



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Doble Grado en Derecho y Administración  
de Empresas

## Fundamentos de la Fiscalidad Medioambiental

Presentado por:

***Pablo Rubio Martín***

Tutelado por:

***Alejandro Menéndez Moreno***

Valladolid, 9 de julio de 2019

## Índice

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. RESUMEN .....</b>   | <b>3</b>  |
| <b>2. ABREVIATURAS .....</b>  | <b>4</b>  |
| <b>3. INTRODUCCIÓN .....</b>  | <b>5</b>  |
| 3.1 JUSTIFICACIÓN.....  | 5         |
| 3.2 DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO. ....  | 6         |
| 3.3 MARCO LEGAL DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL.....   | 10        |
| <b>4. LA FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN LOS IMPUESTOS DEL ESTADO ESPAÑOL</b>   | <b>14</b> |
| 4.1 LA FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN LA LEY 38/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DE IMPUESTOS<br>ESPECIALES.....            | 15        |
| 4.2 IMPUESTOS REGULADOS POR LA LEY 15/2012, DE MEDIDAS FISCALES PARA LA SOSTENIBILIDAD<br>ENERGÉTICA.....         | 21        |
| <b>5. FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN LOS IMPUESTOS DE LAS COMUNIDADES<br/>AUTÓNOMAS Y CORPORACIONES LOCALES.....</b> | <b>30</b> |
| 5.1 FUNDAMENTO, RELACIÓN Y SISTEMATIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE LAS CCAA CON<br>FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL.....      | 30        |
| 5.1.1 <i>Impuestos sobre el agua, vertidos y canon de saneamiento.</i> .....                                      | 36        |
| 5.1.2 <i>Impuestos sobre residuos</i> .....   | 38        |
| 5.1.3 <i>Impuestos sobre emisiones y contaminación atmosférica</i> .....  | 42        |
| 5.1.4 <i>Impuestos sobre impacto medioambiental de determinadas actividades</i> ...                               | 43        |
| 5.2 EN LOS IMPUESTOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES. ....   | 45        |
| <b>6. LA FISCALIDAD MEDIAMBIENTAL EN EUROPA .....</b>   | <b>47</b> |
| 6.1 LOS PROGRAMAS DE ACCIÓN EN MATERIA DE MEDIO AMBIENTE. ....  | 47        |
| 6.2 SITUACIÓN DE ESPAÑA COMO ESTADO MIEMBRO DENTRO DE LA UNIÓN EUROPEA.....                                       | 50        |
| <b>7. CONCLUSIONES. PERSPECTIVAS DE FUTURO Y REFORMA DE LA FISCALIDAD<br/>MEDIOAMBIENTAL .....</b>                | <b>52</b> |
| <b>8. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA .....</b>  | <b>60</b> |

## 1. RESUMEN

En los últimos años la protección del medio ambiente se ha convertido en una parte fundamental de la política de los Estados. A través de la fiscalidad medioambiental se busca no solo gravar ciertas actividades con un impacto negativo en el medio ambiente, sino también orientar a los consumidores a realizar actividades menos contaminantes. Todo ello sin olvidar la capacidad de recaudación inherente a todo tributo, que ha de vincularse a la conducta contaminante. A pesar de su importancia y de las recomendaciones de organismos internacionales, España sigue a la cola de los países europeos en cuanto a tributación medioambiental, con un problema latente en el reparto de competencias y en la justificación y estructura de estos tributos.

**Palabras clave:** Derecho fiscal, medio ambiente, tributación medioambiental, crecimiento económico sostenible, contaminación

## ABSTRACT

In recent years, the protection of the environment has become one of the most important issues of the states policy. Through environmental taxation, the goal is not only to tax certain activities which make a negative impact in the environment, but to guide consumers to do less polluting activities. All of this without forgetting the collecting power present in every tax figure, which has to be proportional to the polluting behavior. In spite of its importance and the recommendations of international institutions, Spain remains at the bottom of the European countries in terms of environmental taxation, with a present problem in the distribution of powers, and in the justification and structure of this taxes.

**Key words:** Tax law, environment, environmental taxation, sustainable economic growth, pollution.

## **2. ABREVIATURAS**

CCAA: Comunidades Autónomas

CCLL: Corporaciones Locales

CE: Constitución Española

FMI: Fondo Monetario Internacional

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ICIO: Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras

IGFEI: Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

IVTM: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

LGT: Ley General Tributaria

LHL: Ley de Haciendas Locales

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

TC: Tribunal Constitucional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

TUE: Tratado de la Unión Europea.

## 3. INTRODUCCIÓN

### 3.1 Justificación

Muchos expertos encuentran el origen de la crisis ecológica actual en el uso abusivo de los recursos naturales por parte de los países involucrados en la Segunda Guerra Mundial, donde se produjo un rápido crecimiento económico sin conciencia ecológica, que hizo evidente la rivalidad entre desarrollo y ambiente<sup>1</sup>.

La fiscalidad medioambiental se ha constituido en los últimos tiempos en una herramienta básica con la que los Estados pretenden combatir el cambio climático, junto a otros mecanismos como subvenciones o incentivos. La necesidad de protección del medio ambiente es un deber que incumbe a todos los agentes sociales y en especial a los poderes públicos que son los que poseen los medios para tutelarlos.

El sistema fiscal español, segmentado y dividido entre los distintos entes públicos territoriales, permite a todos ellos regular este ámbito, lo que supone en la práctica una dispersión normativa y una asistematicidad poco apropiadas para un Estado, según la Unión Europea<sup>2</sup>. Además, en ocasiones se crean impuestos medioambientales que incurrir en situaciones de doble imposición o con una difícil justificación desde el propio punto de vista ambiental, dado que en la práctica tienen un fin exclusivamente recaudatorio.

Dada la importancia actual y futura de este tema, resulta interesante el análisis de su fundamento y justificación, recogiendo las distintas opciones que se

---

<sup>1</sup> [El Fisco](#): Revista nº 160 Introducción a la Tributación Ambiental. Pág. 4

<sup>2</sup> Comunicación de la Comisión Europea: “Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados”. Bruselas, 3.2.2017 COM(2017) Pags. 15-17.

ofrecen para el futuro en este ámbito, pasando por una reforma fiscal verde en la que se podrían solucionar los problemas de la regulación actual.

### 3.2 Delimitación del objeto de estudio.

Para poder a estudiar este tema es necesario a priori tener claros algunos conceptos propios.

Es necesario delimitar, en primer lugar, lo que se entiende por **medio ambiente**. En este sentido, destaca la definición del Tribunal Constitucional en su sentencia 102/1995, de 26 de junio, indicando que el medio ambiente “*comprende los recursos naturales, aire, agua, suelo, subsuelo, flora y fauna, a los que se suma el paisaje y los elementos que componen el Patrimonio Histórico-Artístico, así como la interrelación entre todos ellos*”. Se trata de una definición amplia, pero que ayudará a precisar el objeto de los tributos medioambientales.

También es necesario “cercar” lo que se entiende desde un punto de vista legal por **contaminación**. Esta noción incluye una gran variedad de aspectos en los que se apoyará la legislación a la hora de elaborar los distintos supuestos de hecho de los tributos medioambientales. El Parlamento Europeo y el Consejo, en el artículo 3 de la Directiva 2010/75/UE, de 24 de noviembre de 2010, nos ofrece un concepto de contaminación como “*aquella introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua o el suelo, que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que puedan causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilidades legítimas del medio ambiente*”. Entre todos los aspectos de la contaminación destacan: la atmosférica, la del agua, la acústica y la lumínica.

Teniendo claros estos dos conceptos de ambiente y contaminación se llega al de **impuestos medioambientales**, descritos por el Reglamento (CE) N°

800/2008 de la Comisión Europea como “*aquellos impuestos cuya base imponible específica produce manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente o se destina a gravar determinados bienes, servicios o actividades, de tal forma que los costos ambientales se incorporen a su precio o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas por el medio ambiente*”<sup>3</sup>. Es decir, se trata de instrumentos que combinan medidas preventivas y resarcitorias, se fundamentan en un hecho imponible en el que se refleja una situación que contamina, mientras se pretende reconducir la actuación de los sujetos a reducir la contaminación.

Para poder saber si nos encontramos ante un impuesto medioambiental hay que atender principalmente a su estructura, además de que se destine la recaudación generada a la conservación del medio ambiente. En cualquier caso y sin olvidar la finalidad de protección ambiental que tienen estos tributos, también tienen que respetar los principios generales tributarios del sistema fiscal español. En concreto, los principios básicos que rigen actualmente la tributación medioambiental en España son:

- Principio “*quien contamina paga*”: es uno de los principios rectores de la política medioambiental de la UE, introducido por la OCDE al hacer referencia a que quien contamine debe soportar los distintos gastos que su actuación genera, ya sean de mantenimiento o de prevención<sup>4</sup>. En el Tratado de Funcionamiento de la UE, concretamente en el artículo 191.2

---

<sup>3</sup> Artículo 17.10 del Reglamento (CE) N° 800/2008 de la Comisión de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado. En el mismo, aprovechando la sección de ayudas para la protección del medio ambiente, se proporciona una definición de impuesto medioambiental acorde al propósito de la Unión Europea de un desarrollo sostenible.

<sup>4</sup> Recomendación OCDE de 26 de mayo de 1972 sobre los principios rectores relativos a aspectos económicos de políticas ambientales internacionales.

se recoge este principio al hablar de la política de la UE en el ámbito del medio ambiente.

- Principio de capacidad económica: implica que los tributos tienen que recaer sobre aquellos sujetos capaces de asumir la carga económica derivada de su aplicación, así como sobre situaciones de la vida social que manifiesten la riqueza de los sujetos. Este principio, recogido en el artículo 31.1 CE, queda en ocasiones relativizado por los objetivos de carácter extrafiscal de los principios rectores de la política social y económica, entre los que se encuentra, precisamente, la política medioambiental (artículo 45 CE).
  
- Principio de igualdad: recogido también en el artículo 31.1 CE, implica una igualdad en la ley, de forma que la carga soportada por sus destinatarios sea igual para todos en quienes concurren iguales circunstancias. En el ámbito medioambiental este principio se cuestiona debido a la potestad derivada de las Comunidades Autónomas, ya que en función del lugar donde se encuentre el sujeto pasivo puede realizar el hecho imponible de un tributo o no. Además, en relación con el mercado único europeo, el diferente tratamiento fiscal de un estado a otro en materia medioambiental afecta a la competitividad de las empresas en el mercado interior.
  
- Principio de progresividad y principio de no confiscatoriedad: son otros dos principios jurídico sustantivos del derecho tributario español recogidos en el artículo 31.1 CE. Son relevantes en materia medioambiental, ya que los tributos medioambientales van a concurrir con otros no medioambientales. Estos principios afectan al conjunto del sistema tributario al expresar que a medida que aumente la riqueza, aumenta la contribución, pero sin llegar a privar a los obligados tributarios de sus rentas y propiedades.



Por último, en este apartado es de especial relevancia hablar de la distinción entre tributos con finalidad fiscal y tributos con finalidad extrafiscal. A rasgos generales, la finalidad fiscal de un tributo consiste en la recaudación de ingresos para que el Estado sostenga las necesidades públicas; mientras que la finalidad extrafiscal de los tributos consiste, además, en *“modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida”*, que en el caso de los tributos medioambientales se produce *“gravando la capacidad económica como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida utilización del medio ambiente”* (quien contamina, paga) (STC 289/2000, de 30 de noviembre. FJ 5º). El artículo 2.1 in fine de la LGT establece la posibilidad de establecer estos tributos extrafiscales, al señalar que: *“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.”*

Cabe preguntarse a la vista de lo señalado si la finalidad extrafiscal de un tributo, como lo es la protección del medio ambiente de los denominados tributos medioambientales, puede entrar en contradicción con el principio de capacidad económica. El TC ha considerado esta cuestión en diferentes Sentencias como la STC 37/1987, de 26 de marzo, o la STC 194/2000, de 19 de julio, concluyendo que la finalidad extrafiscal no es incompatible con el principio de capacidad económica, ya que en los tributos en que predomina esta finalidad, el principio de capacidad económica se debe respetar aunque cumpla un papel secundario.

Lo determinante, en todo caso, para poder identificar a los tributos con una naturaleza extrafiscal específica no será el anuncio o la justificación en el preámbulo de la norma, sino que se desprenderá de su estructura, esto es, del hecho imponible, de los supuestos de exención y no sujeción, de los sujetos pasivos y de los elementos de cuantificación de los referidos tributos (SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3º; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º)

En palabras de Alonso González “*el tributo extrafiscal es susceptible de responder a muy variadas justificaciones, tantas como fines constitucionalmente legítimos existan. Estos tributos extrafiscales, o de ordenación, pueden partir, pues, de aspiraciones de índole no económica, sino de otro tipo, moral, social, etc., en esencia, fines no materiales. Los tributos extrafiscales son un tipo de tributos poco corrientes, pero no por ello atípicos.*” En esta categoría de tributos se encuentra la justificación de los tributos medioambientales.

### **3.3 Marco legal de la tributación medioambiental.**

Existen distintas referencias jurídico-positivas sobre las que descansa la tributación en el ámbito medioambiental, tanto a nivel nacional como internacional.

En el ámbito comunitario, la Unión Europea desde su formación siempre ha abogado por el desarrollo sostenible del mercado interior, formando una “*economía social de mercado altamente competitiva, en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente*” (artículo 3.3 TUE). Además, como se ha explicado antes, el TFUE introduce el principio “*quien contamina paga*”, que ordena la tributación medioambiental a nivel comunitario.

La lucha contra el cambio climático supone en Europa el eje central de la política ambiental y económica, pues un desarrollo económico eficiente energéticamente y bajo en emisiones constituye una oportunidad para mejorar la competitividad<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Ignasi Puig Ventosa/ M. Calafforn/ M. Jofra Sora/ S. Sastre Sanz: *Fiscalidad medioambiental en España*. Capítulo IV: Estado Actual de la Fiscalidad Ambiental en España y Perspectivas de Futuro. Thomson Reuters, 2015. Pág. 201

En el ámbito nacional, la Constitución Española pone de relieve la preocupación medioambiental a través del artículo 45 CE: *“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.”*

Se trata de la incorporación del principio *“quien contamina paga”* al Ordenamiento Jurídico español, al hacerse referencia a la reparación del daño causado. Al mismo tiempo estipula la necesidad de conservar el medio ambiente, insinuando incluso la necesidad de cambiar las estructuras productivas para así garantizar una utilización racional de los recursos disponibles<sup>6</sup>. Y dirige también un mandato a los poderes públicos del Estado para salvaguardarlo.

En cuanto a la división de la competencia medioambiental entre los distintos niveles territoriales del Estado, en primer lugar hay que señalar la potestad originaria del Estado en exclusiva para establecer tributos, recogido en el artículo 133.1 CE, así como la competencia exclusiva en materia de legislación básica sobre protección del medio ambiente, *“sin perjuicio de las facultades de las CCAA de establecer normas adicionales de protección”*, que recoge el artículo 149.1.23º CE. Además, las CCAA tienen competencia para la gestión en materia de protección del medio ambiente, en virtud del artículo 148.1.9ª.

---

<sup>6</sup> LÓPEZ DÍAZ, Antonio (2013). *Tributación Medioambiental en España a Nivel Subcentral: CCAA y CCLL*. Páginas 2 y 3, hablando de la protección ambiental en la CE de 1978.

Dicho esto, podría señalarse que el Estado tiene las competencias básicas en este tema, pero también las Comunidades Autónomas tienen competencia para ejecutarlas. No obstante, reconoce, asimismo, en el apartado segundo del citado artículo 133 CE, autonomía financiera a las Comunidades Autónomas al poder establecer y exigir tributos en este ámbito, respetando lo establecido en la Constitución y las leyes estatales. Y la ley fundamental sobre la que descansa la delimitación de las competencias de las CCAA en materia financiera es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

En último lugar, la Ley de Bases de Régimen Local, en su artículo 25.2.b) otorga a las Corporaciones Locales competencia sobre protección del medio ambiente en su ámbito territorial.

Todo ello sin olvidar la Ley General Tributaria (LGT) que ya en su exposición de motivos se autodefine como *“el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes”*; y que, de acuerdo con el primer párrafo del apartado 1 de su artículo 1º: *“Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias”*.

Los tres niveles territoriales, estatal, autonómico y local, tienen competencia en materia de tributación medioambiental que es necesario delimitar para evitar supuestos de doble imposición o conflictos de competencia. Además, todos ellos han de actuar de forma coordinada por mandato constitucional.

El sistema fiscal de competencias no está cerrado constitucionalmente, por lo que ha sido necesario el desarrollo legislativo estatal de la LOFCA y de la Ley de Haciendas Locales (LHL).

Partiendo de la base ya introducida de la competencia originaria del Estado para establecer tributos medioambientales, que se infiere de los artículos 133.1 y

149.1.23 CE, toda la regulación autonómica y local se producirá respetando la regulación estatal y concretamente el artículo 6 específicamente en sus apartados 2 y 3 de la LOFCA.

#### 4. LA FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN LOS IMPUESTOS DEL ESTADO ESPAÑOL

La regulación estatal de los impuestos medioambientales se encuentra fuertemente influenciada por el derecho comunitario, y más concretamente por la Directiva 2003/96/CE, 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. Con esta Directiva, la UE pretende establecer unos valores mínimos para todos los Estados miembros en los productos de combustión, generación de electricidad y combustibles para el transporte, en el marco del mercado único, con la finalidad de evitar grandes diferencias de tratamiento en función del Estado en el que se realicen estas actividades. Además, dentro de las consideraciones iniciales de la propia Directiva, hay que señalar que *“las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad”* (nº 6).

En cuanto al desarrollo legislativo estatal de estos impuestos, se encuentran por un lado la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que es anterior a la Directiva, aunque los hechos imponible están armonizados; y por otro lado la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (modificada por la Ley 16/2013). En ambas leyes se recogen las figuras tributarias en materia medioambiental del Estado, como se refleja en el preámbulo de la Ley 15/2012 según el cual : *“la presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.”*

A la hora de analizar cada figura impositiva, se tendrá en cuenta como doble perspectiva esencial tanto la constatación de la autenticidad de su finalidad medioambiental, como la de su adecuación a los principios tributarios recogidos en el artículo 31 de la Constitución.

## **4.1 La finalidad medioambiental en la ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales.**

### *4.1.1 Impuesto sobre Hidrocarburos*

Se regula en el capítulo VII de la Ley 38/1992. Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava el consumo de distintos tipos de hidrocarburos listados en el artículo 46 de la citada Ley 38/1992, entre los que se encuentran la gasolina, el gasóleo y el gas natural, entre otros. La base imponible del impuesto, según el artículo 48, estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, medido a través de distintas unidades de peso o energía dependiendo del producto. Por último, el tipo de gravamen aplicable se compondrá de un tipo general y un tipo especial.

Este impuesto ha sufrido importantes modificaciones en la ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. En primer lugar desaparece el tramo autonómico del impuesto que se integrará en el tipo estatal especial, buscando equiparar la unidad de mercado de las Comunidades Autónomas. Esta equiparación se puede vincular los principios de generalidad e igualdad recogidos en el artículo 31.1 CE.

En cuanto a la naturaleza extrafiscal del impuesto, hay que señalar que el consumo de estos productos genera unas importantes emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. A través de este gravamen, se busca desincentivar dicho consumo, con la consiguiente disminución en las emisiones. Todos los impuestos especiales e indirectos recogidos en la ley 38/1992, responden a la generación de un coste social que no es tenido en cuenta a la hora de fijar su precio privado, y que por tanto necesita de un complemento fiscal, además del general implementado por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Aquí es donde se pone de manifiesto la finalidad extrafiscal, además naturalmente de la recaudatoria.

Analizando el método que emplea el legislador para medir la base imponible, se establecen unos tipos diferenciados en función de la calidad del producto, y unos tipos reducidos en función del uso o destino que se les de, así como exenciones y devoluciones en determinados supuestos. Con esta distinción, se pone en entredicho, según Porcel Gomila<sup>7</sup>, la estricta finalidad medioambiental ya que no se discrimina fiscalmente el uso de producto más o menos contaminantes. Además, no se alude en la estructura del impuesto a elementos propiamente medioambientales, destacando así su finalidad fundamentalmente recaudatoria.

En tal sentido se pronunció la Comisión Europea en su Propuesta de Directiva del Consejo 2011/0092, que modifica la Directiva 2003/96/CE, de 13 de abril de 2011, al señalar que la determinación de su tipo impositivo solo tiene en cuenta el contenido energético de los diversos productos gravados pero no su impacto medioambiental. Por ello propuso (aunque sin éxito, ya que no se aprobó la medida debido a la necesidad de unanimidad de todos los Estados miembros en materia fiscal) desdoblarse el tipo de gravamen estableciendo un tipo específico ligado a las emisiones de CO<sub>2</sub> atribuible al consumo, y otro basado en el contenido de energía de los productos. De esta forma se acentuaría de forma clara el carácter medioambiental del impuesto y no cabría el debate.

#### *4.1.2 Impuesto sobre la electricidad*

Se regula en el capítulo II del título III de la Ley 38/1992, modificado por la Ley 28/2014. Este impuesto dejó de configurarse como un impuesto sobre la fabricación para pasar a gravar el suministro de energía eléctrica para el

---

<sup>7</sup> En su artículo: “¿Por qué el impuesto sobre hidrocarburos no es considerado un impuesto medioambiental?”. Mundo Petróleo, 2016. Argumenta de manera detallada su posición sobre el carácter no medioambiental del impuesto sobre hidrocarburos.



consumo. El artículo 89 de la Ley 38/98, de Impuestos Especiales, señala que se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava, en fase única, *“el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos”*.

En cuanto a la base imponible, el artículo 97 establece que estará constituida por la *“que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso”*.

Al ser un impuesto de naturaleza indirecta, cabría pensar que vulnera los principios rectores de la política fiscal del artículo 31.1 CE, tratándose de un supuesto de doble imposición con el Impuesto sobre el Valor Añadido estatal, aunque la propia Ley del IVA (Ley 37/1992) prevé esta posibilidad al hablar de la base imponible, en su artículo 78.2.4º: *“Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”* Por tanto, se trata de un supuesto de doble imposición que no está prohibido, el límite lo establece la no confiscatoriedad.

Esta cuestión es necesario analizarla, ya que la base imponible calculada en función del precio de la electricidad no se corresponde con el daño medioambiental que produce, dados los cambios constantes en el precio de la electricidad que ante un mismo consumo, se puede contribuir a través de este impuesto en cantidades distintas. El consumo es el que marca la afectación al medio ambiente, no se debería de contribuir más o menos en virtud de este impuesto ante el mismo consumo.

También es relevante considerar la deducción del 85% aplicable a la base para los grandes consumidores industriales que, en definitiva, son los mayores

consumidores de energía y por ende, los consumidores que mas inciden por esta vía en el medio ambiente. Esta reducción se aplica a operadores industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de su producto, entre otros. Dos consecuencias directas se obtienen del establecimiento de esta deducción: por un lado, las diferencias en cuanto a la competitividad que genera en distintas empresas, perjudicial para el mercado interior; y las diferencias recaudatorias que implicaría aplicar esta deducción a todos los consumidores y no solo a los grandes, lo que sería más justo, y que en 2015, la recaudación hubiese sido de 220 millones y no de 1.400<sup>8</sup>.

#### 4.1.3 Impuesto sobre el carbón

Se regula en el capítulo I del título III de la Ley 38/1992. Es un impuesto que grava el consumo de carbón en dos vertientes, como manifestación de la producción de costes sociales, y como gasto de una renta. La base imponible la compone el valor calorífico bruto del carbón puesto al consumo, diferenciando entre consumo con fines profesionales (con un tipo menor) y con otros fines (con un tipo mayor).

Se estableció por primera vez en España en 2005, al incorporar a nuestro ordenamiento la Directiva 2003/96/CE. Se trata, pues, de una exigencia de la UE, y es un impuesto armonizado que busca cumplir los principios comunitarios de “*quien contamina, paga*” y de respeto al libre mercado interior, donde las mercancías han de circular sin restricciones evitando incidir fiscalmente en la libre competencia.

El cuanto a la naturaleza extrafiscal medioambiental, no hay duda de que grava una situación contaminante como es el consumo de carbón, una fuente de

---

<sup>8</sup> El Periódico de la Energía (2016): *El Impuesto Especial sobre la Electricidad: un recargo anacrónico y desvirtuado que nos cuesta 1.400 millones*. Redacción.

energía sin duda muy contaminante. Pero es necesario estudiar si su estructura efectivamente busca desincentivar su consumo, o si tiene solo una finalidad recaudatoria.

Como se ha señalado, la base imponible la constituye el poder energético del carbón. Es decir, no se establece una magnitud física como pudiera ser los kilos consumidos, sino una medida que expresa efectivamente el valor energético del carbón, mediante la cual sí que se puede diferenciar el distinto grado de afectación al medio ambiente que tiene el uso de un tipo de carbón a otro. Por tanto, cuantitativamente hay que señalar que la estructura del impuesto sí persigue la finalidad extrafiscal de cuidado del medio ambiente y cumple con los principios informadores de la política fiscal de capacidad económica (manifestación de consumo), así como el principio de que “quien contamina, paga”. Dicho compromiso queda, no obstante, acusadamente desvirtuado por la no materialización del Impuesto en gravamen efectivo vinculado al consumo de carbón en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

#### *4.1.4 Impuesto especial sobre determinados medios de transporte*

Se regula en el título II de la Ley 38/1992. Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que grava la primera matriculación en España de una serie de medios de transporte. En cuanto a la base imponible, en la actualidad depende de si el medio de transporte es nuevo o usado y del nivel de las emisiones oficiales de los vehículos: cuantas más emisiones, mayor es la cuota.

Este impuesto ha sufrido importantes modificaciones desde sus inicios, ya que nace para compensar la pérdida de ingresos tras eliminarse los tipos incrementados para vehículos en el IVA. A partir de la Propuesta de Directiva sobre impuestos aplicables a los automóviles de turismo de 2005, en la Ley de Presupuestos generales de 2007, se estableció que: "El Gobierno, a lo largo del ejercicio presupuestario de 2007 incorporará, a través de las reformas

normativas necesarias, instrumentos de Fiscalidad Verde utilizando las figuras fiscales actuales o creando nuevas figuras"; implementa una especie de "ambientalización" al impuesto que nos hace incluirlo dentro de esta categoría<sup>9</sup>.

Esta finalidad extrafiscal medioambiental se logra a través de las distintas tarifas que se imponen en función de las emisiones de los vehículos, en las que se llega a establecer una cuota cero para determinados vehículos con niveles bajos de emisiones de CO2.

La recaudación del impuesto ha ido disminuyendo desde los cambios producidos hacia esa "ambientalización", por lo que se puede señalar que gracias a la innovación tecnológica y a la finalidad medioambiental (al incentivo para fabricar y adquirir vehículos menos contaminantes), la mayor parte de los vehículos que han ido adquiriéndose se sujetan al tipo cero del impuesto, con la consiguiente disminución en su recaudación. Sin embargo, los recientes acontecimientos relativos al impacto medioambiental de los vehículos diésel, han producido un descenso de ventas de estos vehículos a favor de los de gasolina, haciendo que la recaudación de este impuesto se viera recuperada del rápido descenso de los últimos años.



<sup>9</sup> GONZÁLEZ-GAGGERO, PEDRO: "Imposición Medioambiental: reflexiones para una futura reforma. Fundación Impuestos y Competitividad". Capítulo VIII, págs. 248-253.

## **4.2 Impuestos regulados por la ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética**

Antes de entrar a valorar los distintos impuestos introducidos por la ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, es necesario especificar la situación en la que se encuentra esta ley desde sus inicios, donde los contribuyentes han cuestionado su constitucionalidad en diversas ocasiones, así como su compatibilidad con el derecho europeo<sup>10</sup>.

Se han presentado ya diversas cuestiones de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, entre ellas las cuestiones 202/2016 y 204/2016 relativas al impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, y las cuestiones 203/2016 y 205/2016, relativas a los impuestos sobre el combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos. Sin embargo, el TC ha inadmitido estas cuestiones alegando que no procede analizar su constitucionalidad hasta que no se realice el juicio de aplicabilidad que ha de resolver el TJUE para conocer si la ley nacional es compatible con el Derecho de la Unión Europea.

### *4.2.1 Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica*

Se trata del primero de los impuestos regulados por la Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética. Es un impuesto directo y de naturaleza real que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en España. Los contribuyentes son las entidades que realicen

---

<sup>10</sup> Javier Vera Martín-Peñasco: “Sobre la constitucionalidad de los impuestos medioambientales”. Revista de Liderazgo. Febrero 2017. En su artículo señala como las posibles incompatibilidades se dan en el ámbito europeo con la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo relacionado con ser o no impuestos indirectos con fines específicos sobre productos sujetos a impuestos especiales.

estas actividades y la base imponible se compone por el importe total a percibir por la producción e incorporación al sistema eléctrico, medido en barras de central<sup>11</sup>.

Dentro de los tributos ambientales de la Ley 15/2012 este es el de mayor recaudación, suponiendo un 83,5% del total recaudado por los tres impuestos de la citada Ley 15/2012 (informe anual de recaudación de 2017).

Desde su incorporación al sistema tributario se ha puesto en entredicho su constitucionalidad y su compatibilidad con la normativa comunitaria, concretamente con la directiva 2003/96/CE<sup>12</sup>.

Es necesario por ello analizar aquí la cuestión prejudicial que plantea el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJV) al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con este impuesto (Auto de 5 de Marzo de 2018). En el mismo se cuestiona la naturaleza directa del impuesto, su finalidad medioambiental o meramente recaudatoria y el distinto trato que se da a productores nacionales y no nacionales.

Respecto a la naturaleza directa o indirecta del impuesto, el TSJV recuerda que la electricidad ya se grava en otros impuestos indirectos como el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el IVA. Y en cierta medida el legislador lo configuró como un impuesto directo para evitar conflictos de doble imposición. Para el TJUE, el criterio para considerar un tributo como indirecto necesitará que recaiga sobre una manifestación no personalizada de la capacidad de pago y

---

<sup>11</sup> La ley 15/2012 defiende en su artículo 4 las barras de central como la *“energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red”*.

<sup>12</sup> Gómez-Acebo & Pombo: *“Novedades en relación con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y otros tributos medioambientales”*. Spanish Tax Alert (Julio 2019). Págs. 2 y 3.

que sea jurídicamente repercutible. El IPVEE recae sobre volumen de venta (importe total a percibir por la producción), por lo que, aunque no haya sido resuelto a fecha de hoy por el TJUE, algunos expertos lo consideran un impuesto indirecto<sup>13</sup>.

Respecto a la finalidad extrafiscal medioambiental, el TSJV establece una serie de argumentos que hacen cuestionarse la finalidad medioambiental, manteniendo que únicamente posee una finalidad recaudatoria.

Concretamente y acudiendo a la redacción del propio impuesto, el TSJV señala que la redacción del hecho imponible no tiene relación con el objeto medioambiental, ya que no distingue en el impacto que tienen en el medio ambiente las distintas tecnologías empleadas. Un tributo medioambiental tiene como objetivos modificar comportamientos más contaminantes a los que hace tributar más, hecho que en el presente impuesto no se produce. El TC establece también condiciones para considerar un tributo como medioambiental (STC 289/2000, de 30 de noviembre y STC 179/2006, de 13 de junio), señalando que de su estructura y elementos esenciales debe desprenderse la finalidad de protección del medio ambiente, y que es necesario vincular la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, estableciendo más tributación a medidas más contaminantes, o incentivando actuaciones protectoras del medio ambiente.

Por último y en relación al principio comunitario de *“quien contamina, paga”*, el TSJ de la Comunidad Valenciana cuestiona la conformidad con este principio al señalar que *“un impuesto que recae indistintamente sobre empresas de producción de energía eléctrica, tanto las de fuentes renovables como las que no lo son, y con independencia del volumen de producción y del impacto*

---

<sup>13</sup> Alberto Monreal y Enrique Tejedor (PWC): *El Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, en manos de la UE*. Expansión, 20 de marzo 2019.

*ambiental...*”, no puede efectivamente distinguir entre los productores que contaminan de una forma más o menos gravosa.

#### *4.2.2 Impuesto sobre combustible nuclear gastado y residuos radiactivos*

Se regula en el título II de la Ley 15/2012. Concretamente se refiere a dos impuestos que son el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica; y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Ambos tributos de carácter directo y naturaleza real que gravan tanto la producción como el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.

Respecto del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes, el hecho imponible se recoge en el artículo 15 de la Ley 15/2012, y consiste en la generación de energía por la industria de generación de energía nuclear (exclusivamente). Se determina en función de la cantidad de residuos producidos en cada una de las instalaciones, distinguiendo entre residuos de alta, media y baja actividad.

En cuanto al impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas, el hecho imponible se contempla en el artículo 19 de la Ley 15/2012, y consiste en el simple almacenamiento de los residuos radiactivos, esto es, el hecho de realizar la actividad de almacenamiento.

A lo largo de todo el preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador se preocupa de justificar la finalidad medioambiental de ambos tributos, sin perjuicio de la finalidad recaudatoria que poseen ambos. No cabe duda de que los dos hechos imponibles tienen incidencia en el medio ambiente, ya que se trata de productos



muy contaminantes. Atribuye a la sociedad una serie de costes que son producto de estas actividades, y que resultan difíciles de calcular, como el coste de mantener estos residuos a lo largo del tiempo, o el estricto control que se tiene que realizar sobre estas formas de producción de energía. Esto plantea la duda de considerar como más adecuado el establecimiento de tasas o contribuciones especiales para repercutir el coste social de estas actividades. Es por ello que la exposición de motivos termina señalando que *“se considera adecuado el establecimiento de un gravamen sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en las centrales nucleares, así como sobre su almacenamiento en instalaciones centralizadas, al objeto de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación”*.

En cuanto al análisis del cumplimiento del impuesto del fin medioambiental, así como del respeto a los principios rectores de la política fiscal, este impuesto ha sido recurrido también ante el Tribunal Constitucional, destacando la cuestión de constitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo el 14/06/2016, resolviendo el recurso de casación número 3240/2014.

Como señala el Tribunal Constitucional a la hora de analizar el carácter extrafiscal de un tributo, no hay que fijarse en el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo, sino que se tiene que desprender de los distintos elementos del tributo en cuestión. Así, lo que señala el TS en los razonamientos jurídicos, es que *“las necesidades que se pretenden subvertir están ya cubiertas, ni siquiera queda la recaudación por estos impuestos afectada al sostenimiento del fondo”*.

Tampoco las exenciones y supuestos de no sujeción incentivan conductas menos contaminantes, poniendo de manifiesto la finalidad exclusivamente recaudatoria. La vinculación entre los hechos imponible y el impacto medioambiental que los justifica no está del todo clara.

#### 4.2.3 *Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica*

El artículo 29 de la Ley 15/2012 establece este impuesto a través de la modificación de la Ley de Aguas (RDL 1/2001, de 20 de julio), añadiendo el artículo 112 bis a este texto. El propio artículo justifica el establecimiento del canon ya que estará destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico.

La base imponible la compone el valor económico de la energía hidroeléctrica producida medida en barras de central por el concesionario. La justificación del impuesto se encuentra de nuevo en el preámbulo de la ley, señalando que sirve de mecanismo para *"repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los usuarios finales"*. También establece la necesidad de salvaguardar la calidad general de las aguas continentales, como uno de los recursos naturales necesarios para la sociedad.

Este impuesto se encuentra también pendiente de la resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por las dudas sobre su compatibilidad con el derecho comunitario puestas de manifiesto por el Tribunal Supremo. La sala de lo contencioso administrativo plantea esta cuestión al TFUE por considerar el impuesto contrario al principio comunitario de "quien contamina, paga" del artículo 191.2 TFUE. Las otras dos cuestiones planteadas inciden en si el impuesto es compatible con el principio de no discriminación para el mercado interior de electricidad (Directiva 2009/72/CE), ya que genera una situación de desigualdad, y si se trata de un tributo asimétrico que crea ayudas de Estado a favor de determinadas personas ya que diferencia entre compañías de

producción hidroeléctrica que se encuentran en la misma posición y productores de energía eléctrica proveniente de otras fuentes de energía.<sup>14</sup>

Pero además, el TS se cuestiona su finalidad medioambiental, al argumentar que no protege los supuestos daños medioambientales señalados en el preámbulo, sino que simplemente tiene su fin recaudatorio estableciendo un mecanismo de financiación del déficit de tarifa. Asimismo, indica que de los ingresos recaudados por este impuesto solo un 2% se destina a los organismos encargados de la gestión de las aguas, mientras que el resto es ingresado en el Tesoro Público, de acuerdo con la Ley de Aguas, la totalidad de los ingresos deberían ir destinados a estos organismos.

#### 4.2.4 *Impuesto sobre los gases fluorados*

Nace en el marco 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. En el preámbulo de la misma, se determina la necesidad de introducir mecanismos de corrección de la externalidades ambientales ocasionadas por la emisión de gases de efecto invernadero, dado su *“alcance global y magnitud del impacto medioambiental”*. Se trata de sustancias con un potencial productor del calentamiento global mucho mayor que el CO<sub>2</sub>, los establecidos por el Protocolo de Kioto como gases de efecto invernadero.

En cuanto al impuesto sobre los gases fluorados, es de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases atendiendo al potencial de calentamiento de la atmósfera.

---

<sup>14</sup> Javier González Navarro (18 de julio de 2017): *“El Supremo cuestiona el canon para la utilización de agua para la producción de electricidad”*. ABC

En cuanto a la finalidad extrafiscal del impuesto, en este caso sí que se desprende no solo de su argumentación en el preámbulo de la norma, sino que a través de las características del tributo se puede identificar la búsqueda de la protección del medio ambiente. La propia ley utiliza la base de los kilogramos de producto objeto del impuesto, y diferencia en función del “*potencial de calentamiento atmosférico*” e incluso se aplican tipos impositivos reducidos para gases fluorados de efecto invernadero reciclados o regenerados.

Tampoco parece plantear dudas acerca del cumplimiento de los principios rectores de la política fiscal del artículo 31.1 CE.

#### *4.2.5 Impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensado*

Se regula en el capítulo II de la Ley 8/2015, de 21 de mayo. Es un impuesto de carácter directo y naturaleza real que grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos. El hecho imponible lo constituye la extracción de estos productos en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos en territorio español. La base imponible la constituye el valor de la extracción, entendiéndola como la suma de valor tanto de gas, de petróleo, como de condensados extraídos durante el periodo impositivo.

En cuanto a los tipos de gravamen, establecidos en el artículo 17, se establecen diferencias en los tipos en función de si la extracción es de petróleo y condensados (en cuyo caso los tipos son mayores), y la extracción de gas. Además, también se diferencia en función del lugar donde se lleve a cabo la extracción, entre explotación en tierra (tipos mayores) y explotación marina. La última diferenciación que se realiza respecto a los tipos se da entre los dos tipos de explotación existente: convencional (más dañina y por tanto con tipos mayores) y la no convencional, comúnmente conocida como fracking y

consistente en “*la previa aplicación de técnicas de fracturación hidráulica de alto volumen*”.

No existen dudas acerca de la finalidad medioambiental así como del respeto de los principios de capacidad económica del artículo 31.1 CE, sin embargo algunos autores han planteado la posibilidad de sustituir el impuesto por una tasa que pueda cubrir los daños medioambientales provocados por estas instalaciones<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Antonio Albarrán Jiménez (Baker Mckenzie): Fundación Impuestos y Competitividad. (2018): “*Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma.*” Pág. 268. Al considerar esta medida más adecuada a la consecución del fin medioambiental.

## **5. FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN LOS IMPUESTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y CORPORACIONES LOCALES.**

### **5.1 Fundamento, relación y sistematización de los impuestos de las CCAA con finalidad medioambiental.**

El sistema tributario de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales encuentra los límites de referencia de su distribución competencial en el artículo 6 de la LOFCA: *“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 imposables gravados por el Estado. 3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en 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. 4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.”*

Relación de impuestos medioambientales propios en las Comunidades Autónomas de Régimen Común<sup>16</sup>, aprobados en el desarrollo de las

---

<sup>16</sup> No se incluyen en el listado los impuestos propios cuya inconstitucionalidad haya sido declarada mediante Sentencia del Tribunal Constitucional, a excepción de los

competencias asumidas a tal efecto en nuestro ordenamiento jurídico. (Fuente: elaboración propia a partir de los datos de tributación autonómica del Ministerio de Hacienda para 2019. Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributaci%C3%B3n-Auton%C3%B3mica.-Medidas-2019.aspx>).

| Comunidad Autónoma | Nombre del Tributo  |
|--------------------|---|
| <b>Cataluña</b>    | Canon del agua  |
|                    | 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 grandes establecimientos comerciales   |
|                    | 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 el riesgo medioambiental de la producción,   |

que lo han sido en Sentencias dictadas en lo que ha transcurrido del año 2019 (señalados como *sin efecto*)

|                               |   |
|-------------------------------|---|
|                               | manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos                                   |
|                               | Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica                  |
| <b>Galicia</b>                | 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   |
| <b>Andalucía</b>              | 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 ( <i>sin efecto</i> )                                     |
|                               | Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos  |
|                               | Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma         |
|                               | Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso  |
| <b>Principado de Asturias</b> | Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas  |
|                               | Impuesto sobre las afecciones   |



|                             |  |
|-----------------------------|--|
|                             | ambientales del uso del agua   |
|                             | Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente  |
| <b>Cantabria</b>            | Canon del Agua residual  |
|                             | Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos   |
| <b>La Rioja</b>             | Canon de saneamiento   |
|                             | Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos  |
|                             | Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas |
| <b>Región de Murcia</b>     | Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales  |
|                             | Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera   |
|                             | Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia   |
|                             | Canon de saneamiento   |
| <b>Comunidad Valenciana</b> | Canon de saneamiento   |
|                             | Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente  |
|                             | Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, coincineración y valorización energética   |
| <b>Aragón</b>               | Impuesto sobre la contaminación de las aguas   |

|                           |  |
|---------------------------|--|
|                           | Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera                                     |
|                           | Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta   |
|                           | Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada                         |
|                           | Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión           |
| <b>Castilla la Mancha</b> | Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente                                     |
|                           | Canon eólico   |
| <b>Canarias</b>           | Canon de vertido   |
|                           | Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo  |
|                           | Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas <i>actividades (aplicación suspendida)</i> |
| <b>Extremadura</b>        | Canon de Saneamiento   |
|                           | Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos  |
|                           | Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente  |
|                           | Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero   |
| <b>Islas Baleares</b>     | Canon de saneamiento de aguas  |
|                           | Impuesto sobre estancias turísticas  |

|                        |  |
|------------------------|--|
| <b>Madrid</b>          | Impuesto sobre depósito de residuos  |
| <b>Castilla y León</b> | 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  |

Es necesario señalar también lo establecido en el artículo 9.c de la LOFCA, donde la potestad originaria de las CCAA no debe suponer un “*obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales*”. Por ello es necesario una coordinación entre las distintas administraciones para poder superar las limitaciones geográficas como para evitar la superposición de impuestos que anule el efecto de protección ambiental<sup>17</sup>.

Debido a la dispersión normativa y a las distintas denominaciones que se emplean en función de la materia, para facilitar la comprensión y el análisis de las figuras impositivas relacionadas, su separación se va a agrupar o sistematizar en función del aspecto o dimensión del medio ambiente a la que afectan, distinguiendo a tal efecto estos cuatro grandes bloques: los impuestos que recaen sobre los distintos usos del agua; los impuestos sobre residuos, los impuestos sobre emisiones y contaminación atmosférica, y una última categoría relativa a los impuestos que recaen sobre el impacto medioambiental de algunas actividades.

---

<sup>17</sup> LÓPEZ DÍAZ, A., “*Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. y CC.LL.*”, op. cit., pág. 237.

### 5.1.1 Impuestos sobre el agua, vertidos y canon de saneamiento.

A la hora de establecer impuestos medioambientales sobre el agua, es necesario tratar el aspecto de la unidad de cuenca hidrográfica, que se establece como un principio rector de la gestión en esta materia. Se trata de una figura que constituye una unidad, indivisible, donde los usuarios han de contribuir a la recuperación de los costes en que incurren las autoridades en su gestión en las diferentes fases del ciclo del agua<sup>18</sup>.

Existen una pluralidad de tributos que regulan la fiscalidad de agua en España, tanto a nivel estatal en la Ley de Aguas (Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio), como a nivel autonómico y local. Aunque en su mayoría esta regulación consista en el establecimiento de tasas, quizás más correctas para la consecución del fin medioambiental, también nos encontramos con diversos impuestos establecidos en prácticamente todas las CCAA de régimen común.

Bajo el supuesto respeto del artículo 6 LOFCA las CCAA han establecido una gran cantidad de impuestos que, aunque con diversas denominaciones, se puede encuadrar en el impuesto conocido como canon de saneamiento: canon del agua, canon de vertido, canon de contaminación de las aguas...

Se trata de un tributo ecológico, cuyo origen se encuentra en la normativa comunitaria, concretamente en la Directiva 2000/60 CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000. Esta es la Directiva Marco del agua, que busca la recuperación del coste del servicio que conlleva el agua, los costes medioambientales y los que afecten al medio acuático. Por ello, las CCAA con la recaudación de estos impuestos tienen que financiar las actividades dirigidas a

---

<sup>18</sup> Vid. JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "*Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales*", op. cit., pág. 119 y ss. En concreto, las autoridades pueden incidir en el sistema en las distintas fases del ciclo del agua: producción, almacenamiento, distribución, recogida y tratamiento, y en el control de vertidos.

la prevención de la contaminación, al saneamiento y a la conservación de las infraestructuras de depuración de las aguas residuales.

A partir de la citada directiva, las CCAA que regulan esta materia han seguido dos líneas distintas a la hora de establecer el hecho imponible: unas optan por relacionarlo con la generación del agua residual, y otras optan por el uso real o potencial del agua, sin perjuicio de su conexión con la contaminación derivada de su vertido.

En cualquier caso, esta modalidad de impuestos no ha estado exento de polémica, siendo objeto de diversas sentencias, destacando la STC de 11 de abril de 2013 sobre el canon de saneamiento vasco, donde, respecto a la naturaleza y el hecho imponible, se extraen las características comunes a las figuras de las distintas CCAA:

- Ante la duda de si se ha de considerar un impuesto o una tasa, se zanja la polémica al considerarlo un impuesto cuando no media una actividad administrativa de carácter prestacional.
- El hecho imponible se constituye como la producción de vertidos de aguas y productos residuales. El consumo del agua es la presunción legal de la producción, presunción "*iuris tantum*" donde las normativas autonómicas establecerán exenciones y bonificaciones en función de los vertidos.

Debido a la gran cantidad de tributos existentes, se analiza el canon más reciente, el canon del agua de Cataluña, regulado por Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, cuyo artículo 62 se autoidentifica como impuesto con finalidad ecológica. La base imponible la compone el volumen de agua utilizada, normalmente medida por contadores. También distingue entre uso doméstico e industrial; atendiendo en el primer caso al consumo, y en el segundo al grado de contaminación, distinguiendo un régimen ordinario y otro especial en los usos industriales y asimilables. Entre las exenciones se encuentran la producción por parte de la Administración (entre los que se encuentran los bomberos), la de

usos domésticos en núcleos de población reducidos, así como la del uso de aguas pluviales.

En cuanto a la naturaleza extrafiscal, no cabe duda de la importancia ambiental de los vertidos a las aguas, sin embargo estos impuestos han sufrido una gran cantidad de críticas, entre ellas por la Asociación Española de Abastecimientos de Aguas y Saneamiento (AEAS), que denuncian la primacía del fin recaudatorio y no medioambiental. Ciertamente es que en algunos casos como el uso doméstico, los tipos no atienden a la contaminación producida, sino al consumo, gravando la forma de afectación del medio ambiente de una forma más imprecisa.

Además la dispersión normativa en este aspecto, justificada desde cierto punto de vista debido a la heterogeneidad territorial, contempla distintas bonificaciones y exenciones en función de las necesidades de cada Comunidad Autónoma, en las que no siempre prevalece el interés medioambiental<sup>19</sup>.

### *5.1.2 Impuestos sobre residuos*

La fundamentación de la imposición sobre los residuos se sitúa en la presencia de grandes aglomeraciones urbanas e industriales sobre el medio natural, lo cual implica una gran demanda de recursos y, consecuentemente, una enorme producción de residuos que plantean problemas de gestión y depósito.

A nivel comunitario, la Directiva 2008/98/CE del Parlamento y el Consejo, de 19 de noviembre, sobre los residuos, es la norma marco en la que se establece el

---

<sup>19</sup> En este sentido, CARRERAS MANERO Y DE MIGUEL ARIAS (2017): *“Panorama de la tributación medioambiental sobre vertidos a las aguas en España”*. Actualidad jurídica ambiental nº65. Pág.17, señalan que “resulta fundamental que exista una coordinación adecuada entre las distintas Administraciones, evitando que la superposición de impuestos anule el efecto de protección ambiental buscado.

plan general para la prevención y gestión de recursos, con el objetivo de avanzar hacia una sociedad europea del reciclado con un alto nivel de eficiencia de los recursos. La Directiva define los residuos como “*aquellas sustancias u objetos de los cuales su poseedor se desprenda o tenga la intención u obligación de desprenderse*”. Y la gestión de residuos como “*la recogida, el transporte, la valorización (incluida la clasificación), y la eliminación de los residuos, incluida la vigilancia de esas operaciones, así como el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos*”.

En este contexto, prácticamente la totalidad de CCAA establecen impuestos propios dedicados a la gestión de estos residuos. Se trata de impuestos de carácter indirecto y naturaleza real, en los que el hecho imponible lo constituye la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos así como, en su caso, la incineración en instalaciones autorizadas dentro del ámbito de aplicación. En cuanto a la base imponible, se establece normalmente en relación al peso de los residuos, incluyendo en algunos caso el volumen de los mismos.

En cuanto al cumplimiento del fin extrafiscal medioambiental de estos impuestos, se encuentra justificado en el impacto que suponen estos residuos para el medio ambiente, que buscan “*fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero*”<sup>20</sup>. En cuanto al cumplimiento efectivo de este fin, se establecen distintos tipos impositivos para residuos más o menos peligrosos, así como dependiendo del origen, distinguiendo entre domésticos y de construcción. También cumple con este fin el establecimiento por algunas CCAA, como Extremadura o Madrid, de supuestos de no sujeción al impuesto cuando el depósito y almacenamiento de los residuos tenga por objeto su reutilización, reciclado o valorización. En el caso de Castilla y León, cuya regulación determina

---

<sup>20</sup> Artículo 57 Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, regulador del impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.

que no es un supuesto de no sujeción, si bien, se establecen tipos impositivos distintos.

Según datos de gestión de residuos de Eurostat, en 2008 se destinó en España un 57% de los residuos al depósito en vertederos, un 9% a la incineración, y un 35% al reciclado y al compostaje. Los últimos datos publicados, de 2016, muestran una disminución en la deposición en vertederos hasta el 53.6%, y un aumento hasta el 37.1% del reciclado<sup>21</sup>. No se puede concluir que este aumento de reciclado se deba exclusivamente a la imposición sobre residuos, ya que intervienen otra serie de medidas con el mismo fin, pero sí se puede señalar que está contribuyendo a la consecución de su propósito.

Es en esta categoría donde encajan dos figuras impositivas singulares:

En primer lugar, el impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso, establecido exclusivamente en la Comunidad Autónoma de Andalucía. Se trata de un impuesto indirecto de naturaleza real que grava el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial. El objetivo o fin medioambiental se encuentra, lógicamente, en la disminución de la utilización de las mismas, minorando así la contaminación y contribuyendo a la protección del medio ambiente.

En segundo lugar, el Impuesto sobre establecimientos turísticos de Cataluña y de las Islas Baleares, que respecto de su objeto y ámbito de aplicación, establece: *“la internalización de las posibles externalidades negativas que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística”*. Esta figura merece un tratamiento individual debido a la división doctrinal en cuanto a su naturaleza y compatibilidad con los principios constitucionales. Si bien se definen

---

<sup>21</sup> Environment waste statistics: waste treatment 2016. Disponible en: [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/images/6/64/Waste\\_statistics\\_Dec2018.xlsx](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/images/6/64/Waste_statistics_Dec2018.xlsx)



como impuestos directos y extrafiscales medioambientales, algunos autores los sitúan de facto como impuestos indirectos de carácter exclusivamente recaudatorio<sup>22</sup>.

El hecho imponible en ambos impuestos es idéntico, constituido por “*las estancias, por días o por fracciones, con o sin pernoctación que los contribuyentes realicen en establecimientos turísticos*”. Siendo el sujeto pasivo la persona física que manifiesta la capacidad económica.

En cuanto al análisis de su naturaleza y finalidad extrafiscal, hay que señalar en primer lugar el fin perseguido de favorecer el turismo sostenible en ambos impuestos, porque aun cuando el impuesto catalán no hace tanta referencia a la protección del medio ambiente, en la exposición de motivos de la ley balear hacen continuas referencias a este aspecto. Por tanto, las dudas sobre el carácter extrafiscal se presentan únicamente en el impuesto balear.

Analizando su estructura, en primer lugar se aprecia la ausencia de justificación medioambiental en las exenciones, ya que se refieren más bien a circunstancias personales de los sujetos como la edad o por motivos de salud. En cuanto a la base imponible, calculada por días, puede entenderse como medioambiental en el sentido de a mayor estancia, mayor contaminación, sin embargo al analizar la cuota tributaria se puede apreciar cómo distingue entre estancias en temporada baja (menor tributación) y temporada alta, elemento sin relación alguna con el medio ambiente.

Y aún cuando se establece que los ingresos provenientes del impuesto se destinan a la dotación del “*fondo para favorecer el turismo sostenible y la*

---

<sup>22</sup> Bueno, E. & Urbano, L. (2017) “*Algunas reflexiones en relación con los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas*”, International Journal of Scientific Management and Tourism. Vol. 3 N°3 pp 65-90

*Comisión de Impulso del Turismo Sostenible*”, resulta de dudosa suficiencia esta previsión, como para poder considerarlo de carácter medioambiental.

### *5.1.3 Impuestos sobre emisiones y contaminación atmosférica*

Constituyen un impuesto de utilización más residual por parte de las Comunidades Autónomas. Hay que tener en cuenta, además, que en ningún caso pueden gravar los gases fluorados ya que se encuentran incluidos en el impuesto estatal (IGFEI). Por ello, el marco de actuación que han encontrado las CCAA se encuentra en las emisiones de otros gases, como el óxido de nitrógeno y dióxido de azufre, producidos por la aviación comercial y por las instalaciones industriales en Cataluña, Andalucía, Murcia, Comunidad Valenciana, Aragón, Galicia y Castilla la Mancha.

En cuanto a su estructura, el hecho imponible se refiere a la realización de determinadas actividades que emiten a la atmósfera estos gases contaminantes. Dichos impuestos guardan cierta similitud con el impuesto estatal sobre los gases fluorados, ya que también la base es calculada mediante tipos progresivos conforme al nivel de emisiones a la atmósfera. Sin embargo, establecen de forma distinta las exenciones y supuestos de no sujeción, en los cuales, dependiendo de la Comunidad Autónoma, se establecen diferencias sustanciales.

En cuanto al análisis de la naturaleza extrafiscal, no parece plantear grandes dudas, se trata de una actividad altamente contaminante necesitada de medidas para reducir su conducta o enfocarla hacia actividades menos contaminantes. Sin embargo, en cuanto al cumplimiento de los principios rectores de la política fiscal requiere un análisis más específico.

Tomando como referencia el IGFEI, se indicó que la emisión de gases de efecto invernadero, dado su *“alcance global y magnitud del impacto medioambiental”*, requería de una regulación estatal para poder afrontar el problema de la forma

más eficiente. Debido a este “alcance global”, esta regulación, de existir, también tendría que tener alcance global, y no de unas determinadas CCAA. El hecho de que solo algunas CCAA decidan regular este aspecto incumple el deber que impone el artículo 9 de la LOFCA, ya que en primer lugar afecta a elementos patrimoniales no solo situados dentro de la Comunidad en cuestión, sino que además suponen un obstáculo al mercado interior. Tampoco se da la necesaria coordinación entre Administraciones que se demanda a nivel comunitario.

#### *5.1.4 Impuestos sobre impacto medioambiental de determinadas actividades*

Por último, se tratan en este apartado los impuestos con incidencia medioambiental relativos al desarrollo de distintas actividades, como es el caso del canon eólico (que se regula de forma similar tanto en Galicia como en Castilla la Mancha), o del impacto visual producido por elementos de suministros de energía eléctrica de otras fuentes de energía.

El fundamento medioambiental de estos impuestos es gravar las cargas de estas fuentes de energía, que, aunque son renovables, “*supone servidumbres y cargas inevitables para el entorno, el medio natural, el paisaje y el hábitat en el que se localizan, que en parte deviene transformado no sólo como consecuencia del impacto visual producido por la existencia de los aerogeneradores, sino también como resultado de las infraestructuras que esos elementos requieren, como son los caminos de acceso y las líneas de evacuación*”<sup>23</sup>.

Entre ellos, hay que destacar el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte

---

<sup>23</sup> Exposición de motivos de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental.

de energía eléctrica de alta tensión, de Castilla y León. Es un impuesto de naturaleza real y carácter “extrafiscal” que grava “*la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos*”; “*la generación de afecciones e impactos visuales por los parques eólicos y los elementos fijos del suministro de energía eléctrica*”, y “*el riesgo de alteración del medio ambiente provocado por el combustible nuclear gastado*”. La base imponible se mide en capacidad del embalse, en kilómetros de tendido eléctrico y unidades de aerogeneradores. Los sujetos pasivos son las empresas que llevan a cabo las explotaciones de los recursos.

Es de especial relevancia aquí tratar el tema de la fundamentación extrafiscal medioambiental del impuesto. Los tributos medioambientales buscan que los efectos contaminantes de determinadas conductas se incorporen a su coste, o incentivar que los sujetos realicen conductas menos contaminantes. La exposición de motivos del canon eólico de Galicia ya señala que la energía eólica, como energía renovable, “*es un activo que debe ser impulsado/estimulado desde los poderes públicos*” pero que sin embargo produce un impacto visual que daña el medio ambiente. En este contexto, sería necesario ponderar qué medida daña más el medio ambiente, si el impacto visual del uso de energías renovables, o el uso de energías no renovables que no causen este impacto visual. Es difícil pensar en la situación que incentivaría a los sujetos a realizar conductas menos contaminantes en este contexto.

De no estar suficientemente acreditada la causa, y no poder, por lo tanto, considerarse un impuesto de naturaleza extrafiscal, se trataría de un supuesto de doble imposición con el impuesto sobre actividades económicas, ya que grava la producción, transporte y distribución de energía.

## 5.2 En los impuestos de las Corporaciones Locales.

En el ámbito local hay que estudiar estos impuestos, no tanto como tributos con finalidad estrictamente medioambiental, sino como una regulación en la que, en determinados impuestos, se contemplan bonificaciones y exenciones de que disfrutar a las actividades que respetan el medio ambiente.

Concretamente, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, estas entidades deben establecer los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): que grava la propiedad de bienes inmuebles, dependiendo del valor del mismo. La finalidad medioambiental se ve reflejada en la posibilidad que tienen los ayuntamientos de establecer bonificaciones de hasta el 50%, en función de los bienes inmuebles con sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar, como señala el artículo 74 LHL.
- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE): de carácter real que recae sobre el ejercicio de actividades económicas con una facturación superior al millón de euros anual. En la letra c) del artículo 88 LHL se prevé una bonificación de hasta el 50% para los sujetos que *“utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables”*; o que *“establezcan un plan de transporte para sus trabajadores con el fin de reducir el consumo de energía y emisiones”*.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM): de carácter directo, grava la titularidad de los vehículos aptos para circular por las vías públicas. En este caso, los bienes que grava el impuesto tienen una incidencia mayor en el medio ambiente susceptible de establecer una serie de medidas con el fin medioambiental de reducir su uso e incentivar

a los consumidores a realizar conductas menos contaminantes. En este sentido, el IVTM en la cuantificación de la cuota tributaria establece los tipos en función de los caballos fiscales, lo cual puede ser un indicio de mayor contaminación, pero termina estableciendo, en el artículo 95 LHL, bonificaciones de hasta el 75% en función del carburante y de las características del motor y su incidencia en el medio ambiente.

Debido a su importancia, algunos ayuntamientos recientemente han establecido grandes bonificaciones para los vehículos con estas características. Así, el Ayuntamiento de Valladolid en el artículo 7 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, establece una bonificación del 75% para los vehículos dotados de motor eléctrico; una bonificación del 50% para los vehículos dotados de motor híbrido, y una bonificación del 40% para los vehículos que utilicen gas licuado de petróleo como carburante.

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): se trata de un impuesto indirecto cuyo hecho imponible lo constituye la realización de cualquier obra en la que se exija una licencia. El artículo 103.2.b) LHL establece una bonificación de hasta el 95% a las obras en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento de energía solar.

El sistema de bonificaciones presentes en los distintos impuestos de carácter local no deja lugar a duda a la finalidad extrafiscal presente en las correspondientes bonificaciones. Además se presentan de forma ordenada, ya que el legislador estatal establece los mínimos y los máximos que los ayuntamientos pueden establecer, mejorando así la coordinación entre Administraciones y evitando situaciones que ataquen al libre mercado interior estableciendo grandes diferencias fiscales entre los distintos territorios.

## 6. LA FISCALIDAD MEDIAMBIENTAL EN EUROPA

Como hemos visto hasta ahora, en la Unión Europea la protección del medio ambiente ha sido, desde sus inicios, uno de los pilares sobre los que se construye la política comunitaria. El artículo 3.3 del TUE establece que la UE “Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente”. La Unión Europea es competente en todos los ámbitos de la política ambiental, aunque limitada por el principio de subsidiariedad y por la unanimidad requerida en el Consejo en la aprobación de los asuntos fiscales.

Los principios básicos, ya señalados en la introducción, sobre los que basa la política ambiental de la UE son los de caución, de prevención, de corrección de la contaminación en su fuente y el principio “*quien contamina, paga*”.

### 6.1 Los programas de acción en materia de medio ambiente.

En el ámbito de la fiscalidad medioambiental, las instituciones de la UE se han centrado sobre todo en los impuestos armonizados, en los que la Unión dispone de competencias propias para poder regularlos, como la fiscalidad de la energía y de los productos energéticos. Pero también busca orientar a los Estados Miembros hacia estrategias comunes en materia ambiental a través de los llamados programas de acción en materia de medio ambiente. Estos programas nacidos en 1973 fijan futuras propuestas legislativas y objetivos para la política medioambiental de la UE.

El último programa de acción publicado, del año 2013, es el séptimo y tiene por objeto guiar la política hasta el año 2020, bajo el título “*Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta*”. En el mismo, se establecen nueve objetivos

prioritarios: tres de ellos hacen referencia a las principales áreas de acción (protección de la naturaleza, de los ciudadanos y la creación de una economía hipocarbónica); dos tienen carácter horizontal y buscan la sostenibilidad urbana y la cooperación internacional, y los otros cuatro establecen las posibilidades de los estados miembros para alcanzar estos objetivos.

Los objetivos cuarto y sexto buscan, concretamente, “*maximizar los beneficios de la legislación de medio ambiente de la Unión mejorando su aplicación*” y “*asegurar inversiones para la política en materia de clima y medio ambiente y tener en cuenta los costes medioambientales de todas las actividades de la sociedad*”. Para conseguirlos, la UE sitúa la fiscalidad medioambiental como uno de los elementos clave, estableciéndola como un instrumento idóneo para promover la inversión privada, la innovación en tecnologías menos contaminantes y la internalización de los costes en los precios de los bienes y servicios.<sup>24</sup>

A parte del establecimiento del objetivo de intensificar sus esfuerzos para “*proteger nuestro capital natural*”, se establece la novedad de la obligatoriedad de presentación de un sistema de evaluación periódica de las políticas llevadas a cabo por cada Estado Miembro y de los resultados conseguidos. Estos informes se llevan a cabo cada dos años de manera específica por cada Estado miembro y se estructuran en dos partes: una primera en la que se establecen los distintos ámbitos temáticos sobre los que se basan las políticas, y una segunda donde se evalúan los instrumentos de aplicación y su eficacia.

A consecuencia de estos informes se publicó en 2017 la Comunicación de la Comisión “*Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados*”. En la misma, se enumeran una serie de conclusiones de las políticas

---

<sup>24</sup> Fundación Impuestos y Competitividad: *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Cap. 2, páginas 56-58.



fiscales llevadas a cabo por los Estados miembros. Entre ellas destaca la afirmación de que las medidas fiscales como los impuestos medioambientales y la supresión de subvenciones perjudiciales para el medio ambiente (gradualmente) son una medida eficaz y eficiente para lograr los objetivos.

Sin embargo, considera la Comisión que existe todavía mucho margen de mejora:

- Hay una gran diferencia entre ingresos de los Estados miembros procedentes de los impuestos medioambientales, que suponen entre un 4.5% y un 10.6%, siendo la media de la UE un 6.35%. Por ello la Comisión recomienda a todos los Estados miembros a *“examinar todo el potencial que ofrecen estos impuestos para obtener beneficios ambientales, económicos y sociales”*.
- Además, una gran parte de los Estados miembros sigue concediendo subsidios perjudiciales para el medio ambiente que deben de ser suprimidos gradualmente para conseguir una política fiscal eficiente. La Comisión destaca en este ámbito el trato preferente del diésel frente a la gasolina, el uso del carbón, o el trato fiscal preferente para los vehículos de empresa de uso privado, en el contexto de la lucha contra la congestión del tráfico y la contaminación atmosférica.

En el ámbito de la Unión Europea, los impuestos medioambientales se clasifican en tres grupos: por un lado, los impuestos energéticos, que son los más significativos, ya que implican en torno al 76% de los ingresos totales por impuestos medioambientales. En segundo lugar, los impuestos sobre el transporte, que suponen un 20% de los ingresos totales. Y por último, una tercera categoría dividida en impuestos sobre la contaminación e impuestos sobre los recursos medioambientales, que suponen únicamente un 4% de los ingresos totales.

## 6.2 Situación de España como Estado miembro dentro de la Unión Europea.

Durante el año 2017, aparte de la comunicación de la Comisión anteriormente analizada, de *“Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados”*, también se publicaron los informes específicos de cada uno de los Estados, donde se evalúa la consecución de los objetivos medioambientales individualmente por cada Estado miembro.

En el caso de España, el informe sitúa al Estado como el único país de la UE en el que la fiscalidad medioambiental ha de establecerse como uno de los principales retos en materia medioambiental (en algunos Estados se establece como *“oportunidad”*, pero en ninguno como *“reto”*). Además, recomienda afrontar una *“reforma fiscal verde”* que aumente la recaudación, corrija la dispersión normativa y la asistematicidad de la normativa actual. Cuestiones que también han señalado otros organismos como el FMI o la OCDE.

Una reciente publicación de la Comisión Europea sobre la Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE, publicada el 4 de abril de 2019: *“Informe de ESPAÑA”*, elaborado por la Dirección General de Medio Ambiente de la Comisión, trata el tema de la fiscalidad ecológica en España, centrándose en los incentivos financieros y los impuestos. Señala que el aumento de los impuestos medioambientales y la reducción de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente son dos de los retos principales a los que se enfrenta el país.

Los ingresos actuales por impuestos medioambientales, como porcentaje del PIB, se sitúan entre los más bajos de toda la UE, concretamente de un 1.83%; solo por delante de Alemania, Irlanda, Luxemburgo, Eslovaquia y Suiza, y muy por debajo de la media Europea, situada en un 2.4%.

| TAX                             | Total environmental taxes                  |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
|---------------------------------|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| UNIT                            | Percentage of gross domestic product (GDP) |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
| GEO/TIME                        | 2008                                       | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| European Union - 28 countries   | 2,28                                       | 2,35 | 2,37 | 2,4  | 2,43 | 2,45 | 2,45 | 2,43 | 2,44 | 2,4  |
| Euro area (19 countries)        | 2,21                                       | 2,28 | 2,28 | 2,34 | 2,39 | 2,41 | 2,42 | 2,38 | 2,4  | 2,37 |
| Belgium                         | 2,14                                       | 2,18 | 2,21 | 2,25 | 2,15 | 2,07 | 2,08 | 2,11 | 2,21 | 2,24 |
| Bulgaria                        | 3,28                                       | 2,85 | 2,75 | 2,68 | 2,67 | 2,81 | 2,73 | 2,91 | 2,77 | 2,68 |
| Czechia                         | 2,26                                       | 2,31 | 2,28 | 2,34 | 2,23 | 2,13 | 2,09 | 2,07 | 2,11 | 2,07 |
| Denmark                         | 4,17                                       | 3,99 | 4,02 | 4,02 | 3,97 | 4,14 | 4    | 3,97 | 3,92 | 3,72 |
| Germany (until 1990 former terr | 2,14                                       | 2,26 | 2,13 | 2,17 | 2,11 | 2,05 | 1,98 | 1,9  | 1,85 | 1,81 |
| Estonia                         | 2,32                                       | 2,94 | 2,93 | 2,73 | 2,73 | 2,56 | 2,66 | 2,73 | 2,98 | 2,88 |
| Ireland                         | 2,3  | 2,26 | 2,45 | 2,46 | 2,38 | 2,46 | 2,37 | 1,88 | 1,85 | 1,75 |
| Greece                          | 2,05                                       | 2,08 | 2,64 | 2,91 | 3,28 | 3,65 | 3,71 | 3,81 | 3,77 | 3,97 |
| Spain                           | 1,63                                       | 1,61 | 1,63 | 1,58 | 1,57 | 1,91 | 1,87 | 1,93 | 1,86 | 1,83 |
| France                          | 1,84                                       | 1,87 | 1,89 | 1,92 | 1,96 | 2,03 | 2,03 | 2,16 | 2,25 | 2,31 |
| Croatia                         | 2,85                                       | 2,79 | 3,03 | 2,68 | 2,56 | 2,85 | 3,18 | 3,37 | 3,49 | 3,43 |
| Italy                           | 2,56                                       | 2,79 | 2,79 | 3,05 | 3,49 | 3,45 | 3,59 | 3,39 | 3,47 | 3,33 |
| Cyprus                          | 3,02                                       | 2,78 | 2,77 | 2,76 | 2,58 | 2,72 | 3,05 | 2,96 | 2,9  | 2,93 |
| Latvia                          | 2,08                                       | 2,66 | 2,98 | 2,99 | 2,99 | 3,17 | 3,35 | 3,53 | 3,63 | 3,48 |
| Lithuania                       | 1,63                                       | 2,02 | 1,83 | 1,69 | 1,64 | 1,68 | 1,73 | 1,85 | 1,93 | 1,91 |
| Luxembourg                      | 2,59                                       | 2,52 | 2,39 | 2,36 | 2,35 | 2,16 | 1,96 | 1,84 | 1,74 | 1,71 |
| Hungary                         | 2,66                                       | 2,61 | 2,74 | 2,62 | 2,61 | 2,51 | 2,48 | 2,55 | 2,62 | 2,53 |
| Malta                           | 3,26                                       | 3,16 | 2,89 | 3,09 | 2,87 | 2,69 | 2,82 | 2,8  | 2,68 | 2,68 |
| Netherlands                     | 3,44                                       | 3,47 | 3,49 | 3,41 | 3,24 | 3,26 | 3,31 | 3,32 | 3,35 | 3,33 |
| Austria                         | 2,35                                       | 2,35 | 2,34 | 2,42 | 2,4  | 2,38 | 2,39 | 2,38 | 2,35 | 2,39 |
| Poland                          | 2,64                                       | 2,51 | 2,72 | 2,63 | 2,59 | 2,41 | 2,57 | 2,65 | 2,71 | 2,68 |
| Portugal                        | 2,48                                       | 2,44 | 2,42 | 2,31 | 2,16 | 2,21 | 2,27 | 2,41 | 2,58 | 2,59 |
| Romania                         | 1,7  | 1,79 | 2,11 | 1,95 | 1,98 | 2,01 | 2,32 | 2,43 | 2,33 | 1,91 |
| Slovenia                        | 2,95                                       | 3,49 | 3,62 | 3,46 | 3,85 | 3,94 | 3,86 | 3,88 | 3,88 | 3,73 |
| Slovakia                        | 2  | 1,91 | 1,82 | 1,81 | 1,72 | 1,72 | 1,77 | 1,76 | 1,81 | 1,76 |
| Finland                         | 2,6  | 2,53 | 2,68 | 3,02 | 2,98 | 2,93 | 2,9  | 2,92 | 3,1  | 2,99 |
| Sweden                          | 2,56                                       | 2,69 | 2,59 | 2,4  | 2,41 | 2,35 | 2,2  | 2,21 | 2,24 | 2,16 |
| United Kingdom                  | 2,26                                       | 2,4  | 2,48 | 2,45 | 2,44 | 2,45 | 2,43 | 2,44 | 2,42 | 2,39 |
| Liechtenstein                   | :  | :    | :    | :    | :    | 0,77 | 0,83 | 0,83 | 0,82 | :    |
| Norway                          | 2,63                                       | 2,66 | 2,68 | 2,51 | 2,36 | 2,34 | 2,34 | 2,36 | 2,42 | 2,32 |
| Switzerland                     | 1,68                                       | 1,74 | 1,76 | 1,71 | 1,71 | 1,68 | 1,67 | 1,68 | 1,72 | 1,75 |
| Serbia                          | 2,53                                       | 3,07 | 3,14 | 3,07 | 2,92 | 3,15 | 3,67 | 3,88 | 4,13 | :    |
| Turkey                          | 3,49                                       | 3,41 | 3,83 | 3,59 | 3,41 | 3,64 | 3,39 | 3,42 | 3,4  | 3,24 |

Fuente: Eurostat (<http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>)

Este mismo informe subraya la necesidad de la reforma de los impuestos medioambientales, ya que pueden desempeñar un papel importante en el sostenimiento del crecimiento económico. La ya mencionada situación heterogénea puede conducir a la “fragmentación del mercado y a ineficiencias económicas”.

## 7. CONCLUSIONES. PERSPECTIVAS DE FUTURO Y REFORMA DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

Se han pretendido poner de manifiesto las dudas razonables de la constitucionalidad de buena parte de los tributos medioambientales analizados. En este último apartado de conclusiones se buscará, en primer lugar, poner en común las deficiencias encontradas en el sistema fiscal medioambiental, para pasar, en un segundo momento, a analizar las perspectivas de futuro y la posible reforma de la fiscalidad medioambiental.

La fundamentación teórica de la fiscalidad medioambiental tanto a nivel estatal como comunitario está relativamente clara: por un lado reducir las conductas contaminantes o enfocar las conductas de los sujetos hacia actividades menos contaminantes; y por otro lado, internalizar los costes sociales que tienen determinadas conductas en contra del medio ambiente. Y este fin extrafiscal se fundamenta jurídicamente, en virtud del artículo 2.1 LGT, que establece la posibilidad de los tributos de “*atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”, entre ellos, la protección del medio ambiente del artículo 45 CE.

Pero el sistema financiero en conjunto es muy complejo, existen multitud de cuestiones en todos los niveles del Estado que dificultan la cohesión de tributos fiscales y extrafiscales: la doble imposición, la desatención al fin medioambiental, la extralimitación en las competencias de cada nivel territorial, etc. Estos problemas, aún por resolver, son las principales lagunas de un sistema incompleto y poco coherente; y por el que los principales organismos internacionales especializados, como la UE, OCDE o el FMI instan a España a realizar una reforma fiscal verde, eficiente y apta para todos los niveles territoriales del Estado.

En cuanto a las deficiencias, hay que señalar que se han detectado a lo largo del presente trabajo dos tipos de problemas relacionados con el sistema impositivo

medioambiental. Por un lado deficiencias individuales de la estructura de algunos impuestos, en los que existen dudas acerca de su finalidad medioambiental; y por otro lado, problemas de fondo del sistema, en el que la dispersión normativa y la complejidad han desembocado un sistema incoherente e ineficiente.

Del estudio realizado se concluye que la mayoría de las figuras analizadas presentan dudas más que razonables acerca de su carácter medioambiental, llegando muchas de ellas a ser objeto de conflictos judiciales, algunos de ellos aún por resolver. A este respecto, se pueden señalar algunas conclusiones:

- Se requiere que el hecho imponible sea una conducta perjudicial para el medio ambiente y necesitada de protección. En este aspecto no se han detectado graves problemas, aunque se detectan en la imposición autonómica relativa al impacto medioambiental de determinadas actividades. Estas se refieren al canon eólico, a la afección de los embalses o al tendido eléctrico, dependiendo de la Comunidad Autónoma que lo establezca. Es difícil asimilar la idea de establecer un impuesto medioambiental a una actividad que se realiza precisamente con el fin de ser menos contaminante, como es el caso del canon eólico, que produce energía renovable producto del viento, mientras se crea un impuesto “medioambiental” por su impacto visual. Es decir, cuando el incentivo que se busca es enfocar la conducta de los sujetos hacia actividades menos contaminantes, este desaparece al gravar con otros impuestos estas conductas menos contaminantes, cuestionándose así el fundamento del primer impuesto. En estos casos, es evidente que no se consigue promover el uso de energías menos contaminantes.

Tampoco queda clara la afección medioambiental del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, al no distinguir entre las distintas tecnologías empleadas.

También se puede indicar en esta línea lo argumentado por el TS en relación al Impuesto sobre combustible nuclear gastado y residuos

radiactivos, según el cual: *“las necesidades que se pretenden subvertir están ya cubiertas, ni siquiera queda la recaudación por estos impuestos afectada al sostenimiento del fondo”*.

- En cuanto al cálculo de la base, sí se han detectado un mayor número de supuestos en los que la base no se calcula conforme a una medida que afecte de forma directa al medio ambiente. Destaca en este aspecto el impuesto a la electricidad, en cuanto que la base se calcula sobre su precio y no sobre su consumo únicamente, variando la cantidad a ingresar dependiendo del precio actual de la electricidad. O el Impuesto sobre el carbón, que se mide en kilos y no mediante una medida que exprese el valor energético del producto que esté más relacionado con el medio ambiente. Por tanto, un cálculo de la base imponible, debe tener en cuenta el grado de afectación al medio ambiente, principalmente para no dejar lugar a cuestionarse el carácter fundamentalmente recaudatorio del impuesto.
- Los tipos de gravamen también deben diferenciar entre las formas de afectación al medio ambiente de la actividad en cuestión. Por ejemplo, en el Impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensados, el legislador establece tipos de gravamen distintos en función del elemento del que se trate, y también de la actividad requerida para su extracción, siempre teniendo en cuenta su impacto medioambiental.
- En último lugar, en cuanto a las exenciones y las deducciones de los impuestos, aunque no es un aspecto tan determinante de su carácter medioambiental, de un impuesto, también pueden afectar, no cabe duda, al cumplimiento de la finalidad medioambiental. En muchos de los casos analizados, las principales exenciones se establecían únicamente a favor de la propia Administración y para aspectos muy poco relevantes del hecho imponible.

Pero igualmente resulta fundamental el estudio de la compatibilidad de cada impuesto con los principios rectores de la política fiscal: capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. En el contexto de los tributos extrafiscales, la jurisprudencia ha dejado claro que el cumplimiento de estos principios queda en un segundo plano, pero que en ningún caso se deben incumplir.

Además, de los datos publicados y las fuentes analizadas se desprende que el problema no es solo de coherencia entre las distintas figuras y el sistema en general, sino que también existe un problema en cuanto a la eficiencia de la recaudación y el destino que no siempre se afecta a los fines medioambientales.

En cuanto al problema de fondo, es necesario tratar, en primer lugar, el tema de la dispersión normativa del ordenamiento tributario ambiental español. Las competencias otorgadas constitucionalmente a los tres niveles territoriales de la Administración han desembocado en un régimen actual en el cual, en virtud del territorio en el que se encuentre un sujeto, existen evidentes diferencias tributarias. Ciertamente es que se trata de una característica común a todo el conjunto del sistema tributario, que bien fundamentaría la elaboración de otro trabajo de fin de grado, aunque en el presente texto solo se corresponde abordar la cuestión medioambiental.

La Constitución Española en materia de protección del medio ambiente señala que la legislación básica es competencia del Estado, mientras que las CCAA podrán asumir competencias en materia de gestión de la protección del medio ambiente. Con este criterio se ha llevado a cabo la formación del actual ordenamiento fiscal medioambiental, disperso y heterogéneo.

Hay que tener en cuenta aquí el principio de territorialidad, en el sentido de que los tributos medioambientales establecidos por las CCAA o las CCLL gravan y tratan de corregir las actividades perjudiciales para el medio ambiente que se manifiesten o afecten en el ámbito estricto de su territorio. Y no es una cuestión simple determinar el lugar donde se manifiesta o afecta una concreta actividad,

cuando el medio ambiente comprende entre otros al aire o el agua, elementos que no permanecen permanentemente en un determinado territorio. Por tanto, y ante la necesidad que parecen tener las Administraciones de los distintos niveles territoriales por gravar las conductas contaminantes, en los supuestos donde los efectos (no tanto la manifestación de una conducta que sí se puede vincular a un territorio) sobre el medio ambiente no afecten a un solo territorio, estos deberían ser regulados teniendo en cuenta la totalidad del ámbito espacial afectado, ya sea estatal, o incluso europeo.

Un supuesto proverbial a este respecto lo constituyen los cánones autonómicos de saneamiento y los de emisiones y contaminación atmosférica, ya que, en el primer caso, las aguas traspasan a veces los límites territoriales de una CCAA, y en el segundo está demostrado que los efectos de la contaminación del aire generan costes ambientales que pueden ir más allá del territorio donde se producen las emisiones.

No hay que olvidar que en ciertos supuestos los efectos solo se producen en un determinado territorio y de forma singular, hecho que habilita a establecer “*parceladamente*” la imposición adecuada al fin perseguido. Solo se señala que en los casos en los que afecte a más de un territorio, se establezcan las medidas necesarias para que la internalización de los costes de las actividades realizadas, haya un nivel de cooperación mayor entre las Administraciones afectadas, o en último caso, se establezcan impuestos estatales que sustituyan a los autonómicos.

Señalado todo esto, si bien identificar el problema y delimitarlo ha sido el propósito de este trabajo de fin de grado, la cuestión más compleja es la posible solución, que ha de pasar por una profunda reforma del sistema que permita corregir errores y establecer un sistema general aplicable en los tres niveles territoriales del Estado. Esta posible reforma de la fiscalidad medioambiental ya ha sido tratada por algunos autores y es conocida como reforma fiscal verde.



En primer lugar, es necesario estudiar si los impuestos son el mecanismo más adecuado para este fin. Dejando de lado cuestiones ideológicas y analizando los datos de la incidencia de cada impuesto en su propósito, se puede observar cómo en algunos impuestos como el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, los incentivos fiscales dirigidos a adquirir vehículos menos contaminantes han contribuido a su fin. Mientras que en otros impuestos, como el Impuesto sobre los Gases Fluorados, la subida de tipos hasta 2018 provocó el auge de un mercado negro sin efecto positivo alguno en materia medioambiental<sup>25</sup>.

Si bien es cierto que los efectos de los impuestos no se producen de forma instantánea, se ha podido comprobar que es preciso analizar cada figura de forma individualizada, para ver su efectividad respecto del fin propuesto. Entre las posibles alternativas se encuentra:

- Tasas: suponen un cobro como contraprestación directa y determinada de un servicio; mientras que los impuestos no tienen esta relación directa, se dirigen a la colectividad de los denominados gastos indivisibles. Es decir, en las tasas se paga a cambio de un servicio que realiza la Administración o por una actuación que beneficia a una determinada persona. Conociendo esto, se plantean dudas sobre si en alguna figura analizada sería preferible articular el ingreso público como tasa, supuesto que podría darse en los impuestos autonómicos sobre residuos y en los cánones de saneamiento, ya que se pueden configurar como contraprestaciones en favor de la Administración que lleve a cabo el tratamiento de los residuos y del saneamiento. Siempre teniendo en cuenta que esta cuestión no es sencilla, ya que ya existen tasas compatibles con estos impuestos en la Ley de Aguas y en la Tasa de basuras.

---

<sup>25</sup> SÁNCHEZ, Carlos (2017) Energy news: *El mercado ilegal de gases refrigerantes amenaza a la industria del frío.*

- Deducciones fiscales: entre las recomendaciones de distintos organismos internacionales está la de la reducción de los impuestos y cotizaciones sobre el factor trabajo y la actividad económica general. Es decir, la minoración de parte de la fiscalidad directa, compensada con el incremento de la fiscalidad medioambiental. La finalidad de estas reducciones debería ser es el de la indirecta innovación y competencia que haría que los contribuyentes buscaran formas de realizar sus actividades con un menor daño medioambiental.

En segundo lugar, en cuanto a la conveniencia de abordar reforma fiscal verde, ha sido puesta de manifiesto por distintos autores y organismos internacionales como la UE, la OCDE o el FMI. En este aspecto considero acertadas las conclusiones de Blanco Martín, Maurenza García y Ortiz Calle<sup>26</sup>, que señalan la necesidad de una “*visión global*” y no parcial, que respete todos los principios constitucionales (autonomía, coordinación, suficiencia y solidaridad) y el espacio fiscal de cada nivel territorial. Demandan también estos autores un mayor grado de coordinación entre el Estado y las CCAA, proponiendo una reforma de la LOFCA que garantice esta cooperación.

Muchas son las cuestiones que tendría que abordar esta reforma fiscal, a parte de la determinación de los impuestos como instrumento más eficiente del sistema fiscal medioambiental. Existen otras, señaladas por González-Gaggero y Renieblas Dorado<sup>27</sup> como la de optar por un sistema más o menos complejo, con pocos impuestos pero de mayor potencia recaudatoria o al contrario, con un mayor número de impuestos pero de menor potencia recaudatoria. A la hora de corregir los problemas recaudatorios que tiene el sistema actual, con niveles de ingresos relativos que se sitúan a la cola de los países de la UE, un sistema con

---

<sup>26</sup> Fundación impuestos y Competitividad (2019): *Imposición Medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Páginas 109-112.

<sup>27</sup> Fundación impuestos y Competitividad (2019): *Imposición Medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Páginas 433-461.

pocos impuestos de mayor potencia recaudatoria evitaría problemas de complejidad y altos costes de gestión. Teniendo en cuenta en todo caso la necesidad de establecer figuras impositivas concretas que, aunque de escaso poder recaudatorio, se consideran necesarias debido a su específico impacto medioambiental del hecho imponible gravado.

En este sentido, sería necesario un acuerdo entre el Estado y las CCAA para realizar un reparto adecuado de las competencias que cada entidad posee, y así articular de forma coherente todo el sistema.

Señalado todo esto, son dos los puntos a destacar. Por un lado, reiterar la necesidad de elaboración de una reforma fiscal que coordine a todos los niveles territoriales competentes en materia fiscal medioambiental para promulgar un sistema fiscal efectivo capaz de cumplir con los fines con los que es creado. A partir de la creación de este nuevo sistema, articular unas bases imponibles y tipos de gravamen adecuados para aumentar la recaudación hasta llegar a los niveles medios de la Unión Europea. Por otro lado, corregir los errores en la estructura presentes en las figuras impositivas vigentes, para que cumplan con el fin medioambiental y respeten los principios de la política fiscal.

## 8. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, Francisco (2015): *Fiscalidad Ambiental en España: situación actual y perspectivas de Futuro*. 1ª Edición. Thomson Reuters.

CARRERAS MANERO, Olga y DE MIGUEL ARIAS, Sabina (2017): *Panorama de la tributación medioambiental sobre vertidos a las aguas en España*. Actualidad Jurídica Ambiental, nº65.

DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS EY ABOGADOS (2018): *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad.

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael (2015): *Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales, en Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

LÓPEZ DÍAZ, Antonio (2013). *Tributación Medioambiental en España a Nivel Subcentral: CCAA y CCLL*. Dereito Vol.22, nº ext 225-244.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (2018). *Derecho Financiero y Tributario: Lecciones de Cátedra* 19ª Edición. Thomson Reuters.

## WEBGRAFÍA

Alberto Monreal y Enrique Tejedor. Diario Expansión (2019): *El Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, en manos de la UE.*

Disponible en:

<http://www.expansion.com/especiales/pwc/2019/03/20/5c9208ff468aebf67f8b463d.html>

CUATRECASAS GONÇALVES PEREIRA (2012): Nota monográfica: Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Disponible en:

[https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/Nota\\_Monografica\\_Ley\\_152012\\_de\\_27\\_de\\_diciembre\\_de\\_medidas\\_fiscales\\_para\\_la\\_sostenibilidad\\_energetica\\_Diciembre\\_de\\_2012.html](https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/Nota_Monografica_Ley_152012_de_27_de_diciembre_de_medidas_fiscales_para_la_sostenibilidad_energetica_Diciembre_de_2012.html)

Eco Medio Ambiente (2013): *Valorización de residuos.* Disponible en:

<http://ecomedioambiente.com/medio-ambiente/valorizacion-residuos/>

El País (2019): El impuesto de matriculación crece a ritmo récord por el tirón de la gasolina. Disponible en:

[https://elpais.com/economia/2019/01/22/actualidad/1548189546\\_924736.html](https://elpais.com/economia/2019/01/22/actualidad/1548189546_924736.html)

El País (2013): *El IPC sube hasta el 0,2% en noviembre y aleja el fantasma de la deflación.* Disponible en:

[http://economia.elpais.com/economia/2013/11/28/actualidad/1385626449\\_917353.html](http://economia.elpais.com/economia/2013/11/28/actualidad/1385626449_917353.html), [consulta: 28/11/2013].

El Periódico de la Energía (2016): *El Impuesto Especial sobre la Electricidad: un recargo anacrónico y desvirtuado que nos cuesta 1.400 millones.*

Disponible en: <https://elperiodicodelaenergia.com/el-impuesto-especial-sobre-la-electricidad-un-recargo-anacronico-y-desvirtuado-que-nos-cuesta-1-400-millones/>

IBERLEY (2017): Competencias en medio ambiente. Disponible en:

<https://www.iberley.es/temas/competencias-medio-ambiente-62173>

Javier González Navarro. ABC (2017): *El Supremo cuestiona el canon para la utilización de agua para la producción de electricidad.* Disponible en:

[https://www.abc.es/economia/abci-supremo-cuestiona-canon-para-utilizacion-agua-para-produccion-electricidad-201707181816\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abci-supremo-cuestiona-canon-para-utilizacion-agua-para-produccion-electricidad-201707181816_noticia.html)

Javier Vera Martín-Peñasco. Revista de Liderazgo (2017): Sobre la constitucionalidad de los Impuestos Medioambientales. Disponible en:

<http://www.loyolaandnews.es/masteresoficialesloyola/sobre-la-constitucionalidad-de-los-impuestos-medioambientales/>

Jose María Cobos, Garrigues. Expansión (2019): *El Tribunal de Luxemburgo decidirá sobre la legalidad de los impuestos energéticos españoles.*

Disponible en: <http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2019/03/12/el-tribunal-de-luxemburgo-decidira-sobre.html>

LACALLE, Daniel (2018) Impuestos ¿medioambientales?. El Español.

Disponible en: <https://www.dlacalle.com/impuestos-medioambientales/>

La voz de Galicia (2019): El controvertido canon eólico. Disponible en:

[https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/opinion/2019/05/06/controvertido-canon-eolico/0003\\_201905G6P14992.htm](https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/opinion/2019/05/06/controvertido-canon-eolico/0003_201905G6P14992.htm)

PORCEL GOMILA, JORDI (2016): ¿Por qué el impuesto sobre hidrocarburos no es considerado un impuesto medioambiental?. Disponible en: <https://mundopetroleo.com/participation/show/tk/por-que-el-impuesto-sobre-hidrocarburos-no-es-considerado-un-impuesto-medioambiental>

SÁNCHEZ, Carlos (2017) Energy news: El mercado ilegal de gases refrigerantes amenaza a la industria del frío. Disponible en: <https://www.energynews.es/mercado-ilegal-gases-refrigerantes-amenaza-la-estabilidad-del-industria-del-frio/>

WOLTERS KLUWER: Guías Jurídicas: impuesto sobre hidrocarburos. Disponible en: [http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTI2MTtbLUouLM\\_DxblwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoA\\_dqjsTUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTI2MTtbLUouLM_DxblwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoA_dqjsTUAAAA=WKE)