos correctores de conductas poco respetuosas con el medio ambiente, propician la eliminación de dichas conductas, y cuando este objetivo se logra (porque los obligados tributarios comprenden que no les sale a cuenta pagar impuestos e invierten en la búsqueda de nuevas tecnologías o sistemas de extracción, producción o fabricación más eficientes ecológicamente), su recaudación también decrece y los poderes públicos pueden verse en la necesidad de buscar nuevas fuentes de obtención de recursos financieros.²⁹ Si hablamos de eficacia,³⁰ los tributos ambientales serán más eficaces cuando su objeto imponible recaiga sobre un elemento con demanda precio elástica, ya que el agente contaminador tendrá alternativas de sustitución por otros bienes, materias o productos que sean menos contaminantes, pudiendo así eludir la exacción.

Con relación a la recaudación decreciente de ciertos tributos, citar el ejemplo del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, cuyos tipos impositivos se fijan en función de la emisión de CO₂ de los vehículos matriculados, y que ha bajado su recaudación paulatinamente, en paralelo a la introducción de mejoras en la combustión de los motores de los nuevos vehículos. Es decir, los avances tecnológicos y la inversión de las empresas automovilísticas hicieron que, hasta diciembre de 2020, casi el 60% de los vehículos nuevos no tributasen por este concepto, al tener emisiones por debajo de los 120 g/Km de CO₂. No obstante, y tras los escándalos por la medición fraudulenta de las emisiones por parte de algunas marcas de automoción, la Unión Europea decidió en 2018 la introducción de un nuevo estándar de medición (conocido por las siglas WLTP). Su entrada en vigor en España, tras un periodo de transición, se ha producido el 1 de enero de 2021, lo que ha provocado que automáticamente pasen a tributar vehículos que hasta ese momento no lo hacían y cambien de tramo otros tantos, lo que supone, a su vez, un aumento de la recaudación del impuesto que se estima entre un 5 y un 7%. El sector del automóvil, ante la consiguiente elevación del precio de los vehículos, ha pedido al Gobierno una reforma del citado impuesto.³¹

²⁹ En este sentido Serrano Antón señala: “(...) al establecimiento de tributos cuya función extrafiscal se sobrepone a la fiscal, y que por definición, pues, tienden a ver reducida su recaudación a medida que el sujeto pasivo modifica las conductas que originaron el surgimiento de la obligación tributaria; esto es, habrán de establecerse bajo el signo de lo temporal, pues si cumplen de modo efectivo el fin para el que hayan sido creados, desaparecerá el comportamiento o la situación que haya determinado su implantación en el respectivo territorio”. Serrano, F. (2015: 78)

³⁰ En palabras de Jiménez Vargas: “la eficacia de la fiscalidad ambiental se alcanza cuando el nivel de recaudación se acerca a cero, hecho que indicaría una gran eficacia en la aplicación de la medida al provocar cambios muy rápidos en el comportamiento de los agentes económicos”. Jiménez Vargas, P.J. (2017: 37)

³¹ Véanse <https://www.elmundo.es/motor/2020/08/21/5f3f8b4f21efa028598b46b5.html> y https://www.abc.es/motor/economia/abci-impuesto-matriculacion-subira-mas-800-euros-coche-enero-202011042109_noticia.html.

También para el ejercicio 2021 el ejecutivo, a través del Ministerio para la Transición Ecológica tiene prevista la inclusión de dos nuevos impuestos medioambientales: uno sobre los residuos y otro sobre los envases de plástico, que incorporarán dos Directivas europeas (Directiva 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos y Directiva 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente) al ordenamiento español.³² El primero recaerá sobre los residuos destinados a depósito en vertederos o incineración, y será cedido a las Comunidades Autónomas. El segundo sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables, que vayan a ser objeto de introducción en el mercado español. El tipo impositivo será de 0,45 euros por kilogramo de plástico contenido en los envases.

Otras medidas de las que se ha hablado reiteradamente, y que por el momento parecen haberse aparcado, son la modificación de la imposición al combustible diésel y la creación de un impuesto sobre el uso del transporte aéreo.

1.6. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.

Existen varias formas de clasificar los tributos medioambientales. El Instituto Nacional de Estadística (INE), y la Oficina Europea de Estadística (Eurostat), en función de la naturaleza ambiental distingue entre:

- Impuestos sobre la energía: incluye los impuestos sobre productos energéticos, utilizados o no para el transporte, y los que gravan la emisión de gases.
- Impuestos sobre el transporte: incluye los relacionados con la propiedad y el empleo de automóviles u otros medios de transporte, así como los servicios relacionados con el transporte.
- Impuestos sobre la contaminación: emisión al aire y al agua de residuos sólidos y de contaminación acústica, salvo los impuestos sobre emisión de gases.
- Impuestos sobre los recursos: la extracción de los recursos naturales que puede producir contaminación y erosión.

La OCDE relaciona los siguientes: productos energéticos (incluidos los combustibles para vehículos); vehículos de motor y servicios de transporte; emisiones a la atmósfera y al agua; sustancias que dañan la capa de ozono; ciertas fuentes no puntuales de contaminación del agua; gestión de desechos y ruido; gestión del agua, la tierra, el suelo, los bosques, la biodiversidad, la vida silvestre y las poblaciones de peces.

Autores como Adame Martínez, los clasifica en: tributos sobre emisiones contaminantes, tributos sobre energía, tributos sobre vehículos, tributos sobre residuos, tributos sobre el agua y otros tributos ambientales.

³² Véanse <https://elpais.com/sociedad/2020-06-02/el-gobierno-lanza-un-nuevo-impuesto-sobre-los-envases-plasticos-que-preve-recaudar-724-millones-de-euros.html> y <https://elpais.com/economia/2020-12-28/subidas-del-irpf-a-las-rentas-altas-alza-del-iva-a-las-bebidas-azucaradas-estos-son-los-impuestos-que-vienen.html>

BLOQUE 2. MARCO LEGISLATIVO DE LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL

2.1. ESTRUCTURA JERÁRQUICA DE LA LEGISLACIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL.

La jerarquía normativa garantizada en el artículo 9.3 CE es un principio informador del ordenamiento jurídico. El artículo 1.2 del Código Civil establece: “Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otras de rango superior”.

La legislación fiscal medioambiental, como las restantes de derecho positivo, se estructuran en forma jerárquica o piramidal, de forma que en la punta de la pirámide se encuentra la legislación comunitaria, emanada por los organismos de la Unión Europea. Las figuras más representativas son los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones. En el ámbito medioambiental la figura más utilizada ha sido la Directiva. Ésta, a diferencia de las otras dos citadas, debe ser transpuesta y adaptada a la legislación de cada país miembro, mediante leyes de ratificación. Los acuerdos de adhesión de los Estados a la Unión Europea implican de alguna manera una cesión de soberanía, motivo por el que la legislación comunitaria prevalece sobre la nacional.

Posteriormente encontramos las leyes estatales, dentro de su propio orden jerárquico. Así la norma de mayor jerarquía es la Constitución española de 1978, que establece derechos y deberes básicos y principios rectores de la política, que posteriormente serán concretados por leyes (orgánicas y ordinarias), reales decretos (decretos legislativos y decretos leyes) y órdenes, en función del procedimiento de promulgación que sigan.

El tercer escalón lo ocupa la legislación autonómica, que las Comunidades Autónomas dictan en virtud de competencias de gestión, ejecución y/o desarrollo y en determinadas materias (entre las que se encuentra la legislación medioambiental y fiscal) otorgadas por la Constitución. Los Estatutos de Autonomía (como normas fundamentales de cada comunidad, y que son aprobadas mediante leyes orgánicas) se situarían justo por detrás de la Constitución y por delante de las restantes leyes. La restante legislación autonómica está formada por leyes, que aprueban los parlamentos propios de cada autonomía y por decretos y órdenes, que aprueban sus órganos ejecutivos.

En el cuarto nivel se sitúa la legislación municipal. Las Corporaciones Locales no tienen atribuida capacidad legislativa como tal, pero sí poseen potestad reglamentaria para aprobar ordenanzas reguladoras y fiscales. De forma que pueden desarrollar las leyes, sin modificar éstas ni regular aspectos diferentes.

TABLA 1. JERARQUÍA NORMATIVA³³

Tipo de legislación	Organismo	Figuras legislativas
Comunitaria	Unión Europea	Directivas. Reglamentos y Decisiones
Estatal	Administración del Estado	Leyes, Reales Decretos y Órdenes
Autonómica	Administraciones de las Comunidades Autónomas	Leyes, Decretos y Ordenes
Municipal	Corporaciones Locales	Ordenanzas municipales

Fuente: Elaboración propia.

³³ Algunos autores incluyen un quinto nivel que englobaría los Convenios y Tratados Internacionales. En tanto que son textos suscritos por los Estados participantes, sus postulados pasan a formar parte de su ordenamiento y los obligan. En cuanto a su jerarquía podrían equipararse a las normas comunitarias.

2.2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS LEGISLATIVAS.

En el ámbito de la protección medioambiental ostentan competencias para establecer tributos tanto el Estado como la Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, aunque en el caso de éstas últimas es necesario que una Ley regule los elementos esenciales de los impuestos, debido al carácter reglamentario de las Ordenanzas, supeditadas por el principio de reserva de ley.³⁴ De esa forma, las Corporaciones Locales solo tienen un cierto margen para introducir bonificaciones fiscales previstas con carácter general por el legislador, pudiendo también fijar tasas como contraprestación de los servicios o actividades prestadas y contribuciones especiales como compensación por los obligados tributarios, por la obtención de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

El artículo 149.1. CE establece que el Estado tiene competencia exclusiva sobre:

“14ª. Hacienda general y Deuda del Estado”. “22ª. La legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma, y la autorización de las instalaciones eléctricas cuando su aprovechamiento afecte a otra Comunidad o el transporte de energía salga de su ámbito territorial”. “23ª. Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias”.

El artículo 148.1, por su parte, establece que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias:

“9ª. La gestión en materia de protección del medio ambiente”. “13ª. El fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional”.

Cabe mencionar también el artículo 133 del texto constitucional:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

³⁴ “En la práctica, en la distribución de competencias, junto a una restringida capacidad de las Corporaciones Locales para establecer medidas fiscales de incentivo de mejoras ambientales, el Estado sólo de forma reciente ha comenzado a hacer uso de su facultad para implantar tributos ecológicos, y este vacío ha sido ocupado por una cada vez mayor profusión de impuestos ambientales autonómicos, lo que ha dado lugar a una gran diversidad y desigualdad de las medidas fiscales en la materia en las distintas Comunidades Autónomas”. Lozano, B. y Alli, J.C. (2013: 279)

En relación con la financiación de las Comunidades Autónomas la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) desglosa en su artículo 4.1 cual son sus recursos, entre los que figuran:

- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
- e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.

Por cuanto resuelve conflictos competenciales entre administraciones al establecer sus tributos, hay que mencionar la importancia del artículo 6 de la LOFCA, que establece:

“1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. 2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas. 3. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.³⁵

Los artículos 7, 8 y 9 de la LOFCA facultan a las Comunidades Autónomas a establecer tasas, contribuciones especiales y tributos, respectivamente, de acuerdo con los principios y requerimientos que en los mismos se contemplan. Por lo que se refiere a los impuestos, el artículo 9 no permite sujetar patrimonios, rendimientos ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. Tampoco gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad. Concluye estableciendo que los impuestos no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

Respecto de las competencias de las Entidades Locales en temas medioambientales, hay que acudir a la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que en su artículo 25.2 concreta:

“2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

³⁵ El esfuerzo del legislador en las Comunidades Autónomas por buscar materias y hechos impositivos no gravados por el Estado o las Entidades Locales, ha determinado la existencia de tributos que proporcionan escasa recaudación y con frecuentes conflictos de encaje con otros ya existentes, que han debido ser resueltos por el Tribunal Constitucional.

b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.”

El artículo 26 delimita las competencias concretas en función de la población de cada municipio: En todos los municipios, entre otras: recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado. En los de más de 5.000 habitantes: tratamiento y recogida selectiva de residuos. En los de más de 20.000 habitantes: prevención y extinción de incendios, y en los de más de 50.000 habitantes: protección del medio ambiente urbano.

Respecto de las haciendas locales el artículo 106 de la Ley 7/1985 dispone:

“1. Las Entidades Locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla. 2. La potestad reglamentaria de las Entidades Locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones Locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas”.

Además, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL), en su artículo 2 enumera los recursos de las Entidades Locales, entre ellas:

b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales.

c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.

2.3. DELIMITACIÓN DE LAS FIGURAS FISCALES MÁS IMPORTANTES.

Antes de entrar a ver los tributos medioambientales existentes en nuestra legislación, cabe enunciar, como ya se ha apuntado, la importancia de la Unión Europea como impulsora y dinamizadora de la producción normativa española en la materia. La adaptación de la legislación nacional a las Directivas europeas ha armonizado alguno de los tributos ambientales, equiparándolos con las restantes legislaciones comunitarias. A su vez, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en ocasiones, ha debido entrar en el enjuiciamiento de casos concretos relacionados con la temática ambiental.³⁶

La política medioambiental en la Unión Europea siempre ha sido una materia transversal que se deja traslucir en una buena parte de sus regulaciones.

³⁶ De la relación de las 865 sentencias dictadas por el TJUE en 2019, según su informe anual de 2019, 50 tratan sobre asuntos de temática ambiental. (Disponible en <https://www.retema.es/noticia/sentencias-en-materia-ambiental-informe-anual-2019-del-tribunal-de-justicia-de-la-ue-dgDuA>)

El Tratado de la Unión Europea y, sobre todo el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ya incluyen la materia ambiental. En este último, el artículo 11 y los artículos 191 a 193 (Título XX) conceden competencia a la Unión Europea para actuar en todos los ámbitos de la política de medio ambiente. No obstante, en asuntos fiscales su ámbito de actuación se ve limitado por el principio de subsidiariedad y por el requisito de unanimidad en el Consejo.³⁷ Así se dispone en el artículo 192.2 a) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Como fuente de derecho secundaria, la Unión ha dictado innumerables Directivas en materia fiscal medioambiental, que buscan armonizar las legislaciones de los Estados miembros, garantizando la competencia y el buen funcionamiento de los mercados internos. Mencionamos a continuación algunas de las más importantes dictadas hasta el momento:

1. Directiva 2008/118/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de los impuestos especiales. Fija los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes, combustibles y a la electricidad, de manera que los Estados miembros no pueden fijar tipos inferiores a esos mínimos, aunque sí les autoriza a introducir otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Esta norma ha sido refundida por la Directiva 2020/262/UE del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, que prevé la derogación de la antecitada con fecha de efectos de 13 de febrero de 2023.

2. Directiva 2003/96/CEE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Regula por primera vez en el ámbito de la Unión Europea la imposición sobre la electricidad.

3. Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. Trata de armonizar una política de precios del agua que recoja todos los costes, incluidos los ambientales, necesarios para su obtención, incentivando su uso eficiente.

4. Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, modificada por la Directiva 2018/2002/UE, que buscan mejorar la eficiencia energética y permite la imposición de un tributo a la energía o a las emisiones de CO₂ que den lugar a una reducción del consumo de energía de uso final.

Cabe citar el intento de armonización de la fiscalidad de los vehículos automóviles de turismo que finalmente no frugó al no ser aprobada. La Propuesta de Directiva del Consejo de 5 de julio de 2005 se fijaba como objetivos mejorar el funcionamiento del mercado interior, suprimiendo los obstáculos fiscales a los traslados de los automóviles de un país europeo a otro, y reducir las emisiones de CO₂ de los automóviles de turismo. Proponía la reestructuración de los sistemas impositivos de los países de la Unión Europea aplicables a estos vehículos, mediante la desaparición gradual del impuesto de matriculación, la implantación de un sistema de reembolso del impuesto de matriculación aplicable a los automóviles de turismo matriculados en un país europeo, que se exportasen

³⁷ Véase Adame, F. (2015: 102)

o trasladasen posteriormente con carácter permanente a otro país de la Unión, y la introducción en la base imponible de los impuestos anuales de circulación y en los impuestos de matriculación de un componente basado en las emisiones de CO₂.

2.3.1. Impuestos estatales.

Al margen de ciertos impuestos existentes desde el siglo pasado (impuestos especiales), que han tenido que adaptarse a la normativa comunitaria, los que podemos catalogar como propiamente ambientales, tienen una creación relativamente reciente. Esta actividad legislativa tardía se debe, por una parte, a las exigencias de la Unión Europea en aras de la equiparación de la tributación en todo el territorio europeo³⁸, y por otra, como reacción al desenfundado impulso regulador de las Comunidades Autónomas en esta materia, una vez comprobado que, de hecho, tales tributos autonómicos estaban generando nuevos recursos de financiación, que igualmente podían llegar a las arcas estatales. Siguiendo a Magadan y Rivas, a nivel de Estado español no existe ningún impuesto genuinamente ambiental, sólo los impuestos sobre hidrocarburos, electricidad y vehículos tienen una incidencia positiva sobre el medio ambiente, aunque no fueron creados con tal fin, sino con un fin meramente recaudador.³⁹

Los impuestos estatales que podemos incluir en la categoría de ambientales son los que a continuación se relacionan:

1. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Este impuesto de carácter directo y naturaleza real grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, y se regula en el Título I de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. La base imponible del impuesto está constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo. El tipo impositivo es el 7%. Se trata de un impuesto que grava la generación de energía eléctrica, sin diferenciar la fuente de producción de la misma y sin atender, por tanto, al aspecto medioambiental que debería discernir entre fuentes más y menos contaminantes. Además, no se prevé una adscripción de su recaudación a fines medioambientales.⁴⁰

2. Impuesto sobre la producción y almacenamiento de combustible nuclear y residuos radiactivos.

Su regulación se encuentra en el Título II de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para sostenibilidad energética. Es un impuesto de carácter directo y naturaleza real, que se subdivide en dos:

³⁸ En opinión de Adame Martínez: "(...) el interés del Estado por la fiscalidad ambiental es muy reciente y deriva no de una convicción propia sobre las posibilidades que pueden ofrecer los tributos ambientales, sino de la presión ejercida por la Comisión Europea que en los últimos años, al hilo de sus análisis sobre los sucesivos Programas Nacionales de Reforma presentados por el Reino de España, ha venido recomendando a nuestro país la adopción de medidas adicionales en esta materia y sobre todo en el campo de los impuestos sobre carburantes". Adame, F. (2015: 66)

³⁹ Magadán, M y Rivas, J. (2006: 29)

⁴⁰ Lozano, B y Alli, J.C. (2013: 279-280) En igual sentido Adame, F. (2015: 34-35)

- A) Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

El hecho imponible del impuesto es la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. La base imponible está constituida por los kilogramos de metal pesado (uranio y plutonio) contenidos en el combustible gastado o los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja o muy baja intensidad. Sobre ésta se aplica el tipo de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado; 6.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de baja y media actividad y 1.000 euros por metro cúbico para residuos radiactivos de muy baja actividad.

- B) Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

Constituye el hecho imponible del impuesto la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes. La base imponible del impuesto es: a) La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos. b) La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos. c) El volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el apartado b), y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos. La cuota tributaria se obtiene aplicando sobre la base el tipo será de 70 euros por kilogramo de metal pesado; 30.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo; 10.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de baja y media actividad y 2.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de muy baja actividad.

El informe Lagares propuso la refundición de ambos impuestos en uno solo ya que en la práctica se estaba gravando dos veces la misma realidad.⁴¹

Indicar también que el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos entró en conflicto con el preexistente impuesto andaluz, creado en 2003, y que ya gravaba el depósito de residuos radiactivos. Por este motivo, y previo recurso del Gobierno ante el Tribunal Constitucional por vulnerar la doble imposición regulada en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, el

⁴¹ El informe Lagares fue el resultado del trabajo del Comité de expertos para la reforma del sistema tributario español, que, encabezado por el profesor Manuel Lagares, se constituyó entre 2013 y 2014. Consta de 444 páginas en las que se recogen 125 propuestas de reforma y 270 modificaciones impositivas al sistema tributario existente en ese momento.

Parlamento andaluz se vio obligado a dejar sin efecto su tributo, en tanto en cuanto existiera el estatal.⁴²

3. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

Se regula en el artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Tiene naturaleza indirecta y recae sobre el consumo de aquellos productos que tienen la consideración de “gases fluorados de efecto invernadero”: los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆) que figuran en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006. Constituye el hecho imponible de este impuesto: a) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria; b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. La base imponible estará constituida por el peso de los productos objeto del impuesto, expresada en kilogramos. El tipo impositivo se desglosa en varios epígrafes, y se fija en función del potencial de calentamiento atmosférico (PCA) de los productos.

4. Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados.

Se regula en el Capítulo II de 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. Se configura como un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos. La base imponible del impuesto está constituida por el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados, entendiéndose por tal la suma del valor de los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que hayan sido extraídos durante el período impositivo una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación. Sobre la base imponible se aplica una escala de gravamen en función de que la explotación sea terrestre o marina, que va desde el 1% al 8%, calculado sobre los barriles, en el caso de petróleo y condensados y sobre los metros cúbicos de gas.

Los cuatro tributos que se citan a continuación son impuestos especiales regulados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, modificada por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre y por Ley 28/2014, de 27 de noviembre.⁴³

⁴² La Disp. Ad. 1ª de Ley 15/2012, de 27 de diciembre, creadora del Impuesto estatal sobre almacenamiento de residuos radiactivos, remitiéndose, a su vez, al artículo 6.2 de la LOFCA, aludió a la instrumentación de medidas de compensación o coordinación a las Comunidades Autónomas que vean disminuidos sus ingresos por la creación por el Estado de tributos que graven hechos imponibles previamente gravados por aquellas, pero no entró a determinar ningún tipo de medida.

⁴³ La Ley 22/2005 crea el Impuesto sobre el carbón y la Ley 28/2014 modifica el Impuesto especial sobre la electricidad, que deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o el consumo de los productores de electricidad generada por ellos mismos. Ambas buscan la transposición de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, ya mencionada

Se trata de tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón. A pesar de su configuración inicial, en todos ellos predomina el afán recaudatorio, aunque se mencionarán ciertos elementos de carácter proteccionista.

5. Impuesto sobre hidrocarburos.

Grava las gasolinas, gasóleos, gases licuados del petróleo, gas natural y otros hidrocarburos destinados a ser usados como carburantes. La base imponible es el volumen de producto, (miles de litros) el peso (toneladas métricas) o su poder energético (gigajulios). El tipo impositivo se forma por la suma de un tipo general y un tipo especial, clasificados en varios epígrafes según el tipo de combustible gravado. Hasta el año 2018 existió un tipo autonómico de imposición voluntaria por las Comunidades Autónomas que ha sido integrado en el tipo especial. Se fijan tipos impositivos inferiores para la gasolina sin plomo y el gas licuado del petróleo (GLP). Se declara exenta la fabricación e importación de gas natural y de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

6. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Su hecho imponible es la primera matriculación en España de vehículos automóviles, embarcaciones y buques de recreo o deportes náuticos, aeronaves y avionetas nuevos o usados. La base imponible es coincidente con la del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el caso de medios de transporte nuevos, mientras que para los usados será el valor de mercado en el momento del devengo. Se establecen nueve epígrafes con distintos tipos impositivos, en función de las emisiones de CO₂. El tipo impositivo será cero cuando no se superen ciertas cantidades de emisiones. Se prevén determinadas exenciones en función del uso de los medios de transporte.

7. Impuesto especial sobre la electricidad.

Regulado por Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Constituye su hecho imponible el suministro de energía eléctrica y el autoconsumo por los productores de energía eléctrica generada por ellos mismos. Su base imponible es la que se habría determinado a efectos del IVA, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la electricidad. El tipo impositivo es del 5,11269632 %. No obstante, se prevé que las cuotas resultantes de la aplicación del tipo impositivo no podrán ser inferiores a 0,5 euros por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales, o a 1 euro por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos. Existe obligación de repercusión del impuesto por los contribuyentes a los destinatarios finales del suministro. Están exentas determinadas operaciones como por ejemplo la energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización exclusiva de estas actividades. También la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios.

8. Impuesto especial sobre el carbón.

Se introduce por Ley 22/2005, de 18 de noviembre y se incorpora a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Es exigible en todo el territorio nacional, salvo Canarias, Ceuta y Melilla. A diferencia de los otros impuestos especiales citados su recaudación no está cedida a las Comunidades Autónomas. Su hecho imponible es la primera venta o entrega de carbón, o su autoconsumo por los productores. La base imponible está constituida por el poder energético del carbón, expresado en gigajulios y su tipo impositivo es de 0,15 euros por gigajulio. Los sujetos pasivos deberán, en su caso, repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de carbón.

2.3.2. Tasas estatales.

1. Canon de superficie.

El canon de superficie es una tasa que grava los derechos de utilización privativa o de aprovechamiento especial del dominio público estatal de hidrocarburos con ocasión del otorgamiento de determinadas autorizaciones de exploración, de los permisos de investigación y de las concesiones de explotación regulados en el título II de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, así como la ocupación de terrenos, subsuelo o fondos marinos, para la perforación de sondeos y la adquisición de datos sísmicos. Se regula en la Ley 8/2015, de 21 de mayo, anteriormente citada.

2. Tasas por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos y del combustible gastado.

Reguladas en la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico y destinadas a dotar el Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radioactivos. La cuota se determina aplicando un tipo de 0,798 céntimos de euro por Kilovatio hora (kWh), a la que se aplica un coeficiente corrector en función del tipo de reactor y de la potencia bruta de cada central nuclear.

3. Canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico.

Regulado en el artículo 112 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. Grava la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico, que requieran concesión o autorización administrativa, que se destinará a la protección y mejora de dicho dominio. La base imponible de la exacción se determinará por el Organismo de cuenca según los siguientes supuestos: a) En el caso de ocupación de terrenos del dominio público hidráulico, por el valor del terreno ocupado tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos. b) En el caso de utilización del dominio público hidráulico, por el valor de dicha utilización o del beneficio obtenido con la misma. c) En el caso de aprovechamiento de bienes del dominio público hidráulico, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad que reporte dicho aprovechamiento. El tipo de gravamen anual será del 5 % en los supuestos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior, y del 100 % en el supuesto del párrafo c), que se aplicarán sobre el valor de la base imponible resultante en cada caso.

4. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

Introducido por el Título IV de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para sostenibilidad energética, que modifica la Ley de Aguas. Grava la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público para la producción de energía eléctrica y está destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico. La base imponible será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central, en cada período impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico. El tipo de gravamen anual será del 25,5 % del valor de la base imponible. El 2% del canon recaudado será considerado un ingreso del Organismo de cuenca, y el 98% restante será ingresado en el Tesoro Público por el organismo recaudador.⁴⁴

5. Canon de control de vertidos.

Se regula en el artículo 113 de la Ley de Aguas. Grava los vertidos al dominio público hidráulico y se destina al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica. El importe del canon de control de vertidos será el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido.⁴⁵ Este precio unitario se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración, que se establecerá reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte. El precio básico por metro cúbico se fija en 0,01683 euros para el agua residual urbana y en 0,04207 euros para el agua residual industrial. Estos precios básicos podrán revisarse periódicamente en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. El coeficiente de mayoración del precio básico no podrá ser superior a 4. El canon de control de vertidos será independiente de los cánones o tasas que puedan establecer las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales para financiar las obras de saneamiento y depuración, no obstante, se prevé que cuando un sujeto pasivo del canon de control de vertidos esté obligado a satisfacer algún otro tributo vinculado a la protección, mejora y control del medio receptor establecido por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias, el importe correspondiente a este tributo se podrá deducir o reducir del importe a satisfacer en concepto de canon de control de vertidos.

6. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua.

De acuerdo con el artículo 114 de la Ley de Aguas: Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfarán un canon de regulación destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras. Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas

⁴⁴ Este último inciso, junto con el hecho de que no se grava el uso o consumo del agua sino la producción de electricidad procedente de una fuente de energía renovable, como es la hidroeléctrica, de bajo impacto ambiental hacen que este tributo no merezca la consideración como tributo medioambiental. Lozano, B y Alli, J.C. (2013: 280)

⁴⁵ Lo cual no supone incentivo alguno a reducir el volumen de vertidos, porque independientemente de lo que se vierta el importe del tributo es el mismo. Por eso debería gravarse el vertido real. Fernández Orte, J. (2006: 198)

financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfarán por la disponibilidad o uso del agua una exacción denominada "tarifa de utilización del agua", destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras. Según la doctrina mayoritaria, este tributo podría considerarse como un híbrido entre tasa y contribución especial.

7. Canon de ocupación y aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre.

El artículo 84 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas establece que "Toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante, devengará el correspondiente canon en favor de la Administración del Estado". Para la determinación de la base imponible se establecen unos parámetros que tratan de calcular el valor del bien ocupado o susceptible de aprovechamiento, entre los que se citan el valor catastral, el valor de adquisición o el valor de mercado. El tipo de gravamen anual será del 8 % sobre el valor de la base, salvo en el caso de aprovechamiento, que será del 100 %.

8. Canon de vertidos marítimos.

Viene regulado en el artículo 85 de la Ley de Costas. Se gravan los vertidos contaminantes autorizados en función de la carga contaminante y se destinará a actuaciones de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas del mar. El importe de esta exacción será el resultado de multiplicar la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se asigne a la unidad. Se entiende por unidad de contaminación un patrón convencional de medida, que se fijará reglamentariamente, referido a la carga contaminante producida por el vertido tipo de aguas domésticas, correspondiente a 1.000 habitantes, y al período de un año. Asimismo, por vía reglamentaria se establecerán los baremos de equivalencia para los vertidos de aguas residuales de otra naturaleza.

2.3.3 Impuestos autonómicos.

Dentro de los impuestos de las Comunidades Autónomas hay que diferenciar entre impuestos propios y cedidos. Los primeros se establecen y exigen en función de sus competencias propias, mientras que los segundos son establecidos por el Estado y posteriormente cedidos a las Comunidades.

2.3.3.1. Impuestos propios.

Una gran proporción de los tributos de las Comunidades Autónomas tienen una finalidad de protección medioambiental. Su tipología es muy diversa. Unos gravan productos de consumo (como el andaluz que recae sobre el uso de bolsas de plástico de un solo uso), otros se centran en emisiones de todo tipo: al agua (Canarias, Murcia), atmosféricas (Galicia, Aragón), al suelo de residuos convencionales (Cantabria, Extremadura, Castilla y León), peligrosos y radioactivos (Andalucía); otros en impactos visuales producidos por instalaciones eólicas, eléctricas o de telefonía (Galicia, Castilla La Mancha, La Rioja); en el establecimientos de grandes centros comerciales (Aragón, Cataluña) o en las estancias turísticas. (Cataluña, Baleares)

Como ya se ha comentado anteriormente ha sido en el ámbito autonómico donde más han proliferado los tributos medioambientales, -aprovechando el nicho existente, ante la inactividad inicial del Estado y la limitación impuesta a las administraciones locales- sobre todo en los últimos años del siglo pasado y los primeros del presente.⁴⁶ El canon de saneamiento catalán de 1981 (posteriormente derogado y sustituido) puede considerarse el primer tributo ambiental aprobado por una Comunidad Autónoma. No obstante, este proceso de creación normativa se ha visto frenado en los últimos años. Como causas posibles de esta última tendencia encontramos los reveses judiciales que han anulado alguno de los tributos controvertidos, debido a su doble imposición⁴⁷, así como la reducida recaudación relativa de éstos.⁴⁸ Tal y como indica Serrano Antón, los tributos propios representan un escaso porcentaje de los ingresos tributarios en todas las Comunidades Autónomas, en las de régimen común solamente el 2,4% de los ingresos tributarios.⁴⁹

La proliferación de tributos medioambientales autonómicos puede crear distorsiones en el mercado interior, condiciones fiscales más favorables en unos territorios que en otros y mayor o menor permisibilidad a la hora de contaminar, en función de la configuración de los tributos de cada autonomía, disminuyendo la eficacia de las medidas fiscales.⁵⁰ Al igual que sucede con otros tributos,⁵¹ determinadas Autonomías, buscan aumentar su recaudación global, al aprobar tipos impositivos, exenciones, bonificaciones y deducciones en sus tributos que los hacen más favorables, atrayendo capitales de particulares y empresas, lo que, a su vez, favorece la localización de industrias en ciertos territorios en detrimento de otros. En este sentido, el Estado podría realizar una labor de unificación de la legislación reguladora de los tributos medioambientales, o, al menos, fijar unos límites de imposición mínimos para todo el territorio nacional, reservándose la potestad de concretar los elementos esenciales o básicos de la tributación. Esto no tendría

⁴⁶ “El procedimiento de creación de los impuestos ambientales autonómicos siempre ha sido el mismo hasta el momento: hay una Comunidad que hace el esfuerzo intelectual de inventar el tributo y después en ejercicio del mimetismo legislativo al que nos tienen acostumbrados estos entes territoriales vienen los demás y lo copian.” Adame, F. (2015: 67)

⁴⁷ Así, por ejemplo: Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente declarado inconstitucional por STC 289/2000 de 30 de noviembre (BOE nº 4 de 4 de enero de 2001).

Impuesto castellano manchego sobre la producción termoneuclear de energía eléctrica y sobre el almacenamiento de residuos radiactivos, declarado inconstitucional por STC 196/2012, de 31 de octubre (BOE Nº 286 de 28 de noviembre de 2012)

Impuesto extremeño sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, declarado inconstitucional por STC 20/2013, de 13 de marzo (BOE nº 86 de 10 de abril de 2013)

También el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, declarado inconstitucional por STC 74/2016, de 14 de abril (BOE nº 122 de 20 de mayo de 2016)

⁴⁸ Ver anexo al presente trabajo.

⁴⁹ “En muchas ocasiones, la recaudación que se obtiene de los tributos, especialmente algunos de carácter ambiental, es tan escasa que muy probablemente si realizásemos un análisis coste-beneficio sería negativo, pues con mucha probabilidad, la recaudación obtenida no cubre los gastos de gestión de los mismos”. Serrano, F. (2015: 101)

⁵⁰ Esta dispersión de tributos ecológicos autonómicos tiene una incidencia negativa en la unidad de mercado y, por tanto, en la competitividad, por lo que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha manifestado su intención de establecer impuestos estatales en la materia con el fin de lograr una homogeneidad, al menos en algunos sectores (impuestos sobre vertidos y sobre residuos) Lozano, B. y Alli, J.C. (2013: 283)

⁵¹ La actual Ministra de Hacienda, María Jesús Montero, acusó a la Comunidad de Madrid de hacer “dumping fiscal” -en el Impuesto sobre el patrimonio y en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones- obligando al resto de Comunidades Autónomas a bajar sus impuestos. (Disponible en <https://www.newtral.es/que-es-el-dumping-fiscal-entre-comunidades-autonomas/20200302>)

por qué suponer una reducción de los recursos de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se articulasen medidas de compensación y/o cesión total o parcial de la recaudación, tal y como ya sucede con los tributos actualmente cedidos.

TABLA 2. IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

COMUNIDAD AUTÓNOMA	IMPUESTOS PROPIOS
ANDALUCÍA	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre tierras infrautilizadas. - Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera. - Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales. - Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos. (sin efecto desde 1-1-2013: D. Ad. 15ª Ley 7/2013, de 23 de diciembre) - Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos. - Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma. - Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito. (sin efecto sin efecto desde 1-1-2013: D. Ad. 16ª Ley 7/2013, de 23 de diciembre) - Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso.
ARAGÓN	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la contaminación de las aguas. - Impuesto medioambiental sobre la emisión de gases 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 (aplicación suspendida temporalmente a partir de 2016: D. Trans. 3ª Ley 2/2018, de 28 de febrero).
ASTURIAS	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas. - 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.
BALEARES	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre los premios del juego del bingo. - Canon de saneamiento del agua. - Impuesto sobre estancias turísticas.
CANARIAS	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de vertido. - Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo. - Impuesto sobre las Labores del Tabaco. - Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades. (aplicación suspendida desde 1-1-2013: D. Final 13ª Ley 9/2014, de 6 de noviembre) - Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito. (sin efecto desde 1-1-2013: art. 2 Ley 5/2013, de 26 de diciembre)
CANTABRIA	<ul style="list-style-type: none"> - Canon del agua residual. - Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas. - Impuesto sobre los depósitos de residuos en vertederos.
CASTILLA-LA MANCHA	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. - Canon eólico.
CASTILLA Y LEÓN	<ul style="list-style-type: none"> - 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.
CATALUÑA	<ul style="list-style-type: none"> - Gravamen de protección civil - Canon del agua

TABLA 2. IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

COMUNIDAD AUTÓNOMA	IMPUESTOS PROPIOS
	<ul style="list-style-type: none"> - 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 las viviendas vacías - Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas - Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica - Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas - Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente
EXTREMADURA	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de saneamiento. - Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos. - Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. - Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (sin efecto: art. 19 Ley 16/2012, de 27 de diciembre). - Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero.
GALICIA	<ul style="list-style-type: none"> - Canon del agua. - Impuesto sobre contaminación atmosférica. - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. - Canon eólico. - Impuesto compensatorio ambiental minero. - Canon de inmuebles en estado de abandono.
LA RIOJA	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de saneamiento. - Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas. - 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.
MADRID	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados. - Impuesto sobre depósito de residuos. - Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.
MURCIA	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre los premios del juego del bingo. - Impuesto sobre los vertidos a las aguas litorales. - Impuesto sobre 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.
COMUNIDAD VALENCIANA	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de saneamiento. - Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente. - Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, coíncineración y valorización energética.

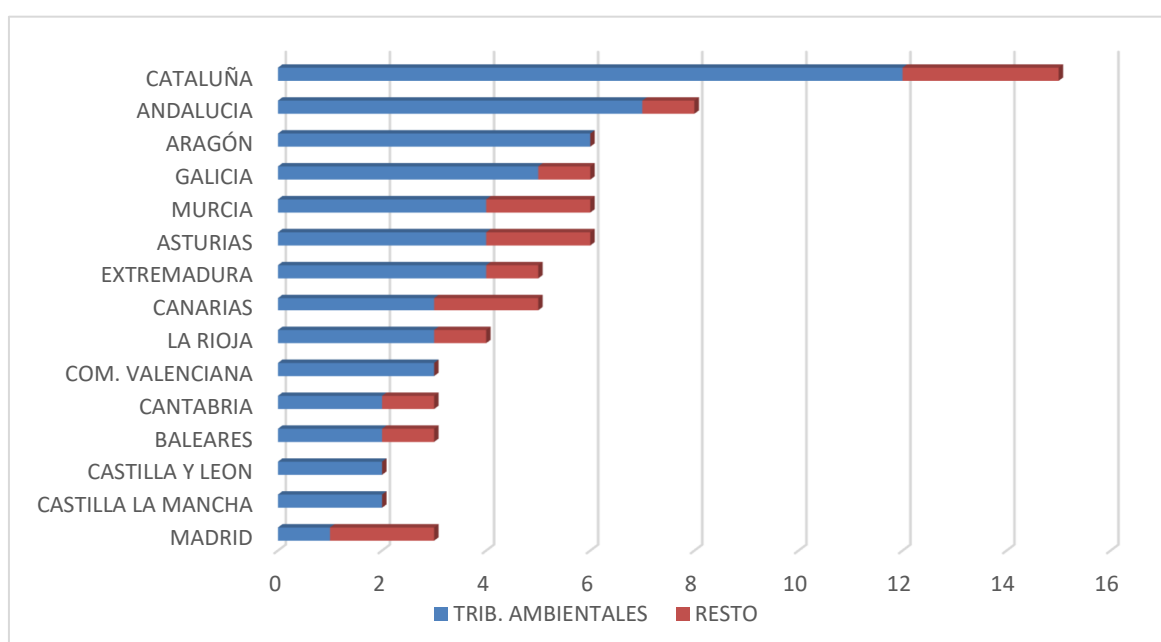
Fuente: Elaboración propia según datos del Ministerio de Hacienda. (2020)⁵²

⁵² El Ministerio de Hacienda no incluye datos del País Vasco y Navarra por su régimen tributario especial de concierto y convenio. Navarra cuenta con impuestos directos sobre el valor de producción de energía eléctrica y sobre grandes superficies; impuestos especiales sobre el transporte, los hidrocarburos y la

Como se puede observar la gran mayoría de tributos propios autonómicos tienen, al menos en su concepción, carácter “verde”. La Comunidad Autónoma de Cataluña es la que más tributos medioambientales posee, seguida por Andalucía, Aragón y Galicia. Otras como la Comunidad Valenciana o las dos Castillas solo cuentan con impuestos ambientales. Mientras que, en otras como Madrid, menos de la mitad de sus tributos son de carácter ambiental. Casi todas ellas poseen un canon de saneamiento.

Históricamente, el carácter predominantemente industrial o agrícola y ganadero de cada región, su situación geográfica, costera o interior, incluso su nivel de desarrollo, han hecho que cada una de ellas tuviera distintos tipos y grados de contaminación y, por tanto, distintas necesidades de regular la protección de su entorno natural. No es menos cierto que los gobiernos de cada región, dentro de su ideario político, han tenido en cada momento diversas intenciones proteccionistas y recaudatorias, poniendo el acento en aquellos ámbitos que consideraron prioritarios o más necesitados de preservación.

GRÁFICO 1. NÚMERO DE IMPUESTOS AUTÓNOMICOS PROPIOS



Fuente: Elaboración propia según datos del Ministerio de Hacienda. (2020)

Por no extendernos en exceso no entraremos en la regulación de cada uno de los impuestos autonómicos incluidos en la tabla anterior, aunque sí podemos analizar alguno de ellos como representativos de los restantes.

electricidad e impuestos indirectos sobre gases fluorados y sobre residuos. (Disponible en <https://www.navarra.es/NR/exeres/823A99F0-9CDF-4DAD-BC73-E31EBE410C2C.htm>) Respecto del País Vasco cada Diputación Foral gestiona y exige sus tributos. Todas ellas cuentan con impuestos especiales que recaen sobre los hidrocarburos y sobre la electricidad. Además, Álava posee el Impuesto sobre determinados medios de transporte y Vizcaya el Impuesto sobre la emisión de gases fluorados de efecto invernadero (Disponible en <https://www.euskadi.eus/fiscalidad-sistema-tributario/web01-a2ogazer/es/>)

1. Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso de Andalucía.

Por su carácter innovador y único, el impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso se define como impuesto de carácter indirecto y naturaleza real que tiene por objeto disminuir la utilización de las bolsas de plástico de un sólo uso con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente. Se introduce por Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. Su artículo 3 dispone que su hecho imponible está constituido por el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial, entendiéndose por tales, las fabricadas con plástico, entregadas a los consumidores en los puntos de venta y destinadas a facilitar el transporte de los productos adquiridos. Declara exentas las bolsas diseñadas para su reutilización y las bolsas de plástico biodegradables. Son sujetos pasivos los titulares de los establecimientos que suministren las bolsas de plástico de un sólo uso a los consumidores, aunque se establece la obligación de repercutir íntegramente en factura el importe del impuesto al consumidor, quedando éste obligado a soportar la repercusión. La base imponible está constituida por el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por el sujeto pasivo durante el periodo impositivo, mientras que la cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 5 céntimos de euro por cada bolsa suministrada. Posteriormente se elevó a 10 céntimos por bolsa. En el año 2019 recaudó 572.950 euros.

No cabe duda del carácter incuestionablemente ambiental del impuesto, ya que pretende la reducción del consumo de un bien que, por su uso extendido -y en buena medida fácilmente sustituible- ha demostrado ser dañino para el medio ambiente.

2. Impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia.

El Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica gallego se desarrolla en la Ley 12/1995, de 29 de diciembre.⁵³ Se trata de un impuesto de naturaleza real, cuyo objeto es gravar las emisiones a la atmósfera de sustancias contaminantes, entre ellas: dióxido de azufre y dióxido de nitrógeno. Los sujetos pasivos son las personas o entidades titulares de las instalaciones o actividades que emitan las sustancias contaminantes gravadas. En cuanto a la base imponible, lo constituye la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor, durante el año natural, y se determinará por estimación directa, con carácter general, estando previstas también la estimación objetiva y la estimación indirecta. El gravamen se exige de acuerdo con una tarifa por tramos, que va desde cero euros para emisiones de hasta 100 toneladas métricas, hasta los 200 euros por emisiones de 80.000,01 toneladas métricas en adelante. Se prevé una afectación a las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales de Galicia y un 5% a dotar un fondo de reserva para atender a daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales. Su recaudación en 2019 fue de 2.011.440 euros.

También en el caso de este impuesto se aprecia una clara finalidad de protección medioambiental, que se concreta en la adscripción de su recaudación y en la existencia de un tramo de exención por debajo de las 100 toneladas métricas de emisiones, lo que

⁵³ El hecho de que Galicia fuera una de las regiones con mayor nivel de contaminación por emisiones a la atmósfera hizo que fuera pionera en la creación de tributos de naturaleza medioambiental y acreditan la especial sensibilidad de la Comunidad por mejorar el ecosistema. Chico, P. y Herrera, P.M. (2003: 8)

puede incentivar la inversión de los sujetos pasivos para no alcanzar esa cifra mínima exenta, además de no gravar a los pequeños contaminadores.

3. Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas de La Rioja.

Como ejemplo de tributo autonómico que grava impactos visuales podemos citar el Impuesto sobre el impacto visual riojano, regulado en la Ley 10/2017, de 27 de octubre. Es un impuesto directo cuya finalidad es conseguir un comportamiento por parte de los operadores de los sectores energético y de las telecomunicaciones tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes mediante su soterramiento o compartiendo infraestructuras. Se prevé una afectación de los ingresos procedentes del impuesto a la financiación de los programas de gasto relativos a actuaciones cuya finalidad sea la protección del medioambiente de la Comunidad Autónoma. El hecho imponible lo constituye el impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas. No estarán sujetos los elementos fijos que se encuentren soterrados, y estarán exentas, entre otras, las redes de distribución eléctrica en baja tensión (corriente alterna igual o inferior a 1.000 voltios y corriente continua: igual o inferior a 1.500 voltios) Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que realicen cualquiera de las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática mediante elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones situados en la Comunidad Autónoma de La Rioja. La base imponible estará constituida por la suma de la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y el número de postes o antenas no conectadas entre sí por cables. Con carácter general, la base imponible se determinará por el método de estimación directa, pudiendo aplicarse el método de estimación indirecta de forma supletoria, además de en los supuestos previstos en la normativa tributaria general, cuando no se presenten las declaraciones o autoliquidaciones exigidas o se presenten de forma incompleta o inexacta. La cuota tributaria se obtiene aplicando un gravamen de 175 euros por cada kilómetro de tendido y por cada poste o antena no conectada entre sí por cables.

La adscripción de su recaudación a fines medioambientales, la posibilidad de no quedar sujeto al tributo si se soterran los elementos fijos o el prorrateo de la cuota entre varios sujetos pasivos si comparten instalaciones, indican un verdadero carácter ambiental. Habría que hacer notar la dificultad de valorar o cuantificar el daño medioambiental producido por un “impacto visual”, tal y como se pretende con este impuesto.

4. Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta de Aragón.

Dentro de los tributos que gravan el establecimiento de grandes centros comerciales podemos ver brevemente el aragonés, regulado en el Capítulo III del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Se trata de un tributo de naturaleza real que tiene por objeto gravar la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y

territorial. Como hecho imponible apunta el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes. Los titulares de la actividad y el tráfico comercial que propicien el daño en el medio ambiente son los sujetos pasivos. La base imponible es la superficie total de cada establecimiento comercial, en la que se incluyen la superficie de venta, la superficie de aparcamiento y la destinada a otros usos (servicios comunes o auxiliares como almacenes, talleres, obradores, espacios de producción, cámaras frigoríficas, oficinas, aseos, servicios sanitarios, vestuarios, etc.). Se prevé la determinación de la base imponible mediante estimación directa por declaración del sujeto pasivo o, en su caso, por los datos o documentos objeto de comprobación administrativa, así como la estimación indirecta. La cuota íntegra se obtiene aplicando a la base imponible una escala de gravamen. A la cuota resultante se le aplica un coeficiente en función de la clase y tipología del suelo en el que esté ubicada la gran superficie comercial (suelo urbano, urbanizable, no urbanizable genérico, no urbanizable especial).⁵⁴ Por último, el artículo 45 del Decreto Legislativo 1/2007 establece una deducción del 20% del precio de adquisición o coste de producción de las inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial destinados a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial, con el límite del 30 % de la cuota íntegra.

La inclusión de esta deducción por inversión en bienes o derechos con finalidad de prevención, de corrección o restauración del medio natural sí parece apuntar a un verdadero tributo preservador del medio ambiente. Más discutible es el resto de la configuración de los elementos del mismo, ya que fijar la base imponible en función de los metros cuadrados de superficie del establecimiento está lejos de ser una unidad directamente relacionada con el real daño ambiental producido.⁵⁵ Este tipo de tributos fueron recurridos ante el Tribunal Constitucional por considerar que gravaban hechos imponibles ya gravados en el IBI y el IAE locales y, además, por vulnerar la libertad de empresa y de libre circulación de personas y bienes. Finalmente fueron considerados constitucionales.

2.3.3.2. Impuestos cedidos.

Los tributos que pueden ser cedidos son los recogidos en el artículo 11 de la LOFCA, posteriormente desarrollado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en cuyo Título III se concreta el régimen de cesión de cada uno de ellos.

La cesión puede ser total si se cede la recaudación de todos los hechos imponibles del tributo, o parcial si se cede la de alguno o algunos de los hechos imponibles, o parte de la recaudación correspondiente al tributo. En cualquiera de los dos casos, la cesión puede comprender la atribución de competencias normativas.

Por lo que respecta a los impuestos ambientales han sido cedidos el importe de la recaudación líquida derivada de la deuda tributaria correspondiente al hecho imponible

⁵⁴ De las Comunidades Autónomas con impuestos similares (Cataluña, Asturias), solo Aragón aplica este coeficiente en función del tipo de suelo en el que se localiza el establecimiento.

⁵⁵ Véase Cubiles, P. (2015: 176)

cedido, en el caso del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el importe de la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte de la deuda tributaria cedida, en el caso del Impuesto sobre hidrocarburos y del Impuesto sobre la electricidad.⁵⁶

Por último, señalar también las deducciones que determinadas Comunidades Autónomas han establecido en la parte autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), cedido al 50%. Así, comunidades como Aragón, Canarias o Cataluña han regulado deducciones por donaciones a entidades con finalidad ecológica que van desde el 10 al 37,5%.

Castilla y León permite la deducción del 15% de las inversiones realizadas en las rehabilitaciones de viviendas que incluyan: a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria; b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables; c) La mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

La Comunidad Valenciana concede una deducción del 20% del importe de las cantidades invertidas en instalaciones realizadas en las viviendas y en instalaciones colectivas del edificio, siempre que éstas no se encuentren relacionadas con el ejercicio de una actividad económica, destinadas a: a) Instalaciones de autoconsumo eléctrico; b) Instalaciones de producción de energía térmica a partir de la energía solar, de la biomasa o de la energía geotérmica para generación de agua caliente sanitaria, calefacción y/o climatización; c) Instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de energía solar fotovoltaica y/o eólica, para electrificación de viviendas aisladas de la red eléctrica de distribución y cuya conexión a la misma sea inviable desde el punto de vista técnico, medioambiental y/o económico.

2.3.4. Tasas autonómicas.

Varias Comunidades Autónomas disponen de tasas por actuaciones administrativas en materia de protección del medio ambiente. A modo de ejemplo, podemos citar en Castilla y León la tasa con código 305 “Ingresos derivados de la prestación de servicios relativos a la protección ambiental”, que incluye actuaciones de producción y gestión de residuos, certificaciones de instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, planes empresariales de prevención de residuos, suelos contaminados e informes de situación de suelos, prevención y control ambiental, autorización ambiental y actividades de utilización confinada y liberación voluntaria de organismos modificados genéticamente.

En Aragón la tasa nº 28 “por servicios administrativos en materia de protección del medio ambiente”, cuyo hecho imponible lo constituye la prestación, por los órganos competentes, de los servicios y actuaciones administrativas conducentes a la obtención de las autorizaciones, inscripciones, certificaciones y diligencias, entre otras, en las siguientes materias: Evaluación de impacto ambiental y modificaciones de las

⁵⁶ El porcentaje de cesión es del 100% respecto del Impuesto sobre la electricidad y el Impuesto sobre determinados medios de transporte y del 58% del tipo estatal general en el Impuesto sobre hidrocarburos.

declaraciones de impacto ambiental; Autorización ambiental integrada, así como su modificación o revisión; Inscripción de productor y pequeño productor de residuos peligrosos y sus modificaciones; Autorización de actividades de gestión de residuos peligrosos y no peligrosos.

2.3.5. Impuestos municipales.

El artículo 59 de la LRHL, de forma tasada, establece que impuestos deben exigir los Ayuntamientos:

a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles; b) Impuesto sobre Actividades Económicas; c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Y, por otro lado, que impuestos pueden establecer:

a) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; b) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ninguno de los impuestos municipales citados tiene un verdadero componente medioambiental por sí mismo, aunque ciertas estadísticas incorporan la recaudación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica dentro de las consideradas como de carácter ambiental. Se introducen elementos de protección medioambiental al regular las bonificaciones que, de forma facultativa, se permiten fijar a los Ayuntamientos en las respectivas Ordenanzas fiscales.

Así por ejemplo, en el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el artículo 74.5 LRHL permite que las ordenanzas fiscales regulen una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas, el artículo 88 LRHL permite fijar una bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que:

a) utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración; b) realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal; c) establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.

Respecto del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el artículo 95.6 LRHL dispone: Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto las siguientes bonificaciones:

a) Una bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente; b) Una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

El artículo 103.2 LRHL permite a los Ayuntamientos establecer una bonificación en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

2.3.6. Tasas municipales.

En cuanto a la tributación por tasas municipales sí que podemos encontrar algunas con contenido medioambiental. Las más frecuentes son las que gravan el abastecimiento de aguas, el alcantarillado, la recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos y, en algunos casos las solicitudes de licencias para realizar actividades molestas, insalubres, nocivas y/o peligrosas.

A modo de ejemplo vamos a ver el tratamiento de los tributos medioambientales en el caso de dos ciudades (aleatoriamente elegidas) con características diferentes como Valladolid y Gijón.

La primera de ellas posee un Reglamento de limpieza, recogida y eliminación de residuos sólidos urbanos, un Reglamento municipal para la protección del medio ambiente atmosférico y una Ordenanza de protección del medio ambiente.

En el ámbito fiscal, concede bonificaciones en las cuotas de los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: 95% para aquellas construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen, sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: 75% para los vehículos dotados de motor eléctrico; 50% para los vehículos dotados de motor híbrido, con excepción de aquellos que utilicen combustible diésel; 40 % a los vehículos que utilicen Gas Licuado de Petróleo (GLP) como carburante o un combustible, con excepción del diésel, con emisiones de hasta 120 gr. de CO₂/km.
- Impuesto sobre Actividades Económicas: bonificación de entre el 3% y el 15%, con un máximo del 50%, para los sujetos pasivos: 1. Que utilicen o produzcan energías a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración. 2. Que trasladen su actividad industrial a locales o instalaciones alejados de las zonas más pobladas del casco urbano. 3. Que establezcan un plan de transporte para sus trabajadores, siempre que afecte o beneficie como mínimo al 30% de la plantilla y que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y el fomento de un transporte colectivo más eficiente.

Por lo que respecta a las tasas, su Ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de carácter público no tributario de los servicios municipales del ciclo integral del agua, que comprende los de abastecimiento, alcantarillado, depuración de agua y control de vertidos, gestionados por una Entidad Pública Empresarial,⁵⁷ distingue entre usos

⁵⁷ Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general. En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por

domésticos, comerciales e industriales, y respecto de la depuración utiliza factores de corrección de contaminación, en función de los materiales contaminantes que se tratan y del tipo de industrias que los utilizan.

Además cuenta con una Ordenanza reguladora de la tasa por prestación de servicios para protección del medio ambiente, cuyo hecho imponible está constituido por la inspección, verificación o cualquier otro servicio realizado por el Ayuntamiento sobre todas las instalaciones, aparatos, construcciones, obras, vehículos, medios de transporte y, en general, todos los elementos, actividades y comportamientos que produzcan o sean susceptibles de producir ruidos que ocasionen molestias o peligrosidad al vecindario, o deterioren el medio ambiente.

El Ayuntamiento de Gijón, por su parte, dispone de varias ordenanzas de carácter eminentemente medioambiental, entre las que se incluyen: una Ordenanza municipal del ruido, una Ordenanza reguladora de protección del medio ambiente atmosférico y una Ordenanza sobre protección del medio acuático frente a la contaminación por vertidos no domésticos.

Por lo que respecta a los impuestos, contempla las siguientes bonificaciones:

- En el Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica:

1. Bonificación del 50% para los vehículos de cero emisiones, clasificados en el Registro de Vehículos como vehículos eléctricos de batería (BEV), vehículos eléctricos de autonomía extendida (REEV), vehículos eléctricos híbridos enchufables (PHEV), con una autonomía mínima de 40 kilómetros o vehículos de pila de combustible.
2. Bonificación del 25% para los vehículos ECO clasificados en el Registro de Vehículos como vehículos híbridos enchufables (PHEV) con una autonomía inferior a 40 kilómetros.
3. Bonificación del 25% para los vehículos que utilicen el gas o el bioetanol, así como aquellos de tecnología híbrida que incorporen dispositivos catalizadores que minimicen las emisiones contaminantes.

- En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Una bonificación del 40% a los bienes inmuebles en los que se incorporen sistemas para el aprovechamiento eléctrico de la energía solar, siempre que tales sistemas de aprovechamiento eléctrico de la energía dispongan de una potencia instalada mínima de 2,5 kw por cada 200 metros cuadrados construidos o fracción superior a 100.

- En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Bonificación del 95% a las construcciones, instalaciones y obras de uso residencial viviendas en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo.

prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado. (Disp. Ad. 1ª de la LGT)

Respecto de las tasas, la Ordenanza local para la prestación patrimonial de carácter público no tributario del servicio municipal de agua y alcantarillado contempla de forma diferenciada tarifas para uso doméstico, industrial/comercial y por obras.

La Ordenanza local de la prestación patrimonial de carácter público no tributario de los servicios de recogida, tratamiento y eliminación de residuos de Gijón, comprende las operaciones de retirada y transporte al vertedero de los residuos depositados en contenedores, papeleras y puntos limpios; el mantenimiento y la limpieza de los elementos e instalaciones utilizados a tal fin; la limpieza y recogida de residuos en playas y vertederos incontrolados; la recogida y traslado de animales abandonados; la recogida y transporte de muebles y enseres inservibles de carácter domiciliario y la recogida de residuos domésticos generados en las industrias, actividades comerciales y de servicios. Distingue entre grandes productores de residuos (más de 500 litros), otros productores (menos de 500 litros) y domicilios particulares, aplicando tarifas diferenciadas a cada uno de esos grupos.

2.3.7. Contribuciones especiales.

Esta figura tributaria tiene poca incidencia en materia de fiscalidad medioambiental. Las contribuciones especiales son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Se trata de una figura tributaria facultativa, esto es, puede ser o no exigida por cualquiera de las administraciones. No obstante, se observan con mucha mayor frecuencia en la administración local. En cuanto a su gestión, en ocasiones puede existir una norma que las regule con carácter general, como por ejemplo, podemos encontrar en el caso del Ayuntamiento de Soria⁵⁸, pero la fijación concreta de los sujetos pasivos, la base imponible, el devengo, la cuota tributaria y su reparto entre los beneficiarios de la obra o establecimiento o ampliación del servicio de que se trate en cada caso, se realiza en una norma diferenciada, junto con el acto que aprueba la realización de tales actuaciones, que pueden llevar a cabo las administraciones con sus propios medios o recurriendo a terceros, mediante su contratación. Recordar que, respecto a la base imponible de las contribuciones especiales, para el caso de las Entidades Locales, está constituida, como máximo, por el 90% del coste que éstas soporten por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios, mientras que, en el caso de las Comunidades Autónomas, la recaudación por las contribuciones especiales no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio.⁵⁹

⁵⁸ Ordenanza fiscal nº 19. Ordenanza General de las Contribuciones Especiales, aprobada por acuerdo del Pleno 26 de diciembre de 1.989

⁵⁹ Artículo 3.1 de la LRHL en contraposición con el artículo 8.2 de la LOFCA.

BLOQUE 3. CONCLUSIONES

De lo expuesto hasta aquí, y conforme al análisis realizado de los tributos medioambientales existentes en nuestro sistema tributario actual, de su legislación reguladora y del reparto competencial de cada una de las administraciones territoriales, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

PRIMERA. La preocupación por la preservación del medioambiente, especialmente en las últimas décadas, se ha reflejado en todos los ámbitos sociales: políticos, económicos, laborales. Así, los poderes públicos comenzaron a utilizar los tributos -como instrumentos de intervención económicos que son- con una finalidad extrafiscal añadida a la recaudatoria, (finalidad esencial de cualquier tributo) con el objetivo de desincentivar los comportamientos de los sujetos pasivos más perniciosos para el entorno natural, gravando éstos en mayor medida, e incentivando los menos perjudiciales y las inversiones destinadas a recuperar o minorar los daños ambientales, mediante tipos impositivos más bajos y otros beneficios fiscales.

SEGUNDA. Este proceso se produjo -en gran medida gracias al impulso e iniciativa de organizaciones supranacionales como la OCDE y la Unión Europea- con mayor o menor intensidad en los países de nuestro entorno y, a día de hoy, el factor transversal medioambiental salpica un gran número de políticas e iniciativas legislativas de cualquier orden. En Europa fueron los países nórdicos y centroeuropeos los que antes tomaron medidas de protección ambiental por la vía de la reforma de sus sistemas tributarios. (reforma fiscal verde) En España el proceso fue más tardío y, en buena medida, está aún por culminar, si nos atenemos a las recomendaciones que, para nuestro país, elabora la Unión Europea.

TERCERA. Algunos de los tributos (como los impuestos especiales o los que gravan los productos energéticos y la electricidad) han sido armonizados por normativa comunitaria, con lo que se consigue fijar criterios mínimos de imposición, fomentando la equiparación de las condiciones del mercado europeo y evitando desigualdades entre empresas o ciudadanos de los distintos países miembros.

CUARTA. Salvo contadas excepciones, la mayor parte de los tributos denominados ambientales, en realidad tienen un mayor componente recaudador que ambiental, si se atiende a los elementos que los configuran (base y tipo imponible, exenciones, deducciones, etc.) Además, en infinidad de casos, su cuantificación -también en aras de simplificar la recaudación y gestión del tributo- se basa en el precio o valor de un producto (estimación *ad valorem*) en lugar de buscar una unidad de medición que refleje la verdadera estimación del daño medioambiental producido.

QUINTA. Dentro de la organización jerarquizada y descentralizada española, donde todas las administraciones territoriales tienen competencias en materia fiscal y ambiental, han sido las Comunidades Autónomas las que más han profundizado en la imposición ambiental, creando nuevas figuras tributarias que, -en muchas ocasiones de forma más programática que real- buscaban fines de defensa del medioambiente. Esta iniciativa autonómica ha generado un panorama muy heterogéneo y desigual, con distorsiones en el mercado interior, condiciones fiscales más favorables en unos territorios que en otros y con numerosos casos de confrontación entre normativas de distintos ámbitos, resueltos por el Tribunal Constitucional.

SEXTA. En el ámbito estatal, el cuadro de impuestos medioambientales se completa con figuras tributarias de creación reciente, (incluso en este año 2021 se han creado dos nuevos impuestos ambientales) introducidas por leyes de 2012, 2013 y 2015. Respecto de las tasas, la mayoría están reguladas en normativas más antiguas, como el Texto Refundido de la Ley de Aguas de 2001 y Ley de Costas de 1988, aunque actualizadas para cumplir con las exigencias europeas.

SÉPTIMA. Por lo que respecta a las Entidades Locales, su margen de acción es limitada y tasada a los supuestos previstos por la normativa estatal. Su intervención en el área de la fiscalidad medioambiental se concreta en la aprobación en sus ordenanzas fiscales de beneficios fiscales en cuatro de los cinco impuestos locales típicos, así como en la imposición de tasas por la realización de actividades o prestación de servicios en el ámbito de sus actuaciones relacionadas de alguna manera con la preservación del entorno.

En el campo de la protección medioambiental se observa la transición de la fase de “desarrollo sostenible” hacia otra de “economía circular”. Sin embargo, no parece que la degradación del medio ambiente vaya a verse frenada en los años venideros con las tibias medidas implementadas hasta aquí, más bien da la sensación de que continuará con índices similares o incluso más acelerados. De ahí que podamos afirmar que la imposición ambiental ha llegado para quedarse, y será muy importante en un futuro próximo como medida básica de protección medioambiental frente a los problemas actuales y los que puedan surgir más adelante.

Si nos atenemos a las recomendaciones de la Unión Europea, los impuestos ambientales deberían alcanzar, al menos, el 10% del total de los impuestos, por lo que España (en 2019 se situó en el 5,1%) tendría un amplio margen para seguir incidiendo en este tipo de imposición.

Si se decide acometer una reforma fiscal verde, a imagen de las realizadas por otros países de nuestro entorno, debería implantarse a medio plazo, en varias fases sucesivas y paulatinas. Partiendo de un análisis previo de la situación de partida y de los objetivos realistas que se pretendan alcanzar, en un primer momento deberían revisarse los tributos ya existentes para analizar su eficacia y proceder a su modificación (por ejemplo, podrían eliminarse ciertas deducciones que no fomentan conductas respetuosas con el medio ambiente) y, en su caso, eliminación. A continuación se estudiaría la necesidad de crear nuevos tributos que recayesen sobre hechos imposables no gravados hasta ese momento. (emisiones de CO₂, productos fitosanitarios o fertilizantes, etc.) Por último, el aumento de ingresos recaudados con estas medidas podría compensarse con reducciones en imposiciones directas sobre el trabajo y el capital y contribuciones sociales. Este proceso se completaría con una fase de evaluación de los objetivos alcanzados, los resultados logrados y, en su caso, la introducción de las correcciones precisas.

En cualquier caso, se opte por medidas aisladas o por un proceso de reforma más profundo, parece imprescindible actuar con una mayor coordinación entre las distintas administraciones con competencias en la materia, (estatal, autonómica y local) lo que redundaría en un sistema tributario más justo y uniforme en todo el territorio nacional y más orientado al fin de protección ambiental.

BLOQUE 4. BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA:

CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (2003) “Marco jurídico constitucional y comunitario de la Fiscalidad Ambiental” Fundación Biodiversidad.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (2003) “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España” Fundación Biodiversidad.

CORNEJO PÉREZ, Alberto (2003) “Fiscalidad ambiental y competitividad internacional: Los ajustes fiscales en frontera” Fundación Biodiversidad.

FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. (2006) “La Tributación Medioambiental. Teoría y Práctica” Aranzadi.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier (1999) “La Reforma Fiscal Verde”. Ediciones Mundi-Prensa.

JIMÉNEZ VARGAS, Pedro Jesús (2017) “Los tributos y la protección del medio ambiente” Thomson Reuters Aranzadi.

LOZANO CUTANDA, Blanca y ALLI TURRILLAS, Juan Cruz (2013) “Administración y Legislación Ambiental” Dykinson, S.L.

MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús (2006) “Estructura de la fiscalidad verde autonómica” Septem Ediciones.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio “Los tributos y la protección del medio ambiente” (1995) (extracto en Cuadernos de Estudios Empresariales nº 7. 1997)

VV.AA. (ADAME MARTÍNEZ, Francisco dir.) (2015) “Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro” Thomson Reuters Aranzadi.

VV.AA. (URQUIZU CABALLÉ, Ángel dir.) (2013) “Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa” JM Bosch.

VV.AA. (SALASSA BOIX, Rodolfo dir.) (2015) “La protección ambiental a través del Derecho fiscal” Advocatus.

RECURSOS ELECTRÓNICOS:

<https://www.rae.es/>

<https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>

ORTEGA IBÁÑEZ, Alex. El fisco. Revista nº 160. Introducción a la Tributación Ambiental (consultado en <http://elfisco.com/articulos/revista-no-160-introduccion-a-la-tributacion-ambiental>).

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/_Presentacion/Impuestos_medioambientales/Impuestos_medioambientales.shtml

<https://www.hacienda.gob.es/es-es/areas%20tematicas/financiacion%20autonomica/paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

<https://www.navarra.es/NR/exeres/823A99F0-9CDF-4DAD-BC73-E31EBE410C2C.htm>

<https://www.euskadi.eus/fiscalidad-sistema-tributario/web01-a2ogazer/es/>

<https://elpais.com/economia/2020-12-28/subidas-del-irpf-a-las-rentas-altas-alza-del-iva-a-las-bebidas-azucaradas-estos-son-los-impuestos-que-vienen.html>

<https://elpais.com/sociedad/2020-06-02/el-gobierno-lanza-un-nuevo-impuesto-sobre-los-envases-plasticos-que-preve-recaudar-724-millones-de-euros.html>

<https://www.retema.es/noticia/sentencias-en-materia-ambiental-informe-anual-2019-del-tribunal-de-justicia-de-la-ue-dgDuA>

<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/participacion-publica/Residuos%202020%20anteproyecto%20de%20ley%20de%20residuos%20y%20suelos%20contaminados.aspx>

<https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/abierta-la-consulta-p%C3%BAblica-de-la-regulaci%C3%B3n-del-impuesto-sobre-el-dep%C3%B3sito-de-residuos-en-vertederos-y-la-incineraci%C3%B3n-de-residuos-/tcm:30-520236>

<https://www.elmundo.es/motor/2020/08/21/5f3f8b4f21efa028598b46b5.html>

https://www.abc.es/motor/economia/abci-impuesto-matriculacion-subira-mas-800-euros-coche-enero-202011042109_noticia.html

www.newtral.es/que-es-el-dumping-fiscal-entre-comunidades-autonomas/20200302

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AY_UWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/ManualRenta2019_es_es.pdf

<https://tributos.jcyl.es/web/es/informacion-tributaria/tasa-materia-proteccion-ambiental.html>

<https://www.aragon.es/-/tasa-28>

<https://www.valladolid.es/es/ayuntamiento/ordenanzas-fiscales/ordenanzas-fiscales-2020>

<https://www.gijon.es/es/publicaciones?materia=Ordenanzas>

https://www.ine.es/prensa/cma_2019_ia.pdf

<https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes>

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2019/_Ayuda_Ejercicio_2019.html

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/07/15/legal/1594838641_853988.html

<https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2019/03/IMPOSICION-MEDIOAMBIENTAL-2.pdf>

<https://www.actualidadjuridicaambiental.com/>

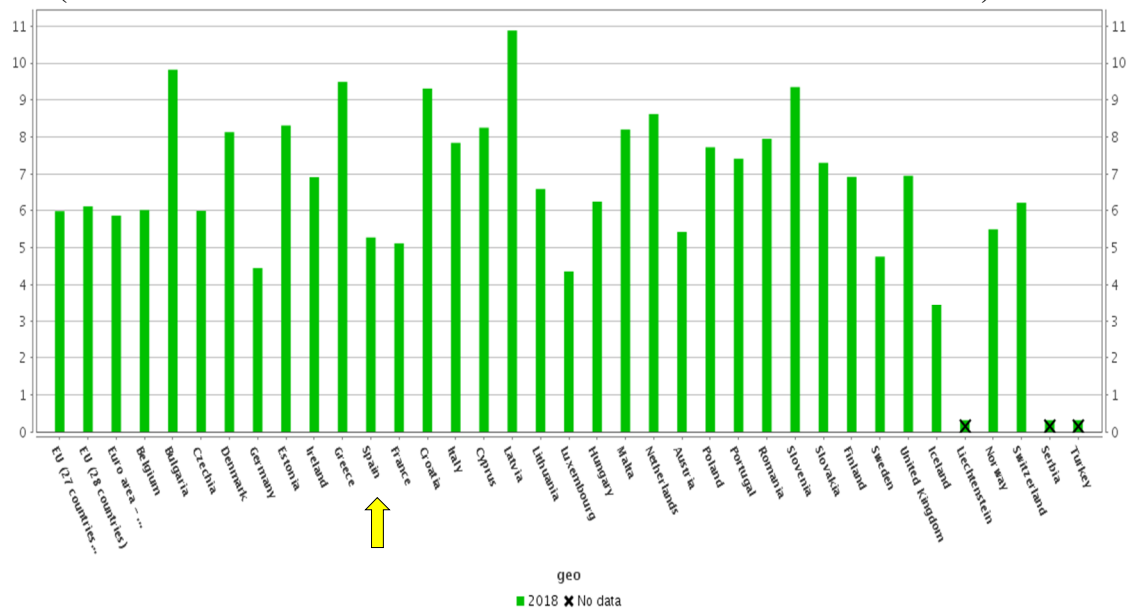
BLOQUE 5. ANEXO

RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS AMBIENTALES

En este apartado haremos un repaso cuantitativo de las cifras de recaudación por impuestos medioambientales en España, en comparación con los restantes países de la Unión Europea, así como la evolución de la recaudación en los últimos años. Tomaremos datos de las últimas estadísticas publicadas por la Oficina Europea de Estadística (EUROSTAT), por su homólogo en España, el Instituto Nacional de Estadística (INE), así como datos del Ministerio de Hacienda y de la Agencia Tributaria.

Empezando por la posición de España con respecto a los restantes países de la Unión Europea, en el siguiente gráfico se mide la proporción de los impuestos ambientales respecto de los ingresos totales procedentes de impuestos y contribuciones sociales. Los impuestos ambientales se definen como los impuestos cuya base impositiva es una unidad física (o un sustituto de ella) de algo que tiene un impacto negativo probado y específico en el medio ambiente. Los ingresos de los impuestos ambientales provienen de cuatro tipos de impuestos: los impuestos sobre la energía (que contribuyen alrededor de tres cuartos del total), los impuestos sobre el transporte (alrededor de un quinto del total) y los impuestos sobre la contaminación y los recursos (alrededor del 4 % del total).

GRÁFICO 2. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019
(% SOBRE EL TOTAL TRIBUTOS Y CONTRIBUCIONES SOCIALES)



Fuente: Eurostat (2020)

TABLA 3. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019 (% SOBRE EL TOTAL TRIBUTOS Y CONTRIBUCIONES SOCIALES)

territorio/año	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
EU (27 países - desde 2020)	6,27	6,22	6,20	6,20	6,16	6,20	6,07	5,99	5,91
EU (28 países)	6,39	6,37	6,36	6,36	6,35	6,34	6,19	6,12	6,04
Euro área - 19 países (dese 2015)	6,11	6,08	6,08	6,07	6,02	6,07	5,96	5,88	5,80
Bélgica	5,80	5,56	5,48	5,57	5,66	6,03	6,02	6,02	6,05
Bulgaria	10,57	10,12	10,28	9,91	10,81	10,01	9,80	9,80	10,28
Chequia	6,85	6,43	5,99	6,21	5,98	5,99	5,67	5,44	5,69
Dinamarca	8,92	8,67	8,95	8,17	8,57	8,55	8,02	8,16	7,10
Alemania	5,78	5,53	5,36	5,20	4,95	4,76	4,61	4,45	4,39
Estonia	8,65	8,61	8,09	8,27	8,19	8,85	8,78	8,31	9,57
Irlanda	8,65	8,30	8,54	8,27	8,09	7,97	7,73	6,96	6,37
Grecia	8,64	9,15	10,20	10,29	10,46	9,82	10,24	9,49	9,78
España	5,08	4,88	5,80	5,52	5,70	5,54	5,42	5,28	5,10
Francia	4,43	4,40	4,45	4,45	4,73	4,91	4,98	5,13	5,09
Croacia	7,56	7,10	7,78	8,64	9,09	9,29	9,38	9,36	9,20
Italia	7,36	8,03	7,93	8,32	7,92	8,33	7,99	7,94	7,76
Chipre	8,68	8,15	8,56	9,09	9,17	9,05	9,07	8,74	7,30
Letonia	10,56	10,28	10,81	11,28	11,75	11,66	11,23	10,88	9,59
Lituania	6,20	6,09	6,23	6,31	6,40	6,48	6,48	6,59	6,27
Luxemburgo	6,34	6,12	5,66	5,23	5,06	4,67	4,47	4,32	4,40
Hungría	7,00	6,49	6,32	6,26	6,37	6,47	6,43	6,16	6,19
Malta	9,61	8,85	8,24	8,70	9,12	8,59	8,40	8,20	8,25
Países Bajos	9,62	9,12	9,05	8,93	8,99	8,73	8,63	8,62	8,61
Austria	5,87	5,75	5,58	5,59	5,51	5,61	5,71	5,43	5,40
Polonia	8,27	8,06	7,55	8,05	8,17	8,11	7,85	7,70	7,51
Portugal	7,20	6,91	6,49	6,65	7,03	7,59	7,56	7,41	7,33
Romania	6,89	7,21	7,52	8,66	8,79	9,27	7,78	7,59	8,14
Eslovenia	9,17	10,11	10,45	10,31	10,34	10,31	9,90	9,12	8,86
Eslovaquia	8,35	8,28	8,16	7,98	7,70	7,55	7,49	7,22	6,96
Finlandia	7,18	6,98	6,71	6,62	6,65	7,05	6,90	6,92	6,63
Suecia	5,81	5,69	5,46	5,16	5,05	5,03	4,80	4,76	4,80
Reino Unido	7,19	7,31	7,38	7,41	7,37	7,18	6,99	6,92	6,91
Islandia	4,32	4,33	4,01	3,62	3,71	2,41	3,44	3,45	3,31
Liechtenstein	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Noruega	5,92	5,62	5,84	5,97	6,09	6,18	5,90	5,54	5,25
Suiza	5,14	5,17	5,03	5,06	5,03	5,11	5,00	5,15	5,07
Serbia	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Turquía	:	:	:	:	:	:	:	:	:

Fuente: Elaboración propia según datos de Eurostat (2020)

Vemos que en el año 2019 la recaudación por tributos medioambientales en España no alcanza el 6% en relación con el total de ingresos por tributos, muy por debajo de otros países y de la recomendación de la Unión Europea, que estima un valor aceptable a partir del 10%. Su posición es la 23^a, sólo por delante de Francia, Suecia, Alemania y Luxemburgo. Está 0,8 puntos por debajo de la media la Unión.

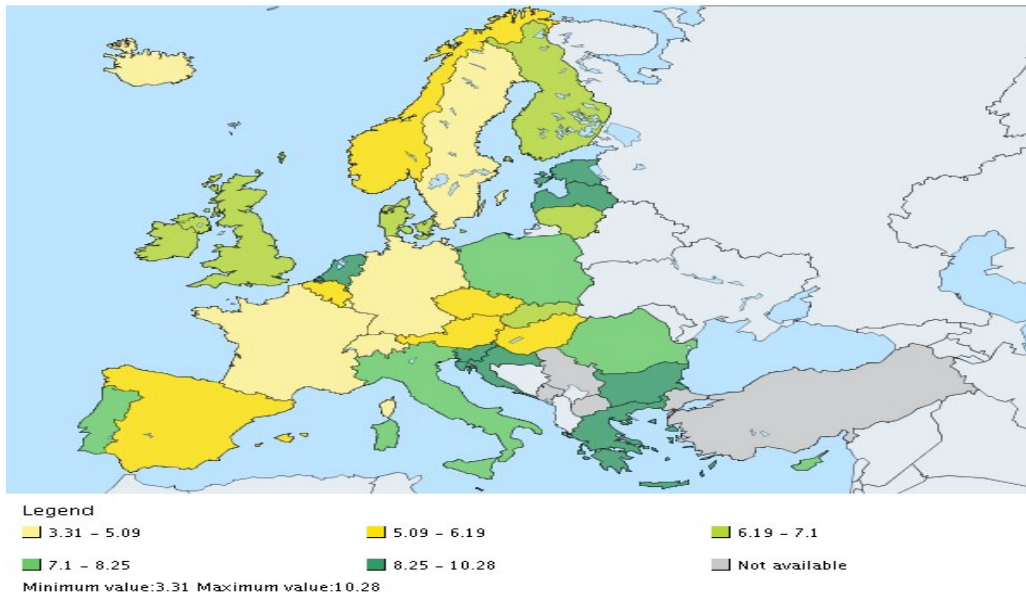
**GRÁFICO 3. MAPA DE INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E.
EN 2019**

(% SOBRE EL TOTAL TRIBUTOS Y CONTRIBUCIONES SOCIALES)

Environmental tax revenues

% - 2019

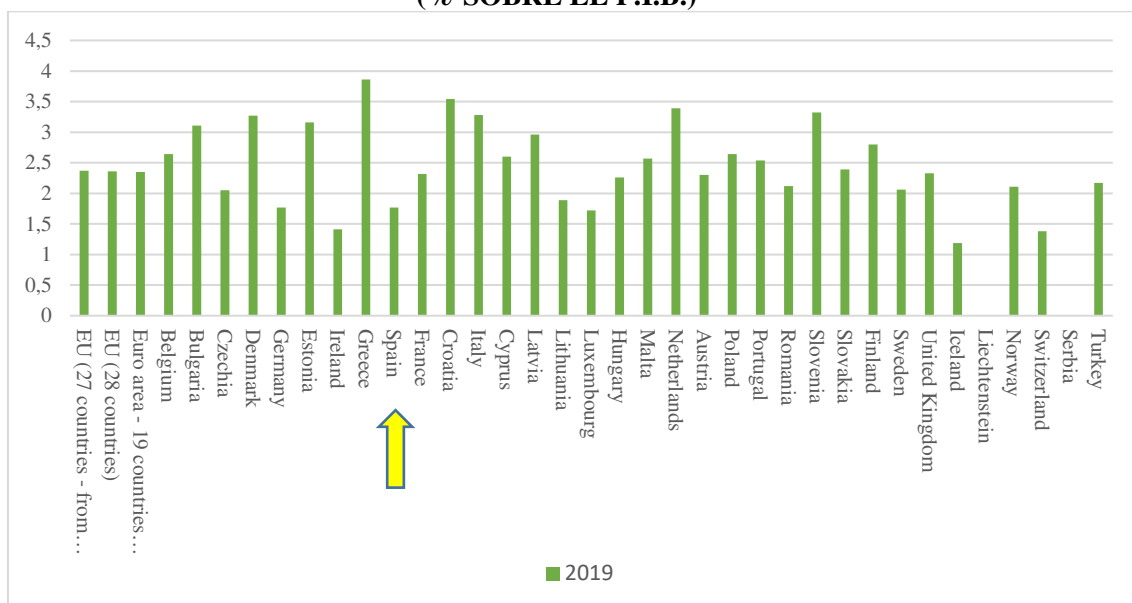
Percentage of total revenues from taxes and social contributions (excluding imputed social contributions) Percentage of total revenues from taxes and social contributions (excluding imputed social contributions)



Fuente: Eurostat (2020)

A continuación, se muestran resultados de los países miembros de la UE con un indicador que muestra la proporción de los ingresos por impuestos ambientales respecto del Producto Interno Bruto (PIB), teniendo así en cuenta el tamaño de las diferentes economías nacionales.

**GRÁFICO 4. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019
(% SOBRE EL P.I.B.)**



Fuente: Elaboración propia según datos de Eurostat (2020)

TABLA 4. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E. EN 2019 (% SOBRE EL P.I.B.)

geo\time	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
EU (27 países – desde 2020)	2,36	2,41	2,45	2,47	2,47	2,45	2,47	2,42	2,4	2,37
EU (28 países)	2,38	2,41	2,44	2,46	2,46	2,44	2,46	2,41	2,39	2,36
Euro área - 19 países (desde 2015)	2,29	2,36	2,41	2,44	2,44	2,41	2,44	2,4	2,38	2,35
Bélgica	2,45	2,57	2,52	2,52	2,54	2,55	2,67	2,69	2,7	2,64
Bulgaria	2,76	2,68	2,7	2,93	2,82	3,15	2,92	2,89	2,94	3,11
Chequia	2,27	2,33	2,22	2,09	2,12	2,05	2,1	2,01	1,96	2,05
Dinamarca	4,02	4,02	3,97	4,14	4	3,97	3,91	3,67	3,62	3,27
Alemania	2,15	2,18	2,12	2,06	1,99	1,92	1,86	1,82	1,78	1,77
Estonia	2,9	2,7	2,71	2,55	2,64	2,71	2,94	2,85	2,73	3,16
Irlanda	2,45	2,46	2,39	2,48	2,4	1,9	1,89	1,74	1,57	1,41
Grecia	2,67	2,96	3,33	3,67	3,74	3,83	3,82	4,02	3,8	3,86
España	1,65	1,59	1,58	1,92	1,87	1,93	1,87	1,84	1,83	1,77
Francia	1,89	1,92	1,96	2,03	2,03	2,16	2,24	2,31	2,37	2,32
Croacia	3,03	2,67	2,56	2,85	3,18	3,37	3,49	3,51	3,57	3,54
Italia	2,78	3,03	3,46	3,43	3,57	3,39	3,51	3,34	3,31	3,28
Chipre	2,75	2,75	2,58	2,72	3,06	3,04	2,93	3,01	2,93	2,6
Letonia	2,97	2,98	2,97	3,15	3,35	3,5	3,58	3,49	3,37	2,96
Lituania	1,83	1,68	1,64	1,68	1,73	1,85	1,92	1,91	1,98	1,89
Luxemburgo	2,38	2,36	2,35	2,17	1,97	1,83	1,7	1,68	1,71	1,72
Hungría	2,64	2,55	2,53	2,44	2,41	2,47	2,53	2,44	2,28	2,26
Malta	2,8	3,05	2,79	2,59	2,74	2,7	2,62	2,6	2,57	2,57
Países Bajos	3,49	3,41	3,24	3,26	3,31	3,32	3,35	3,34	3,34	3,39
Austria	2,34	2,42	2,41	2,38	2,39	2,38	2,34	2,39	2,3	2,3
Polonia	2,71	2,63	2,59	2,42	2,58	2,65	2,71	2,68	2,71	2,64
Portugal	2,43	2,32	2,19	2,2	2,27	2,42	2,58	2,58	2,57	2,54
Romania	2,11	1,95	2,01	2,06	2,38	2,47	2,4	1,94	1,97	2,12
Eslovenia	3,61	3,45	3,83	3,92	3,86	3,88	3,88	3,69	3,42	3,32
Eslovaquia	2,08	2,42	2,37	2,52	2,53	2,5	2,49	2,54	2,46	2,39
Finlandia	2,67	3	2,96	2,91	2,88	2,89	3,08	2,96	2,93	2,8
Suecia	2,66	2,44	2,4	2,32	2,17	2,15	2,22	2,11	2,09	2,06
Reino Unido	2,46	2,43	2,42	2,43	2,41	2,41	2,4	2,37	2,34	2,33
Islandia	1,45	1,44	1,47	1,38	1,35	1,31	1,22	1,29	1,28	1,19
Liechtenstein	:	:	:	0,76	0,82	0,82	0,81	0,8	:	:
Noruega	2,65	2,49	2,34	2,33	2,32	2,35	2,41	2,3	2,2	2,11
Suiza	1,38	1,33	1,34	1,31	1,31	1,34	1,36	1,37	1,38	1,38
Serbia	2,81	2,8	2,71	2,92	3,36	3,63	3,85	3,81	3,89	:
Turquía	3,77	3,51	3,33	3,56	3,32	3,37	3,34	3,16	2,36	2,17

Fuente: Elaboración propia según datos de Eurostat. (2020)

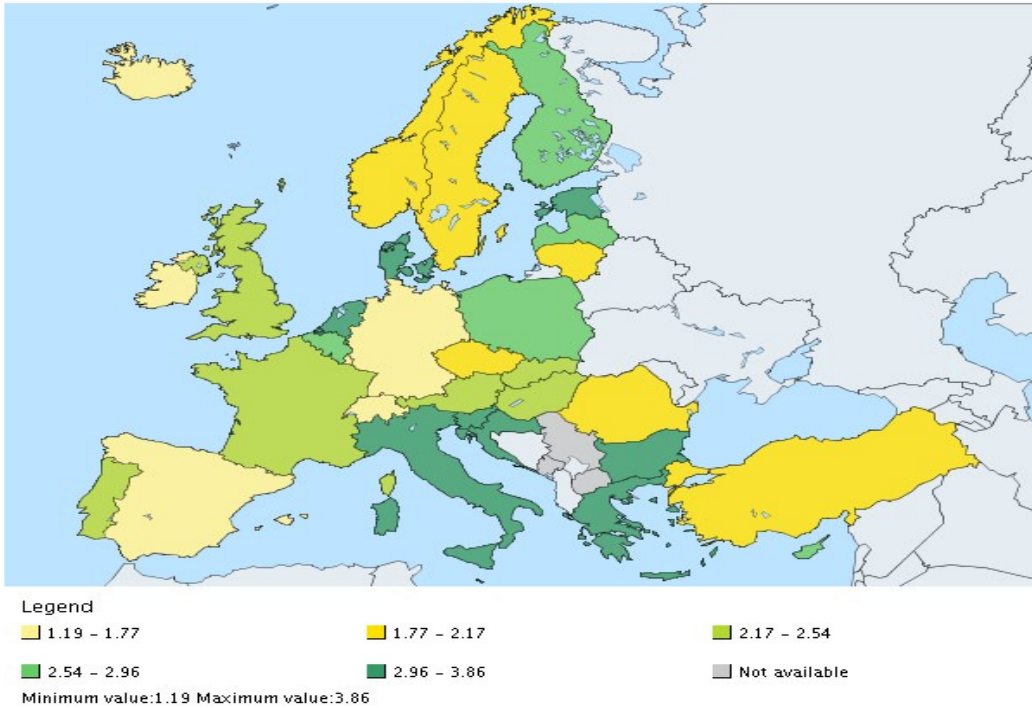
En este caso, España también ocupa uno de los últimos puestos, estando 0,6 puntos por debajo de la media de la Unión Europea.

**GRÁFICO 5. MAPA DE INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA U.E.
EN 2019 (% SOBRE EL P.I.B.)**

Environmental tax revenues

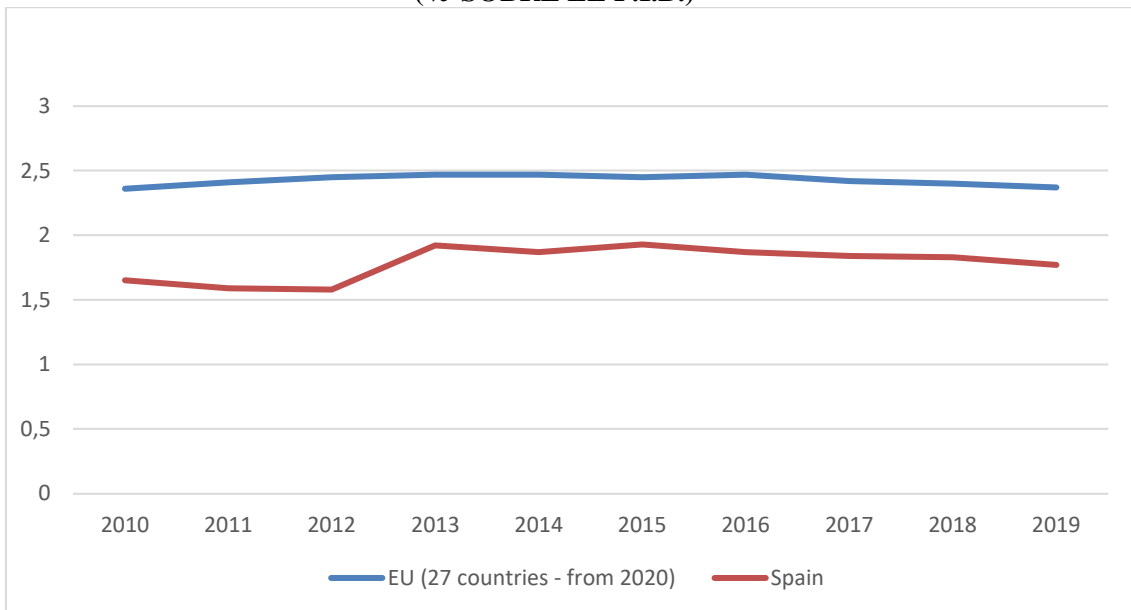
% - 2019

Percentage of gross domestic product (GDP) Percentage of gross domestic product (GDP)



Fuente: Eurostat. (2020)

**GRÁFICO 6. INGRESOS POR TRIBUTOS AMBIENTALES U.E.-ESPAÑA EN 2019
(% SOBRE EL P.I.B.)**



Fuente: Elaboración propia según datos de Eurostat. (2020)

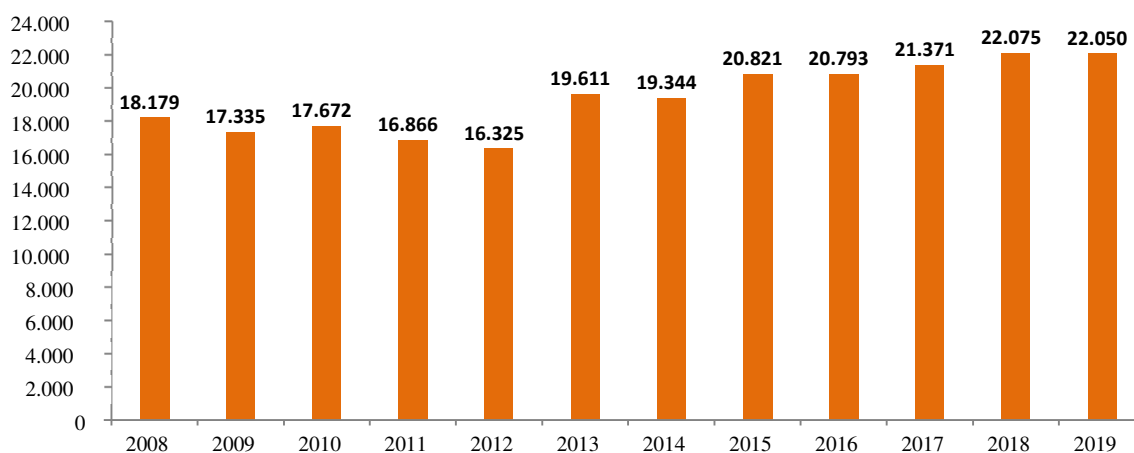
En cuanto a los datos de recaudación nacional, se exponen los datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística (INE) sobre el avance de la cuenta de impuestos ambientales para el año 2019.⁶⁰

Los impuestos ambientales ascendieron a 22.050 millones de euros en 2019, lo que supuso una reducción del 0,1% respecto al año anterior.

En relación con el total de impuestos de la economía española, los impuestos ambientales representaron el 7,9%, frente al 8,1% de 2018.⁶¹

GRÁFICO 7. EVOLUCIÓN RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA (2008-2019)

Unidad: millones de euros



Fuente: INE. (2020)

Los impuestos de naturaleza ambiental representaron el 44,4% del total de Impuestos sobre los productos, excluidos el IVA y los impuestos sobre las importaciones. Por su parte, los Otros impuestos corrientes con finalidad ambiental supusieron el 41,2% del total y los Impuestos sobre la producción ambientales el 11,0%.

TABLA 5. IMPUESTOS AMBIENTALES POR TIPO DE IMPUESTO (2019)

Unidad: millones de euros

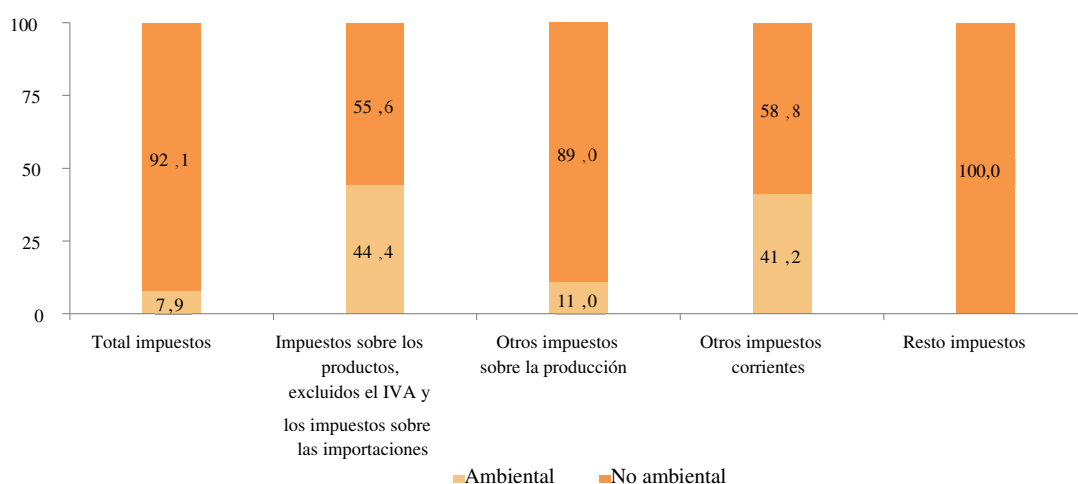
	Impuestos ambientales	% variación anual	Total impuestos	% sobre el total impuestos	Diferencia en el % de participación
Total	22.050	-0,1	277.483	7,9	-0,1
Impuestos sobre los productos, excluidos el IVA y los impuestos sobre las importaciones	17.883	-2,0	40.274	44,4	-0,5
Otros impuestos sobre la producción	2.366	16,8	21.542	11,0	1,4
Otros impuestos corrientes	1.801	0,2	4.370	41,2	-0,1
Resto impuestos ¹	211.297

1. Se incluyen el IVA, los impuestos sobre las importaciones, los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el capital

Fuente: INE. (2020)

⁶⁰ Nota de prensa de 13 de noviembre de 2020. (Disponible en https://www.ine.es/prensa/cma_2019_ia.pdf)

⁶¹ La divergencia entre el dato de Eurostat (5,10%) y el del INE (7,9%) se debe a la inclusión de las contribuciones sociales en la base del cálculo sobre los impuestos medioambientales, ya que ambos organismos toman la misma definición de impuestos ambientales y siguen el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 10), según Reglamento UE 549/2013 adoptado por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE. el 21 de mayo de 2013.

GRÁFICO 8. DISTRIBUCIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN 2019 (%)

Fuente: INE. (2020)

TABLA 6. IMPUESTOS AMBIENTALES POR TIPO Y NATURALEZA AMBIENTAL

Unidad: millones de euros

IMPUESTOS AMBIENTALES	2018	2019	% variación anual
TOTAL	22.075	22.050	-0,1
Impuestos sobre los productos, excluidos el IVA y los impuestos sobre las importaciones	18.252	17.883	-2,0
Impuestos sobre la energía	17.530	17.102	-2,4
Impuestos sobre el transporte	609	697	14,4
Impuestos sobre la contaminación y los recursos	113	84	-25,7
Otros impuestos sobre la producción	2.026	2.366	16,8
Impuestos sobre la energía	723	1.015	40,4
Impuestos sobre el transporte	489	490	0,2
Impuestos sobre la contaminación y los recursos	814	861	5,8
Otros impuestos corrientes	1.797	1.801	0,2
Impuestos sobre el transporte	1.767	1.771	0,2
Impuestos sobre la contaminación y los recursos	30	30	0,0
PRO-MEMORIA: TOTAL	22.075	22.050	-0,1
Impuestos sobre la energía	18.253	18.117	-0,7
Impuestos sobre el transporte	2.865	2.958	3,2
Impuestos sobre la contaminación y los recursos	957	975	1,9

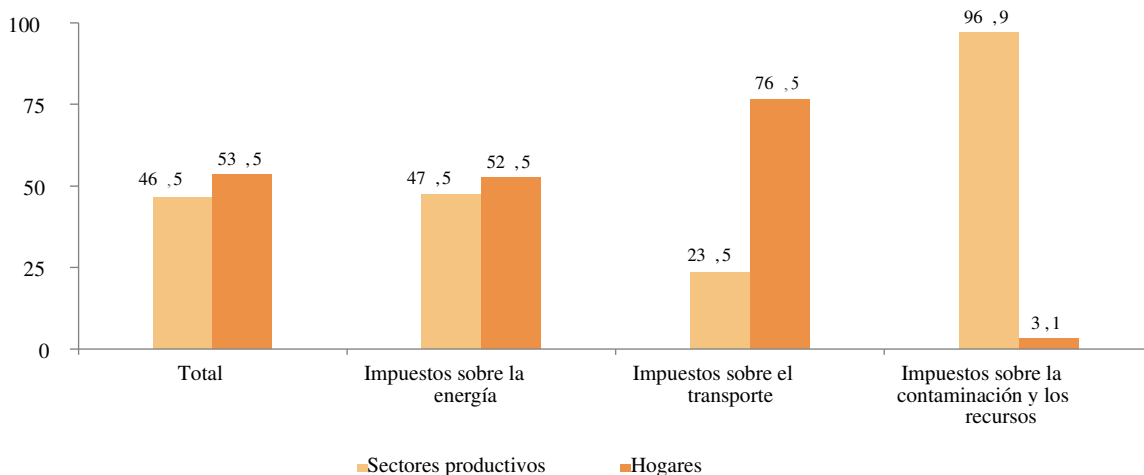
Fuente: INE. (2020)

Los impuestos ambientales se agrupan en tres categorías: Impuestos sobre la energía (que en 2019 representaron el 82,2% del total), Impuestos sobre el transporte (13,4%) e Impuestos sobre la contaminación y los recursos (4,4%).

Los Impuestos sobre la energía descendieron un 0,7% respecto a 2018, mientras que los Impuestos sobre el transporte aumentaron un 3,2% y los Impuestos sobre la

contaminación y los recursos un 1,9%. Dentro de los impuestos sobre productos, los Impuestos sobre la energía alcanzaron los 17.102 millones de euros, un 2,4% menos que en el año anterior.

GRÁFICO 9. DISTRIBUCIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES HOGARES-SECTORES PRODUCTIVOS 2019 (%)



Fuente: INE. (2020)

Los hogares pagaron el 53,5% del total de impuestos ambientales en 2019. Por tipo de impuesto, abonaron el 76,5% de los Impuestos sobre el transporte y el 52,5% de los Impuestos sobre la energía.

Por su parte, las ramas de actividad pagaron el 46,5% del total de impuestos ambientales. Por tipo, abonaron el 96,9% de los Impuestos sobre la contaminación y los recursos y el 47,5% de los Impuestos sobre la energía.

TABLA 7. IMPUESTOS AMBIENTALES POR RAMAS DE ACTIVIDAD Y HOGARES

Unidad: millones de euros

	2019	% sobre el total	% variación anual
Transporte y almacenamiento	3.414	15,5	3,5
Industria manufacturera	2.167	9,8	-5,6
Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y agua	1.517	6,9	5,6
Otros servicios	1.382	6,3	-18,4
Comercio	985	4,5	-12,3
Construcción	413	1,9	-2,1
Industrias extractivas	186	0,8	-2,4
Agricultura, ganadería, selvicultura y pesca	185	0,8	-17,3
Hogares	11.801	53,5	3,6
TOTAL	22.050	100,0	-0,1

Fuente: INE. (2020)

Las ramas de actividad que pagaron más impuestos ambientales en 2019 fueron Transporte y almacenamiento (15,5% del total) e Industria manufacturera (9,8%). Por el contrario, las que menos abonaron fueron Agricultura, ganadería, selvicultura y pesca e Industrias extractivas, representando cada una un 0,8% del total.

En los cuadros que se incluyen a continuación puede verse la evolución en los últimos años de la recaudación estatal por impuestos medioambientales y el cómputo nacional incluyendo datos de los territorios forales.

TABLA 8. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES ESTATALES

Millones de euros

	2015	2016	2017	2018 (p)	2019 (p)
Ingresos tributarios					
Fiscalidad Medioambiental	1.864	1.574	1.807	1.872	1.019
Valor producción energía eléctrica	1.605	1.285	1.510	1.586	717
Prod. combustible nuclear gastado y residuos	250	284	287	277	292
Almac. combustible nuclear gastado y residuos	9	6	9	9	10
Impuesto sobre Gases Fluorados	99	95	120	110	81

Fuente: Elaboración propia según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2020)

TABLA 9. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES DEL ESTADO Y TERRITORIOS FORALES

Millones de euros

Territorio	2015	2016	2017
Estado	1.863,795	1.574,491	1.806,657
Navarra	13,546	21,812	28,165
País Vasco	37,305	32,135	32,846
Nacional	1.914,646	1.628,438	1.867,668

Fuente: Elaboración propia según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Inspección General del Mº de Hacienda y Administraciones Públicas y Gaceta Tributaria del País Vasco. (2020)

Los impuestos medioambientales supusieron en 2019 1.100 millones de ingresos. La cifra es muy inferior a la de 2018 (-44,5%) por el fuerte impacto negativo de los cambios normativos que hubo en el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica y en el Impuesto sobre Gases Fluorados. Los ingresos en estos impuestos se redujeron un 54,8% y un 26,3%, respectivamente. En el primer caso el RDL 15/2018⁶² suprimió el impuesto temporalmente durante el cuarto trimestre de 2018 y el primero de 2019. La pérdida de ingresos se estima en 762 millones. Incluso con ellos la recaudación no hubiese alcanzado la de 2018 (se hubiera quedado un 6,7% por debajo), lo que se explica por el bajo importe de los intercambios en el mercado de producción (la base del impuesto) en esos periodos. En el caso del Impuesto sobre Gases Fluorados, se vio afectado por la rebaja de tipos que entró en vigor en septiembre de 2018 y que había sido aprobada en julio con los Presupuestos de ese año. Tampoco en este impuesto la recaudación, una vez sumada la pérdida de ingresos (24 millones), habría superado la del año anterior (-4,4%). Sin ningún impacto, por tanto, los impuestos medioambientales habrían descendido igualmente, pero solo un 4,8%.

⁶² Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, en su exposición de motivos expone su objetivo: se pretende acelerar la transición a una economía descarbonizada, mediante una mayor integración de las energías renovables, el fomento de la movilidad sostenible y la eficiencia energética.

En cuanto a los impuestos especiales, su evolución en los últimos años queda reflejada en los dos siguientes cuadros.

TABLA 10. EVOLUCIÓN IMPUESTOS ESPECIALES ESTATALES

Millones de euros

	2015	2016	2017	2018 (p)	2019 (p)
Ingresos tributarios (*)	19.147	19.866	20.308	20.528	21.380
Alcohol y Bebidas Derivadas	774	783	840	821	801
Cerveza	297	303	314	320	333
Productos Intermedios	20	21	22	21	22
Hidrocarburos	9.783	10.556	10.881	11.210	12.264
Labores del Tabaco	6.580	6.677	6.628	6.533	6.445
Carbón	309	229	312	271	139
Electricidad	1.385	1.290	1.306	1.352	1.376

(*) Incluye Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Fuente: Elaboración propia según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2020)

TABLA 11. EVOLUCIÓN IMPUESTOS ESPECIALES DEL ESTADO Y TERRITORIOS FORALES

Millones de euros

Concepto	Territorio	2015	2016	2017
Hidrocarburos	Estado	9.782,516	10.555,873	10.881,074
Determinados Medios de Transporte	Estado	-0,661	5,610	4,727
Electricidad	Estado	1.384,959	1.290,248	1.305,977
Carbón	Estado	308,822	229,101	312,059
Participación de las CCAA	Estado	-11.585,832	-11.914,092	-12.730,643
Participación de las Corp. Locales	Estado	-220,743	-213,022	-227,764
Hidrocarburos	Navarra	240,890	239,725	222,544
Determinados Medios de Transporte	Navarra	4,469	5,096	7,442
Electricidad	Navarra	22,835	21,422	21,542
Hidrocarburos	País Vasco	846,738	880,364	928,685
Determinados Medios de Transporte	País Vasco	16,525	17,947	21,734
Electricidad	País Vasco	63,590	66,621	64,834
Recaudación total	Nacional	20.920,614	21.704,468	22.639,303

Fuente: Elaboración propia según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Inspección General del Mº de Hacienda y Administraciones Públicas y Gaceta Tributaria del País Vasco. (2020)

Los ingresos por los Impuestos Especiales (II.EE.) sumaron en 2019 un total de 21.380 millones, lo que supuso un incremento del 4,1% respecto a los ingresos de 2018. Ahora bien, todo el aumento fue producto de la integración de la antigua tarifa autonómica en la tarifa especial del Impuesto sobre Hidrocarburos. Los ingresos sin ningún cambio normativo (tarifa autonómica y exención del gas natural, gasóleo y fuelóleo destinados a la producción de energía eléctrica)⁶³ habrían descendido un 0,8%. Los tres rasgos fundamentales del año fueron el escaso incremento en Hidrocarburos (0,3% sin cambios

⁶³ Ambas modificaciones introducidas por Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

normativos), el nuevo descenso en Labores del Tabaco (-1,3%) y la reducción a casi la mitad (-48,7%) de la recaudación del Impuesto sobre el Carbón.

El desglose por Comunidades Autónomas de algunos de los impuestos medioambientales se recoge en los siguientes tres cuadros: Impuesto sobre Hidrocarburos, sobre Gases Fluorados y sobre Determinados Medios de Transporte.⁶⁴

TABLA 12. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Millones de euros

Territorio	2015	2016	2017
Estado	9.782,516	10.555,873	10.881,074
Andalucía	233,331	234,088	234,266
Aragón	0,006	18,836	19,405
Asturias	18,986	19,829	20,087
Illes Balears	30,736	31,904	33,082
Canarias	-	-	0,000
Cantabria	0,359	5,508	0,008
Castilla-La Mancha	71,268	73,989	73,410
Castilla y León	38,658	11,643	0,451
Cataluña	175,057	173,503	174,344
C. Valenciana	130,230	132,600	135,724
Extremadura	31,961	30,637	31,035
Galicia	84,733	84,908	85,509
Madrid	56,175	55,442	56,167
Murcia	47,684	48,307	49,807
La Rioja	-	-	-
Total CCAA de régimen común	919,185	921,195	913,296
Navarra	190,065	229,691	355,696
País Vasco	846,738	880,364	928,685
Nacional	11.738,504	12.587,123	13.078,751

Fuente: Elaboración propia según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Inspección General del Mº de Hacienda y Administraciones Públicas y Gaceta Tributaria del País Vasco. (2020)

TABLA 13. EVOLUCIÓN IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DEL ESTADO Y TERRITORIOS FORALES

Millones de euros

Territorio	2015	2016	2017
Estado	98,946	94,726	119,988
Navarra	0,360	0,928	1,413
País Vasco	3,011	2,521	4,163
Nacional	102,317	98,175	125,564

Fuente: Elaboración propia según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Inspección General del Mº de Hacienda y Administraciones Públicas y Gaceta Tributaria del País Vasco. (2020)

⁶⁴ Hay que recordar que el Impuesto sobre Hidrocarburos y sobre Determinados Medios de Transporte están cedidos a las Comunidades Autónomas. No así el Impuesto sobre Gases Fluorados.

TABLA 14. EVOLUCIÓN IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Millones de euros

Territorio	2015	2016	2017
Estado	-0,661	5,610	0,076
Andalucía	38,048	42,388	53,745
Aragón	7,196	8,545	10,605
Asturias	5,038	5,177	6,337
Illes Balears	12,448	17,794	16,523
Canarias	-	13,037	16,871
Cantabria	5,530	6,152	6,762
Castilla-La Mancha	7,557	9,268	10,701
Castilla y León	11,769	11,874	15,821
Cataluña	68,548	77,473	95,099
C. Valenciana	32,673	36,962	46,691
Extremadura	3,749	3,878	4,540
Galicia	14,594	19,948	17,388
Madrid	104,822	120,644	133,540
Murcia	8,485	9,073	10,710
La Rioja	1,983	2,034	2,765
Total	322,440	384,247	448,098
Navarra	4,469	5,096	7,442
País Vasco	16,525	17,947	21,734
Nacional	665,212	797,147	925,448

Fuente: Elaboración propia según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Inspección General del Mº de Hacienda y Administraciones Públicas y Gaceta Tributaria del País Vasco. (2020)

Las dos siguientes tablas muestran, con datos del Ministerio de Hacienda, la recaudación por tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas de régimen común. La primera de ellas, correspondiente al año 2017, incluye tributos propios y cedidos, mientras que la segunda, presenta datos del ejercicio 2019 y se centra únicamente en los tributos propios.

**TABLA 15. RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS AMBIENTALES AUTONÓMICOS
(INCLUYENDO TRIBUTOS PROPIOS)**

Clasificación económica de los ingresos tributarios 2017

Concepto	Millones de euros
	Recaudación líquida
Impuestos directos	
Impuestos medioambientales	105,3
Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos	4,9
Impuesto sobre la producción y transporte de la energía	98,4
Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente	2,0
Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	17,2
Total impuestos medioambientales directos	122,5
Porcentaje Impuestos medioambientales directos	0,27%
Subtotal directos	45.673,7
Impuestos indirectos	
Impuesto sobre Hidrocarburos	7.823,8
Impuesto sobre la Electricidad	1.387,2
Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte	421,9
Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	0,2
Impuestos medioambientales	882,6
Canon de saneamiento	177,8
Gravamen sobre contaminación atmosférica	32,9
Impuesto sobre depósitos de residuos	9,6
Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo	330,3
Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	3,9
Otros impuestos indirectos medioambientales	328,2
Total impuestos medioambientales indirectos	10.515,7
Porcentaje Impuestos medioambientales indirectos	17,25%
Subtotal indirectos	60.951,8
Total Impuestos medioambientales	10.638,2⁶⁵
Porcentaje Impuestos medioambientales	9,98%
Total impuestos	106.625,6

Fuente: Elaboración propia según datos del Ministerio de Hacienda. (2020)

Como puede apreciarse en esta última tabla, ni en imposición directa ni en indirecta, el porcentaje de recaudación por impuestos medioambientales autonómico es significativo. En la imposición directa, el 80% de la recaudación se debe al Impuesto sobre la producción de energía, mientras que en la indirecta destaca muy por encima del resto la recaudación por el Impuesto sobre Hidrocarburos (supone casi el 75%).

⁶⁵ En este cálculo no se han tenido en cuenta los ingresos por tasas y otros ingresos que supusieron un total de 3.932,2 millones de euros, lo que totalizaría unos ingresos de 110.557,7 millones de euros.

TABLA 16. RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN (AÑO 2019)

COMUNIDAD AUTÓNOMA	IMPUESTOS AMBIENTALES (miles de euros)	TOTAL IMPUESTOS (miles de euros)	% AMBIENTALES SOBRE TOTAL IMPUESTOS
ANDALUCIA	146.196,56	146.196,56	100,00%
ARAGÓN	78.614,52	78.614,52	100,00%
ASTURIAS	89.235,69	98.423,79	90,66%
BALEARES	216.874,34	216.874,34	100,00%
CANARIAS	364.481,51	497.909,07	73,20%
CANTABRIA	28.921,66	28.921,66	100,00%
CASTILLA LA MANCHA	13.048,36	13.048,36	100,00%
CASTILLA Y LEÓN	84.490,52	84.490,52	100,00%
CATALUÑA	565.435,54	679.567,08	83,21%
EXTREMADURA	118.211,06	118.211,06	100,00%
GALICIA	85.715,35	85.715,35	100,00%
LA RIOJA	12.957,76	14.247,86	90,95%
MADRID	2.506,65	6.993,11	35,84%
MURCIA	53.208,01	22.870,41	232,65%
COMUNIDAD VALENCIANA	298.931,92	298.931,92	100,00%
TOTALES	2.158.829,45	2.391.015,61	90,29%

Fuente: Elaboración propia según datos del Ministerio de Hacienda (2020)

Observamos que la Comunidad Autónoma con mayores ingresos es Cataluña, seguida de Canarias (debido a la recaudación por el Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo)⁶⁶, Comunidad Valenciana, Baleares, Andalucía y Extremadura. Hay que destacar la elevada recaudación obtenida en Cataluña por el Canon del agua (504.822,27), y en el otro extremo, la exigua recaudación de alguno de los tributos vigentes, como el Impuesto sobre los vertidos a las aguas litorales murciano (173,02) o el Impuesto ambiental minero gallego. (235,52)

Para completar la visión global de la recaudación autonómica por tributos ambientales, incluimos datos de los territorios forales de País Vasco y Navarra. Como puede verse sus cifras de recaudación verde las situaría entre las primeras comunidades en España, sobre todo en el caso del País Vasco.

⁶⁶ Canarias tiene un régimen fiscal especial, en el que no se recauda IVA, ni Impuesto sobre las Labores del Tabaco, ni sobre Hidrocarburos, siendo sustituidos por el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo.

TABLA 17. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES DEL PAÍS VASCO POR TIPO Y NATURALEZA AMBIENTAL

Miles de euros	2016	2017	2018(a)
TOTAL IMPUESTOS AMBIENTALES POR TIPO Y NATURALEZA AMBIENTAL	1.145.635	1.201.973	1.255.640
Impuestos sobre los productos excluidos IVA y los impuestos sobre las importaciones	988.009	1.038.529	1.078.632
- Impuestos sobre energía	968.135	1.014.434	1.049.887
- Impuestos sobre el transporte	17.863	21.760	26.424
- Impuestos sobre la contaminación y los recursos	2.011	2.335	2.321
Otros impuestos sobre la producción	26.109	27.753	40.406
- Impuestos sobre energía	19.166	20.121	32.824
- Impuestos sobre el transporte	0	0	0
- Impuestos sobre la contaminación y los recursos	6.943	7.632	7.582
Otros impuestos corrientes	131.516	135.691	136.602
- Impuestos sobre energía	0	0	0
- Impuestos sobre el transporte	130.924	135.188	136.131
- Impuestos sobre la contaminación y los recursos	592	503	471
POR NATURALEZA AMBIENTAL			
-Impuestos sobre la energía	987.302	1.034.555	1.082.712
-Impuestos sobre el transporte	148.787	156.948	162.555
-Impuestos sobre la contaminación y recursos	9.545	10.470	10.374

(a) Avance.

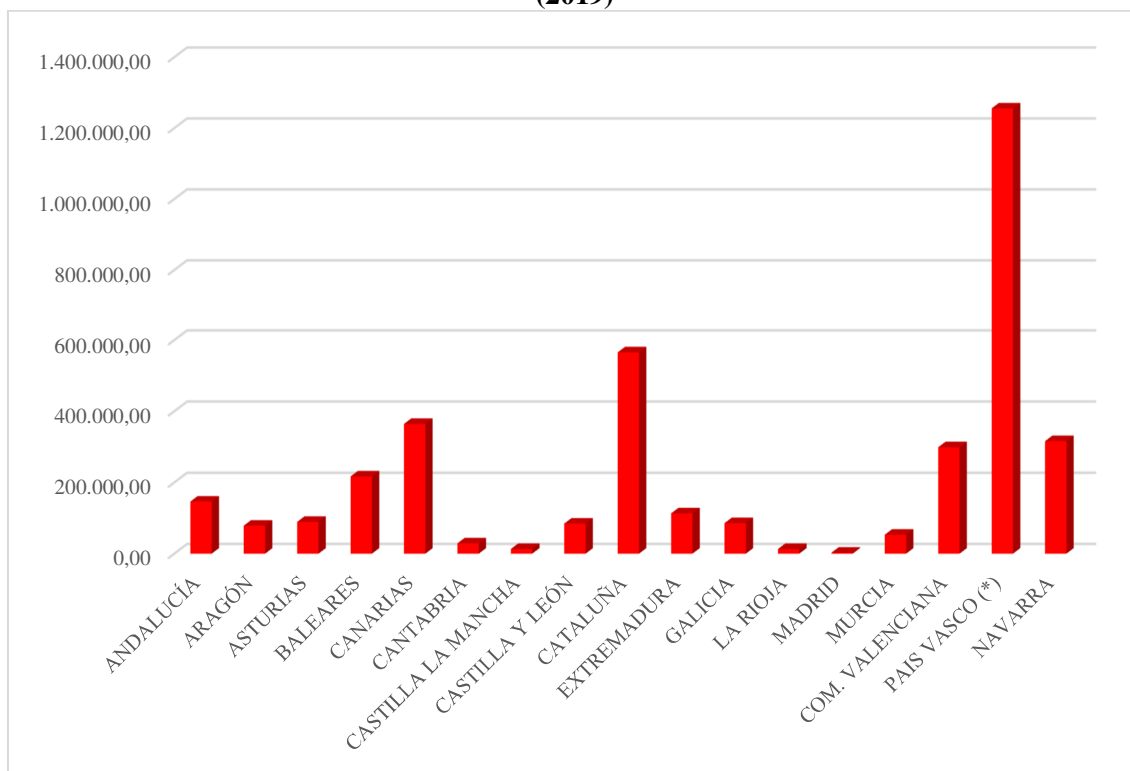
Fuente: Elaboración propia según datos de Eustat. (2020)

TABLA 18. EVOLUCIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES DE NAVARRA

	2019	2018	Var. (%)
IMPUESTOS DIRECTOS			
Impuesto s/Valor Producción energía eléctrica	49.675.933	37.604.510	32,1
Impuesto s/Grandes Superficies	1.695.866	-70.869,00	
IMPUESTOS INDIRECTOS			
<i>Impuestos Especiales</i>			
Transporte	9.170.106	8.256.883	11,06
Hidrocarburos	227.468.011	223.909.799	1,59
Electricidad	23.681.020	21.634.577	9,46
Venta Minoristas Hidrocarburos	-117.163	-1.050.750	88,85
Impuesto s/Gases Fluorados	780.361	1.217.432	-35,9
Impuesto s/Residuos	3.661.683	624.269	486,56
RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES	316.015.817	292.125.851	8,18
% TRIBUTOS AMBIENTALES S/TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	8,08	8,46	
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS (DIRECTOS+INDIRECTOS)	3.910.621.464	3.453.460.953	13,24

Fuente: Elaboración propia según datos de la Hacienda de Navarra. (2020)

GRÁFICO 10. IMPUESTOS AMBIENTALES POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS (2019)



(*) Datos avanzados para 2018

Fuente: Elaboración propia según datos del Ministerio de Hacienda, Eustat y Hacienda Navarra. (2020)

Se incluyen en este último gráfico datos de recaudación por impuestos medioambientales propios de las Comunidades Autónomas. Se han incluido datos de País Vasco y Navarra, aunque, lógicamente por sus característicos regímenes de tributación de concierto y convenio respectivamente, tienen la posibilidad de recaudar mayor número de tributos propios.