

# ¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica

## Resumen

La implantación de la fiscalidad ambiental justa y eficiente está resultando una difícil tarea en los ordenamientos jurídicos de los diferentes niveles de organización política y territorial. Esto es, tanto a nivel europeo como nacional, autonómico o local. Cabría relacionar como la dificultad más importante que explica la situación en la que nos encontramos la falta de voluntad política real para su implantación, puesto que o bien, hasta la fecha, todavía no se han introducido con firmeza y protagonismo, tal y como sucede en el ámbito estatal español, o bien, en aquellos supuestos en los que configuran buena parte de la fiscalidad de una hacienda, como es el caso de las haciendas autonómicas, la aplicación de los tributos ambientales resulta claramente insuficiente y el producto recaudatorio de los mismos notablemente irrelevante. El objeto de este trabajo es el análisis de la fiscalidad ambiental de las CCAA que han establecido tributos sobre tres bienes o recursos naturales: las aguas litorales, los residuos y la atmósfera. Para ello, y tras una breve introducción, realizaré una aproximación dogmática a la tributación ambiental, como concepto y tipología. Tras lo anterior, realizaré un breve análisis comparativo de los tributos mencionados. El trabajo finalizará con unas breves conclusiones y reflexiones.

Gloria Alarcón García  
*Universidad de Murcia*

## 1. Introducción

Las prácticas de consumo y el estándar de producción actual, en los cuales se aprecia una falta de sensibilización en relación con el agotamiento del medio natural y de sus dificultades de renovación, es causa del creciente deterioro del medioambiente en el mundo. La globalización ha ido incorporando nuevos elementos de análisis<sup>1</sup>.

Los teóricos de la economía y del derecho han ido diseñando modelos económicos y figuras jurídicas tendentes a alcanzar los objetivos de sostenibilidad ambiental, eje de la política ambiental actual, ocupando un lugar muy destacado los tributos ambientales en el contexto europeo<sup>2</sup>.

No obstante los avances en las últimas décadas, el diseño e implantación de tributos ambientales justos entraña muchas dificultades para el legislador. En este sentido, se requieren conocimientos técnicos sobre el daño y sobre su reparación o su eliminación, supone la exigencia de una mayor conciencia ambiental en la sociedad actual que se traduzca en un cambio en los comportamientos cotidianos, resulta necesario el análisis previo de las repercusiones económico-sociales y ambientales de cada decisión de política tributaria ambiental, así como otras razones, pero básicamente implica la existencia de voluntad política para atacar el problema a partir de la creación de tributos<sup>3</sup>. Todo ello hace que nos encontremos si no al comienzo del camino de la fiscalidad ambiental, si en sus albores, a pesar de que en los últimos veinte años la utilización de los tributos como instrumento de protección medioambiental ha venido estando presente en foros de debate internacionales y nacionales.

A pesar de este análisis pesimista, predicable de la práctica totalidad de los sistemas fiscales europeos, excepción hecha de los de los países nórdicos<sup>4</sup>, hemos de tener presente que la conciencia colectiva sobre el

<sup>1</sup> Patón García (2012), pp. 7-15.

<sup>2</sup> Son numerosos los instrumentos de la economía pública que pueden ser empleados para la protección de la calidad ambiental al margen de los tributos, tales como las subvenciones, la prohibición directa, los sistemas de mercados, los incentivos en los tributos, el fomento del desarrollo tecnológico o los derechos de propiedad, entre otros. Para una mayor profundización en la materia véase, entre otros, Bokobo (2000); pp. 38-53.

<sup>3</sup> Un ejemplo muy actual de lo antedicho lo muestra el Proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2010 del Gobierno francés, el cual pretendía la introducción de una *taxe carbone* con la intención de promover cambios en el comportamiento de las empresas y los hogares en las prácticas de consumo de combustibles fósiles. Dicha medida fue anulada por el *Conseil Constitutionnel* por considerar que las exenciones previstas dejaban fuera del ámbito de aplicación del tributo a la mayoría de las instalaciones industriales más contaminantes. El gobierno francés, en vez de modificar la norma siguiendo las consideraciones del Conseil, abandonó el proyecto. *Projet de Loi de Finances pour 2010*, n.º 1946, [http://www.assemblee-nationale.fr/13/projets/pl1946.asp#P2418\\_414356](http://www.assemblee-nationale.fr/13/projets/pl1946.asp#P2418_414356) y *décision* n.º 2009-599 C de 19 de diciembre de 2009.

<sup>4</sup> Magadán y Rivas (2006), pp. 174-177.

problema ambiental es relativamente joven, aun cuando haya cada vez más estudios dedicados al diseño e implantación de los tributos ambientales.

Según mi criterio<sup>5</sup>, la tributación ambiental debiera representar un ámbito importante en todo sistema fiscal, complementando a la tributación sobre la renta y a la tributación sobre el consumo o circulación de bienes tesis que se asienta en la teoría del *doble dividendo*<sup>6</sup>. Esto es consistente con el planteamiento de organismos internacionales como la OCDE<sup>7</sup> y, en la Unión Europea, por la Comisión quienes han señalado la necesidad de reducir la presión fiscal sobre las rentas del trabajo, lo que implicaría buscar otras fuentes de imposición, de tal forma que el estado del bienestar no peligre, siendo la fiscalidad ambiental una buena opción. Es más, considero que este esquema debiera reproducirse en todos los niveles de organización territorial, es decir, tanto en la hacienda estatal, como en la hacienda autonómica o en la hacienda local. Estimo muy positivo que, aunque debido originariamente a la búsqueda de nichos vírgenes donde desarrollar la autonomía financiera, en nuestro país, las haciendas autonómicas están resultando ser el centro de la producción normativa tributaria sobre el medioambiente en el sistema fiscal español.

Desagrada, por el contrario, que la fiscalidad ambiental a nivel estatal no se haya visto desarrollada<sup>8</sup>, a pesar de los sucesivos anuncios respecto de su implantación en los últimos tiempos, en la medida en la que esto resulta especialmente necesario en determinadas materias, tales como la protección de la atmósfera, las cuales debieran ser regulada por el Estado de forma uniforme para toda la geografía española. En cuanto a las posibilidades de desarrollar una fiscalidad ambiental local<sup>9</sup>, si bien es cierto que, en la actualidad y en materia de impuestos, tal y como éstos están regulados no puede introducirse más elementos ambientales que los previstos por el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Otra cosa sucede en materia de tasas, donde tienen una mayor autonomía financiera<sup>10</sup>. Además de lo anterior, el legislador estatal bien podría

<sup>5</sup> En esta postura se enmarca en la defensa de la denominada reforma fiscal verde o ecológica que utiliza la teoría del doble dividendo como fundamento de las reformas fiscales ecológicas. Véanse Gago y Labandeira (1999); y Gago *et al.* (2001), pp. 323-342; Buñuel (2004); pp. 41-58; y Magadán y Rivas (2006), pp. 167-184.

<sup>6</sup> Gago *et al.* (2006).

<sup>7</sup> Informe OCDE "Taxation, environment and innovation", 13 de octubre de 2010.

<sup>8</sup> En este mismo sentido, Magadán y Rivas (2006), pp. 16 y 22.

<sup>9</sup> Adame (2012), pp. 57-68.

<sup>10</sup> Alarcón (1995).

cambiar el TRLHL en el sentido de incorporar elementos ambientales a los impuestos locales.

## 2. La fiscalidad ambiental: su tipología

La tributación ambiental o fiscalidad ambiental hace referencia al conjunto de tributos, o de elementos tributarios, de un sistema fiscal, cuyo objeto es la consecución de un fin extrafiscal: preservar y mejorar el medioambiente. Precizando más el concepto, entendemos por tributo ambiental aquella prestación pecuniaria de carácter obligatorio, cuya finalidad o legitimación se encuentra en la mejora o protección del medioambiente. En virtud de lo anterior, sus elementos estructurales habrán de estar relacionados con el nivel de perjuicio que determinados comportamientos humanos puedan procurar al medio natural.

La tributación ambiental está integrada por los impuestos ambientales, las tasas ambientales y las contribuciones especiales de carácter ambiental.

Los impuestos ambientales son aquellos tributos cuyo hecho imponible esté conformado por un acto o hecho relacionado con la mejora o la protección del medioambiente y el tributo se exija sin contraprestación alguna, rasgo determinante de esta categoría tributaria, a tenor de lo dispuesto en el artículo 2,2 c) de la LGT.

La tasa ambiental grava, bien la utilización privativa del dominio público, bien la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público relacionados con la mejora o protección del medioambiente, cuando éstos se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos y concurren dos circunstancias: a) que sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados; b) que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad, o porque, en relación con dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público, art. 2, 2 a) LGT.

Las contribuciones especiales, art. 2,2 b) de la LGT, ambientales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en el aumento del valor de un bien privado como consecuencia de una actuación pública en materia ambiental, ya sea la realización de una actividad o la prestación de un servicio por parte de cualquier Administración.

Estos tres tipos de tributos ambientales pueden ser establecidos en cualquiera de los tres niveles de organización territorial de nuestro país.

En último término, he de referirme al *canon* por tratarse de un término muy vinculado a la fiscalidad ambiental pero sin reconocimiento alguno en el ordenamiento jurídico tributario español<sup>11</sup>, dado que el artículo 2 de la LGT, precepto donde se definen y regulan las distintas, y *únicas*, tipologías de tributos vigentes en nuestro ordenamiento a las que nos hemos referido, no hace referencia alguna a los cánones. Respecto del canon, del análisis de las diferentes normas fiscales en las que se emplea dicho término, se procede al gravamen de la utilización o del aprovechamiento especial del dominio público<sup>12</sup> encuadrable, o subsumible, en la modalidad tributaria de tasa<sup>13</sup>, empleándose esta figura tributaria cuando el sujeto pasivo usa el medioambiente, y obtiene por ello una ventaja directa<sup>14</sup>. Su regulación deberá cumplir los requisitos legales previstos para el establecimiento de las tasas, lo que supone, entre otros incluir una memoria económico-ambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados, entre los que cabría incluir la cuantía de los daños producidos al dominio público ambiental<sup>15</sup>. La ausencia de esta memoria provocará la nulidad de pleno derecho del canon<sup>16</sup>.

Otro modo de clasificar a los tributos ambientales, es la que distingue entre *tributos sobre emisiones* y *tributos sobre productos*.

<sup>11</sup> Pagés i Galtes (2005), p. 22.

<sup>12</sup> Reciben la denominación de exacciones parafiscales aquellos tributos que, desde un punto de vista material o formal, no han seguido el esquema previsto para los tributos, ya en su creación, ya en su control, ya en su gestión, ya en su integración en los Presupuestos Generales del Estado (ejemplos: aranceles notariales, cuotas de la Seguridad Social, entre otros). A pesar de ser tributos anómalos, la anterior LGT 230/1963 les hacía un reconocimiento legal, puesto que establecía, en su art. 26.2, que, cuando las exacciones parafiscales se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo serán consideradas *impuestos*. Mientras que, *a contrario sensu*, cuando se establezcan como consecuencia de la realización de servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo gozarán de la naturaleza de las *tasas*, LGT 230/1963, art. 26.2. La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos pretendió su ordenación, regulación y aglutinamiento, aunque sin conseguirlo, ya que lo que caracteriza genéricamente a esta figura es situarse al margen de determinadas reglas propias de los tributos. En la actualidad, la LGT ha suprimido toda mención a las exacciones parafiscales, con la presión de erradicarlas totalmente de nuestro sistema fiscal.

<sup>13</sup> Gago y Labandeira (1999), capítulo 3, 3.1.

<sup>14</sup> En este mismo sentido, véase Jiménez Hernández (1998), p. 126 y Acosta (1981), p. 604.

<sup>15</sup> Calvo (2004), pp. 61-130, 103.

<sup>16</sup> VVAA (2003), p. 9.

Los *tributos sobre emisiones*, también denominados *de ordenación o puros*<sup>17</sup>, gravan directamente las descargas contaminantes al medio, empleando para ello un método de determinación directa de la base imponible. Su objetivo es incrementar el coste de un comportamiento ambiental negativo, de tal modo que compele al contaminador a elegir una estrategia más barata para reducir sus emisiones.

Pigou<sup>18</sup> señalaba que el *impuesto sobre las emisiones* es defendible respecto de las medidas de regulación y control, porque induce a que las empresas disminuyan sus emisiones hasta el nivel en que el coste adicional de reducir la contaminación se iguala con el tipo impositivo que tienen que pagar, gravando las unidades emitidas de contaminación. De esta manera, en la medida que los diferentes contaminadores utilicen la opción de la reducción de las emisiones que les represente la opción más barata, el coste global de la reducción de contaminación se minimizará<sup>19</sup>, respetándose en su integridad el principio funcional más característico del Derecho ambiental, denominado *principio de prevención* el cual conecta con el principio estructural de *horizontalidad o transversalidad*.

La complejidad de este tipo de tributos radica en que su cuantificación se hace depender de parámetros ajenos al derecho o a la economía y próximos a las ciencias técnico-experimentales, de ahí que, tanto el diseño de la norma, como su posterior aplicación, requiere del apoyo de este tipo de especialistas. Es por ello que este tipo de tributos, aún cuando son los idóneos para evitar las conductas nocivas, plantean problemas de integración en el sistema fiscal y de aplicación de los mismos por las autoridades fiscales. Otro rasgo distintivo de este tipo de tributos, claramente en oposición con el resto de las categorías tributarias que conviven en un sistema fiscal moderno<sup>20</sup>, es que su efectividad máxima se pondría de manifiesto cuando se recaudase 0 euros por este concepto, pues esto implicaría que se han logrado evitar completamente la realización de las conductas nocivas contenidas en el diseño del tributo<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Gago y Labandeira (1999), cap. 3, 3.1.

<sup>18</sup> Pigou (2000).

<sup>19</sup> Bové (2002), p. 12.

<sup>20</sup> De ahí que se afirme que un puro impuesto de ordenamiento encubre una figura distinta revestida de mera "técnica" tributaria. Véase Tipke (1997), vol. III, p. 1062.

<sup>21</sup> La posición que he adoptado anteriormente, al excluir de la definición de tributo ambiental a la recaudación o a la finalidad de recaudación, se pone enormemente de manifiesto en esta clase de tributos ambientales. Si hubiera que hacer referencia a la recaudación como elemento estructural del tributo, postura que no se ha adoptado entre otras razones por este dato, adquiriría tintes negativos en este supuesto.

Los tributos ambientales que tienen como hecho imponible la producción o el consumo de determinados bienes cuyo uso es nocivo para el medio natural, reciben la denominación genérica de *tributos sobre productos*, y son menos adecuados para la protección del medio ambiente que los anteriores. Ello porque el consumo nocivo para el medio ambiente se realiza, aunque por ello se obtengan ingresos, los cuales podrán permitir<sup>22</sup> la reparación del mal causado, respondiendo netamente al principio del Derecho ambiental *quien contamina paga*, enunciado en el principio 16 de la Declaración de Río y en nuestro derecho comunitario<sup>23</sup>. Dichos tributos utilizan métodos indirectos u objetivos para calcular su base imponible, cabiendo distinguir entre aquellos que someten a gravamen el consumo de determinados bienes de producción, ya sean materias primas, ya intermedias, tributos sobre los *inputs* de los procesos productivos<sup>24</sup>, y aquellos que someten a tributación el consumo de productos acabados, tributos sobre outputs de consumo final.

Los *tributos sobre la producción* son más utilizados que los tributos sobre emisiones dada su sencillez en el diseño, su facilidad al ser aplicados, su mayor eficacia recaudatoria y su menor coste administrativo respecto de los tributos sobre emisiones o puros, entre otras razones porque utilizan los mismos procedimientos que el resto de los tributos con los que conviven en el sistema, de ahí que hayan proliferado frente a los tributos ambientales puros en los sistemas fiscales más primitivos en materia de fiscalidad ambiental. No obstante, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente, su eficacia se hará depender de la correlación que se establezca entre la utilización del producto y el problema ambiental considerado<sup>25</sup>. Esto es, bien la recuperación del medio natural vía aplicación de los ingresos obtenidos por este concepto, bien la consecución de la desincentivación del consumo de determinados productos por el coste que los mismos implican para el sujeto pasivo-agente económico.

<sup>22</sup> En este tipo de tributos ambientales, y como antítesis de los anteriores, la recaudación de los ingresos derivados de la aplicación de estas exacciones adquiere una gran relevancia y responde al principio “quien contamina paga”. En mi opinión, tampoco por ello, la trascendencia haya de elevarse a la categoría de rasgo definitorio, pues ha de ser observada como mal menor, o como un rasgo positivo de un comportamiento negativo.

<sup>23</sup> Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales.

<sup>24</sup> Como señalan Gago y Labandeira, su diseño puede basarse en el *input* en sí mismo o en alguna de sus características, por ejemplo, un impuesto sobre combustibles fósiles, en el primer caso, o sobre el carbono que contiene cada combustible, en el segundo. Gago y Labandeira (1999), cap. 3, 3.2.3.

<sup>25</sup> Gago y Labandeira (1999), cap. 3, 3.2.3.

## 2.1. Características de los tributos ambientales

Las características de los tributos ambientales son las siguientes<sup>26</sup>: *definición del vínculo entre el tributo y el problema ambiental que se quiere acometer; capacidad para modificar las conductas de los sujetos contaminantes en un sentido beneficioso para el medio natural y ser efectivos tanto en términos ambientales como en términos fiscales.*

En relación con la primera hay que señalar que, para que la relación sea la adecuada ha de procurarse gravar una materia que esté fuertemente relacionada con el perjuicio ambiental que se quiere evitar, y elegir un correcto método de evaluación de dicho perjuicio ambiental, lo que, en términos tributarios, se deberá traducir en diseñar correctamente la cuantificación de la deuda tributaria.

En cuanto a la necesidad de determinar como objeto de gravamen una materia cuyo consumo genere deterioros al medio ambiente, es necesario que el legislador tome como referente los datos técnicos medio-ambientales que permitan diseñar adecuadamente el hecho imponible del tributo que se quiera implantar. Y en cuanto al segundo de los requerimientos, diseñar correctamente la cuantificación de la deuda tributaria para evitar el problema ambiental, ello significa diseñar correctamente la determinación de la base imponible y del tipo de gravamen.

A este respecto, uno de los planteamientos posibles es la de que éstos cuenten con elevados tipos de gravamen y ausencia total de deducciones. De este modo, se podrían alterar las conductas de los consumidores, incitándoles a soportar un menor coste del producto. No obstante, para que sea efectiva esta alternativa, es necesario que la medida sea muy transparente, conocida, y que se ofrezcan consumos sustitutivos.

La segunda característica de los tributos ambientales es *la capacidad para modificar las conductas de los sujetos contaminantes en un sentido beneficioso para el medio natural.* Para lograr lo anterior, será necesario que se den dos presupuestos. De una parte, es fundamental conocer adecuadamente el daño ambiental producido por los comportamientos que se definen en el hecho imponible, y, de otra, ofrecer alternativas convincentes para provocar un cambio de actitud en los consumidores.

<sup>26</sup> En este apartado vamos a enumerar y describir muy sucintamente cuales son los elementos básicos que han de concurrir en el diseño de un tributo ambiental, y para ello seguiremos, en la estructura, a los Gago y Labandeira (1999), cap. 3, 3.2., aún cuando ellos sólo se refieren a los impuestos ambientales.



Siguiendo la línea anterior, si discriminamos determinados consumos con tipos impositivos muy elevados o, por el contrario, establecemos incentivos al consumo de productos limpios, en el marco general de la imposición sobre el consumo, se dirigirá el comportamiento de los usuarios.

En cuanto a la tercera característica de los tributos ambientales los profesores Gago Rodríguez y Labandeira Villot señalan que para que los tributos ambientales, no sólo sean *efectivos en términos ambientales*, sino en *términos fiscales*, ello implica que han de ser aplicados como estaba previsto y soportados por quienes los debían soportar.

La cuestión en este punto es considerar si los tributos extrafiscales o de ordenación, tal y como es el caso de los tributos ambientales, han de ser efectivos en términos fiscales o recaudatorios, es decir, si un tributo que haya nacido como un instrumento puesto a disposición de la mejora y protección del medio natural, deberá necesariamente procurar recursos al erario público.

En relación con este aspecto, he de destacar que la definición de tributo ambiental no contiene, por que no puede ser de otra manera, referencia alguna a la finalidad ambiental de su recaudación. Y esto es así porque la no-afectación de los ingresos tributarios es consustancial con la definición genérica de impuesto, así como con la definición genérica de ingreso público, aunque no así con la específica de tasa o de contribución especial, donde cabe la posibilidad de afectar el producto de su recaudación a concretos fines. Un tributo<sup>27</sup> no puede calificarse como ambiental por el mero hecho de destinar los recursos obtenidos a una mejora del medio ambiente, ya que si se aceptara esta posibilidad, cualquier tributo podría ser calificado como tal, siempre y cuando su recaudación se vinculara a la conservación, mejora o protección del medioambiente.

## 2.2. Los tributos ambientales y su anclaje en los principios tributarios constitucionales

A tenor del fin extrafiscal de estos tributos<sup>28</sup>, elemento esencial de los tributos medioambientales, éstos no se ven dominados por el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la

<sup>27</sup> Gago y Labandeira (1999), cap. 3, 3.1; y Alarcón (1995), pp. 463-483.

<sup>28</sup> Sobre este aspecto de los tributos ambientales, véase Rodríguez Muñoz (2004), pp. 9-59.

Constitución española<sup>29</sup>, es necesario justificar el objetivo perseguido por estos tributos al apartarse del principio basilar de nuestro sistema fiscal y, derivado de lo anterior, cabe la posibilidad de que se incurra en una doble imposición, lo que no es admisible desde el punto de vista de la justicia tributaria vigente en nuestro sistema fiscal español.

Son tres, por tanto, las dificultades a las que se enfrentan los tributos ambientales:

- No gravan directamente la capacidad económica del sujeto pasivo sino a través del principio de solidaridad.
- Es necesario justificar el fin perseguido por el tributo, el cual es netamente extrafiscal.
- No pueden suponer una doble imposición para quien los soporta.

Para resolver dichas dificultades y considerar la admisión de los mismos en nuestro sistema fiscal, me voy a referir a los argumentos contenidos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y en las sentencias de otros tribunales que han valorado la justicia de alguno de los tributos ambientales vigentes en nuestro sistema fiscal español.

Así, respecto de la primera de las dificultades, el no estar orientados hacia el gravamen de la capacidad económica del sujeto pasivo, el Tribunal Constitucional consideró en su Sentencia 186/1993, de 7 de junio, Recurso de inconstitucionalidad 887/1986, promovido por 51 Senadores contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura que “basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo”.

Desde la doctrina germánica y profundizando en la razón de ser y en la justificación constitucional de los tributos ambientales, el profesor Tipke considera que el principio de solidaridad es el fundamento del

<sup>29</sup> Y si lo son, lo son a través de una concepción muy laxa del mismo, a tenor de la jurisprudencia del TC expuesta en las sentencias 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13ª, y 186/1993, de 6 de junio, FJ 4º. En este sentido, Calvo Vérguez afirma que esta concepción tan laza del principio de capacidad económica vacía de contenido dicho principio en los tributos ambientales. Calvo Vérguez (2004), pp. 105-106.

principio del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos el cual se articula, entre otros, a partir del principio de capacidad contributiva<sup>30</sup>. De este principio de solidaridad se también deduce, en opinión de Tipke, el principio de quien contamina paga, por lo que cabe inferir que la solidaridad es la base común del principio de capacidad económica y que legitima el establecimiento de los tributos ambientales siempre y cuando se articulen en el principio de quien contamina paga. La naturaleza jurídica de este principio atiende a un criterio de responsabilidad sobre un daño causado en un supuesto específico, y no a la disponibilidad o capacidad económica de quien lo origina<sup>31</sup>.

En mi opinión, los tributos ambientales no podrán violentar ni el principio de capacidad contributiva, ni el resto de los principios constitucionales tributarios, aunque atenderán, básicamente, al principio de justicia ecológica<sup>32</sup> en el que está presente el de solidaridad<sup>33</sup>, el cual se materializa en el principio económico de «quien contamina paga»<sup>34</sup>, principio legitimador de la tributación ambiental en España.

En relación con la segunda dificultades del esta tipología de tributos, la justificación extra fiscal del impuesto, la LGT en su art 4, dispone que «Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional», precepto que viene interpretado por el TC en relación nuevamente con el recurso de inconstitucionalidad contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura, señalando que<sup>35</sup> “es cierto que el impuesto establecido en la Ley sobre Dehesas no tiene un fin tributario recaudatorio, sino un fin claramente social y de ordenación económica de los intereses generales de la región, pretendiéndose de ese modo cumplir –con las debidas garantías– los mandatos constitucionales dimanantes de los arts. 128.1 y 33.2 de la Constitución”.

<sup>30</sup> Tipke (1997), p. 481.

<sup>31</sup> Herrera Molina (2000), p. 43ss.

<sup>32</sup> VVAA (2002).

<sup>33</sup> Veasé Bayona de Perogordo (1995), pp. 29; Fernández (1996), pp. 11 y 35; y Rosembuj (1994), p. 7.

<sup>34</sup> Para profundizar sobre las relaciones entre el principio de capacidad económica y el de “quien contamina paga”, cuyo nexo es el principio de solidaridad, así como sobre los instrumentos de control para la armonización de ambos principios, veasé Herrera Molina (2000), pp. 40-41 y 158-165; y Calvo Vérguez (2004), pp. 102-113.

<sup>35</sup> Sentencia 186/1993, de 7 de junio, Recurso de inconstitucionalidad 887/1986. Promovido por 51 senadores contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura.

Añadido a lo anterior, varias son las características que ha de tener un impuesto ambiental según el TC<sup>36</sup> para ser admitido en nuestro sistema jurídico-tributario:

*a. En su forma*

*a.1.* Ha de conocer el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo.

*a.2.* Ha de existir una relación entre contaminación y recaudación del impuesto.

*b. En sus objetivos*

*b.1.* Ha de tener la intención de disuadir el incumplimiento de obligación, o en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE.

*b.2.* O seguir el principio de “el que contamina paga”.

Por último, he de referirme a la última de las dificultades de los tributos ambientales: la imposibilidad de gravar hechos gravados por otros impuestos vigentes, lo que supone la existencia de una doble imposición, la cual ha resultado ser la causa principal por la que las leyes reguladoras de los tributos ambientales han sido declaradas inconstitucionales.

Así, por su doble tributación respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), han sido declaradas inconstitucionales las leyes:

- Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Coincidencia con el IBI.
- Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas Fiscales sobre la Producción y Transporte de Energía que Incidan sobre el Medio Ambiente. Coincidencia con el IBI.

<sup>36</sup> Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre de 2000. Recurso de Inconstitucionalidad contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

En ambos casos el Tribunal basaba la inconstitucionalidad en el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, según el cual la administración Autonómica sólo podrá crear tributos autonómicos sobre materias reservadas a las corporaciones locales cuando, en primer lugar, exista una habilitación legal expresa (y en los términos de la misma) y, en segundo término, en tanto se establezcan unas medidas de compensación a las corporaciones locales afectadas.

Por el contrario, dicha doble imposición no fue apreciada por el TSJ de Extremadura al rechazar el recurso al Impuesto autonómico sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente de Extremadura, recogidas en tres sentencias de 27 de julio de 2010, al considerar que unas modificaciones introducidas en la regulación alteran sustancialmente la regulación inicial del impuesto y afectan a los elementos esenciales del mismo, esto es, el hecho imponible, criterios de cuantificación de la base imponible y determinación de la cuota tributaria.

A la vista de la teoría general de la fiscalidad ambiental desarrollada por la doctrina y por la jurisprudencia del Tribunal constitucional, pasamos a exponer algunos de los ejemplos de la fiscalidad ambiental autonómica.

### 3. La fiscalidad ambiental en las CCAA

Cabría afirmar que la tributación medioambiental surgió a comienzos de la década de los 90 en los países escandinavos a partir del concepto de externalidad formulado por el economista británico Pigou su obra *Economía del bienestar* de 1920 y antes mencionado. A partir de 1993, la OCDE comenzó a marcar unas líneas básicas sobre fiscalidad y medio ambiente lo que ha conducido a que actualmente, de una manera o de otra, la práctica totalidad de sus Estados miembros contengan tributos ambientales en sus sistemas fiscales, aunque de un modo residual y primitivo.

En España, la imposición ambiental ha encontrado su nicho en la fiscalidad autonómica, la cual se ha desarrollado al amparo del art. 156 CE. En este precepto se establece el principio de autonomía financiera de las CCAA al disponer que éstas “gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad

entre todos los españoles”. A su vez, el artículo 157 establece que la Hacienda de las CCAA se integrará por los tributos estatales cedidos, art. 157.1 a) CE, y los tributos propios, art. 157.1 b) CE. Es en este último marco en el cual se va a producir el nacimiento y desarrollo de la fiscalidad ambiental en nuestra geografía.

### 3.1. Las tasas ambientales autonómicas

Tal y como he expuesto anteriormente, las tasas ambientales gravan, bien la utilización privativa del dominio público, bien la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público relacionados con la mejora o protección del medioambiente, cuando éstos se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos y concurren dos circunstancias: a) que sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados; b) que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad, o porque, en relación con dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público, art. 2.2 a) LGT. Del mismo modo, los cánones ambientales son tasas del tipo uno, esto es, son tasas que se establecen por el consumo individual del medioambiente.

Así, las tasas ambientales que se exigen en las CCAA pivotan entorno a las siguientes:

1. Cánones de saneamiento.
2. Tasas en materia de medio ambiente y conservación de la naturaleza

Las mayoría de las CCAA tienen establecido un canon de saneamiento con la finalidad de incentivar el ahorro de agua y gravar el vertido de aguas residuales, constituyendo el tributo ambiental más generalizado a nivel autonómico.

Los objetivos pretendidos por las CCAA al implantar el canon de saneamiento son dos: por un lado, regular el vertido de aguas residuales, y financiar, por otro, los gastos de inversión y explotación de aquellas infraestructuras que son necesarias para el tratamiento de las aguas residuales. Junto a ello, hay que destacar que una de las funciones de estos tributos es gravar el consumo de agua como indicador de los vertidos potenciales de aguas residuales.

En cuanto a los datos técnicos más relevantes de esta tasa –mal denominada canon– destacamos que los sujetos pasivos son los consumidores de agua, actuando como sustitutos los suministradores oficiales, sean públicos o privados y que la base imponible es el volumen de agua consumida sobre la que se aplica un tipo fijo expresado en pesetas por metro cúbico mediante estructuras tarifarias diversas.

El tanto en cuanto el canon de saneamiento es una tasa, ha de estar afectada al coste del servicio prestado por la Administración. En este supuesto, el producto de la recaudación por este tributo queda afectado en general a la financiación de todo el ciclo hidráulico. Es por ello que su fundamento va más allá de la relación consumo de agua-vertido de agua, que hace practicable el principio de “quien contamina, paga”, puesto que persigue financiar las actuaciones de política hidráulica, tales como la construcción de colectores y la aplicación de técnicas de reutilización de las aguas residuales.

A partir de este esquema básico, la autonómica financiera de cada CCAA ha comportado que en cada territorio el canon tenga características técnicas diferenciadas, graduando la aplicación de estos impuestos en cada territorio.

En el marco de las tasas autonómicas vinculadas al medio ambiente, es importante destacar que la mayoría de ellas están relacionadas con la actividad de tutela administrativa preventiva, la cual es la que se ha manifestado más eficaz como medio para evitar la agresiones contra la naturaleza. En la medida en la que dicha actividad de tutela tiene como beneficiario a un particular, quien podrá acometer la actividad autorizada, y supone la prestación de un servicio público de solicitud obligatoria y cuya prestación sólo puede llevarla a cabo las administraciones públicas, el modo de recuperar el coste del servicio de los particulares es exigiéndoles el pago de una tasa.

### 3.2. Las contribuciones especiales ambientales autonómicas

“Las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o de un aumento de valor de los bienes del obligado tributario como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (art. 2.2.b) LGT).

En principio, y siguiendo la anterior definición legal, se denominan ambientales porque van destinadas a financiar las obras públicas o los servicios públicos ambientales, cuando representan un aumento de valor de los bienes o la obtención de un beneficio, como puede ser el caso de la ejecución de obras hidráulicas con carácter medioambiental.

No obstante lo anterior, algún sector de la doctrina interpreta que serían contribuciones especiales aquellas que gravan actividades dañinas cuyo perjuicio reviste sobre un grupo específico de personas, denominándolas como contribuciones especiales negativas. De esta manera sería el contaminador quien financiaría las actividades necesarias para prevenir o, en la medida de lo posible, reducir el daño al medio ambiente<sup>37</sup>.

Otro variante de las contribuciones especiales podríamos encontrarla en el derecho de autorización concedido a un determinado individuo, quien obtiene el beneficio de poder realizar una actividad perjudicial para el medio ambiente a cambio del pago de una contribución especial. Dicho pago serviría a financiar las actividades públicas dirigidas a eliminar los efectos perjudiciales causados en el medio ambiente por dicha actividad.

Esta última modalidad estaría a caballo entre una tasa y una contribución especial, no cumpliendo una de las características señaladas de los tributos ambientales porque no presentan un carácter desincentivador. Un ejemplo de esta categoría de contribución especial la encontramos en el antiguo canon de regulación y la tarifa de utilización de aguas de Cataluña, donde se incluyen los costes del servicio y la amortización de la obra para su diseño que se procederá analizar posteriormente.

<sup>37</sup> Herrera (2000), p. 108 y ss.



### 3.3. Los impuestos ambientales autonómicos

#### A. Los impuestos sobre vertidos a las aguas litorales

Las únicas CCAA que tienen un impuesto ambiental cuyo objeto de imposición es el formado por la emisión de vertidos a las aguas marinas son la Comunidad Autónoma de Andalucía<sup>38</sup>, la de la Región de Murcia y la de las Islas Canarias<sup>39</sup>.

Tras el examen comparado de los tres tributos autonómicos cabe extraer las siguientes conclusiones:

- En cuanto al *hecho imponible*, éste está enunciado en las referidas normas utilizando expresiones distintas pero cabe apreciar que se refieren al mismo objeto (en el caso de Murcia es la carga contaminante de los vertidos autorizados, en Canarias se especifica que son los vertidos autorizados, mientras que en Andalucía el objeto es el vertido de determinadas sustancias desde la tierra a todo el dominio público marítimo-terrestre). Donde si se aprecia una diferencia es que, tanto las leyes de Canarias y Murcia no mencionan la no sujeción, la andaluza establece expresamente la no sujeción de los vertidos que se realicen al dominio *público hidráulico*.
- *Respecto del sujeto pasivo*, tanto el canon canario como el impuesto murciano establecen que son los titulares de una autorización de vertidos, si bien en Murcia se distingue entre persona física, jurídica y entidades sin personalidad jurídica y se añade que, en defecto de autorización, el sujeto pasivo será quien lleve a cabo la actividad de vertido. Este último es el elegido por la ley andaluza para ser el sujeto pasivo. Las leyes murciana y andaluza establecen responsables del pago del impuesto, sin que se puedan apreciar diferencias entre ambas regulaciones. La ley canaria no recoge responsabilidades tributarias.
- En materia de *exenciones*, la ley murciana establece la exención por vertidos a las aguas litorales ocasionados por la actividad propia de las plantas desaladoras de titularidad pública y privada

<sup>38</sup> Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

<sup>39</sup> Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas. Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Control de Vertidos para la Protección del Dominio Público Hidráulico. Ley 12/90 de Aguas. Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Control de Vertidos para la Protección del Dominio Público Hidráulico.

situadas en la Región de Murcia, cuya producción de agua desalada vaya destinada a la agricultura, riego, industria o consumo humano. La ley andaluza sólo menciona como exención a la Junta de Andalucía y sus organismos administrativos.

- La *base imponible* viene definida en las tres normas como la cuantía de carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación producidas durante el periodo impositivo. No obstante, la ley andaluza se refiere a los dos métodos de estimación de la base imponible la directa y la indirecta.
- En cuanto al *tipo de gravamen*, Andalucía establece expresamente que será de 10 euros por unidad contaminante, mientras que Murcia y Canarias no establecen una cantidad fija de euros, sino que la someten a un baremo. En el caso de Canarias este coeficiente depende del tipo de vertido y del grado de tratamiento previo a que haya sido sometido. En Murcia, el tipo de gravamen es el precio de la unidad de contaminación que se calcula multiplicando el valor de 6.000 euros por el baremo de equivalencia 'K' que se establece en función de la naturaleza del vertido y de las concentraciones vertidas. De otra parte, la *cuota tributaria* en Andalucía es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen y el coeficiente multiplicador que corresponda en función del tipo de vertido, de la zona de emisión y del tipo de conducción del vertido. En la ley canaria, la cuota tributaria es el resultado de multiplicar la carga contaminante, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se le asigna a la unidad, mientras que en Murcia se obtiene multiplicando la base imponible por el tipo impositivo.
- En la determinación de la cuota tributaria, la ley andaluza es la única que establece una *deducción por inversiones en infraestructuras* y equipos para el control, prevención y corrección de contaminación atmosférica.
- No existen diferencias notables en cuanto al *devengo*. Murcia y Andalucía se refieren expresamente al 31 de diciembre, salvo cese de actividad en otro momento y, en el caso de Canarias, lo que se establece expresamente es la obligación de satisfacer el

canon que tiene carácter anual, abonándose durante el primer trimestre del año inmediatamente posterior. Lo que si recogen las tres leyes es que la obligación nace desde el momento en que se otorga la autorización del vertido.

- En materia de gestión-liquidación, Murcia y Andalucía son idénticas, al establecer una declaración anual, a ingresar o devolver, que se presenta en la Consejería de Economía y Hacienda correspondiente, al igual que los pagos fraccionados que se realizarán en abril, julio y octubre.
- Por último, la afectación de la recaudación de este impuesto va destinada con carácter general a la conservación y protección del medio ambiente.

### *Los impuestos sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera*

Las CCAA que tienen establecido un impuesto sobre las emisiones son: Galicia, Andalucía, Murcia, Aragón y Castilla-La Mancha. La gran diferencia entre todos ellos es que mientras que el impuesto castellano-manchego es un impuesto directo, el del resto de CCAA lo son indirectos.

Al margen de lo anterior, las diferencias principales entre los impuestos sobre emisiones de gases contaminantes de las distintas CCAA no son muy ostensibles ya que, en general, los tributos son muy similares, rasgo, por otra parte, lógico si tenemos presente que todos ellos se inspiran en la legislación estatal y en las directivas europeas dictadas con el objetivo de armonizar las leyes de los distintos ordenamientos de los estados miembros.

- a) El *hecho imponible* de este impuesto en las distintas legislaciones autonómicas, es, básicamente, el mismo, que es la realización de actividades que provocan las emisiones de gases contaminantes, aún cuando se exprese de distintas formas, tal y como es el caso de Aragón, donde se señalan las actividades por apartados, mientras que las otras leyes lo indican de forma general. Los gases que se gravan en la mayoría de los tributos son óxidos de azufre (SO<sub>x</sub>), óxidos de nitrógeno (NO<sub>x</sub>), y dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>).

- b) En todos estos tributos se *incentiva* las medidas de prevención para emitir menos gases, o para dañar menos el medio ambiente, estableciéndose deducciones en la cuota por inversión en infraestructuras, tales como es el caso de Andalucía y Murcia.
- c) La *cuantificación* del tributo se realiza a partir del calculo de la base a través de unidades contaminantes, estableciendo tramos, según las cantidades de gases emitidas. Los impuestos tienen su *devengo a 31 de diciembre*,
- d) La CCAA donde la *recaudación* es más elevada es en Castilla- La Mancha la recaudación debido a que es un impuesto directo que grava las emisiones a la atmósfera, la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radioactivos.

Las grandes diferencias se encuentran en su *recaudación*, pues tanto en Aragón como en Murcia, la recaudación por este impuesto es muy baja, lo que se contrapone con la obtenida en Andalucía o en Castilla la Mancha, sin que quepa extraer la única conclusión de que ello se deba a una mayor extensión geográfica de estas CCAA respecto de las anteriores.

### C. Los impuestos sobre el almacenamiento o depósito de residuos

Las CCAA que tienen establecido un impuesto semejante sobre este tipo de actividades<sup>40</sup> son Andalucía, Cantabria, Cataluña, Madrid y Murcia<sup>41</sup>.

- a) Por lo que respecta a estos tributos sobre almacenamiento o depósitos industriales, el *objeto de gravamen* de todos ellos lo constituye la entrega de residuos en vertederos públicos o privados y el abandono de residuos o el vertido de éstos en lugares

<sup>40</sup> Un estudio exhaustivo de los impuestos sobre vertidos se puede encontrar en Puig Ventosa y Citlalic González (2012).

<sup>41</sup> Impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid, regulado por la Ley 6/2003, de 20 de marzo, del impuesto sobre residuos. Impuesto sobre residuos peligrosos depositados en vertederos públicos y privados de Andalucía, regulado por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos de Murcia, regulado por la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006. Impuestos sobre la disposición del desperdicio de los residuos de Cataluña, regulados por la Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos de Cantabria, regulado por la Ley 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.

no autorizados por la normativa sobre residuos de dichas comunidades autónomas<sup>42</sup>.

- b) La definición del *sujeto pasivo* es relativamente parecida tanto en la regulación de la Junta de Andalucía como en las de Madrid y Cantabria, quienes establecen que los sujetos pasivos serán las personas físicas o jurídicas y otras entidades previstas por el artículo 35.4 de la LGT que entreguen los residuos en un vertedero para su depósito, así como aquellas que superen el plazo máximo permitido por la Ley para el depósito temporal previo a la eliminación o valorización, y también aquellas que los abandonen en lugares no autorizados. Sin embargo, es la legislación autonómica murciana la que introduce una diferencia sustantiva respecto de las anteriores, ya que considera que los sujetos pasivos serán las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35. 4 de la LGT que sean titulares de la explotación de los vertederos, lo que sin duda simplifica el proceso de gestión del tributo.

Por su parte, Cataluña, al determinar el sujeto pasivo combina los criterios seguidos por las restantes comunidades, considerando como tal, tanto a los entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales y, en su caso, a los que tienen la competencia delegada de los mismos, como a los que producen residuos municipales que no son objeto del servicio municipal de recogida. Sin embargo, para determinarlo en el canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción únicamente se ciñe a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas productoras de los residuos de la construcción.

- c) *En cuanto a los elementos cuantitativos*, hay que señalar que la *base imponible* está formada por el peso o el volumen de los residuos depositados en los vertederos, Añadido a lo anterior, las CCAA de Madrid y Murcia gravan los residuos cuando éstos son abandonados, siendo la base imponible el peso o el volumen de dichos

<sup>42</sup> Las leyes de las comunidades autónomas de Madrid, Cantabria y de la CARM determinan la exención para las siguientes actividades: la entrega de residuos urbanos cuya gestión sea competencia del Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales; la entrega de residuos procedentes de la valorización energética de residuos urbanos; el depósito de residuos ordenado por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe; el depósito o abandono de animales muertos y desperdicios de origen animal; el depósito de residuos producidos en las explotaciones agrícolas y ganaderas que no sean peligrosas y se mantengan exclusivamente en el marco de dichas explotaciones; la utilización de residuos inertes en obras de restauración, acondicionamiento o relleno, autorizadas administrativamente.

residuos. En todos los casos, la determinación de la base imponible se realizará, como norma general, de forma directa, a través de sistemas de peaje, aunque también está prevista la determinación indirecta de la base imponible. La *cuota tributaria* se obtendrá tras la aplicación del tipo impositivo a la base imponible.

- d) En el caso de Cantabria el *tipo de gravamen* es uniforme para toda clase de residuos, mientras que en los tributos de otras CCAA el tipo varía en función de si los residuos que dan origen al tributo son peligrosos y procedentes de la construcción y demolición, o en función de si se han cometido a un proceso de recogida selectiva, tal y como ocurre con el canon en Cataluña.

En relación con esta CCAA, es interesante destacar el retorno del canon sobre la disposición de residuos municipales, el cual se realiza directamente a los entes locales y otros beneficiarios que justifiquen la recogida y entrega a las plantas de tratamiento y a los entes locales titulares de los puntos limpios, según la población que atienden en sus instalaciones. Para 2011 se han introducido alguna modificación en relación con los criterios de retorno del canon, ya que está previsto el autocompostaje, ya sea en compostadores individuales o comunitarios. También desaparece el retorno a la recogida selectiva de papel y cartón.

De manera paralela a los tributos sobre los depósitos industriales, en España se ha comenzado a gravar el *depósito y almacenamiento de residuos radiactivos*, lo que no es el caso de Murcia, ya que no conforma el hecho imponible de su impuesto. No obstante ello si está regulado en Andalucía y Castilla-La Mancha (que goza de un impuesto general para las actividades que inciden sobre el medio ambiente).

- a) Por lo que respecta al *hecho imponible*, éste será el depósito o el almacenamiento de depósitos radiactivos. Las exenciones de las que se dispone según estas normativas son para operaciones de entrega en vertederos de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas y científicas (que en el caso de Castilla-La Mancha funciona como un supuesto de no sujeción), así como de residuos radiactivos procedentes de incidentes que sean cali-

ficados como tales por el Consejo de Seguridad Nuclear y para actividades de producción de energía eléctrica.

- a) En cuanto al *sujeto pasivo*, se determina como tal a las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35 de la LGT, que entreguen los residuos radiactivos a un vertedero para su depósito, Andalucía, o que almacenen estos residuos, Castilla-La Mancha.

La *base imponible*, se determina igualmente en función del peso o la cantidad de residuos, y los tipos de gravamen varían según el nivel de actividad del residuo.

Respecto de Cataluña podemos añadir que adicionalmente introdujo un nuevo canon sobre el vertido de residuos de la construcción, que entró en vigor el 1 de enero de 2009.

#### 4. Conclusiones

La tributación ambiental debiera constituir una parcela importante en todo sistema fiscal, complementando a la tributación sobre la renta y a la tributación sobre el consumo o circulación de bienes tesis que se asienta en la teoría del *doble dividendo*<sup>43</sup>.

Esto es consistente con el planteamiento de organismos internacionales como la OCDE y, en la Unión Europea, por la Comisión quienes han señalado la necesidad de reducir la presión fiscal sobre las rentas del trabajo, lo que implicaría buscar otras fuentes de imposición, de tal forma que el estado del bienestar no peligre, siendo la fiscalidad ambiental una buena opción.

Este esquema debiera reproducirse en todos los niveles de organización territorial, es decir, tanto en la hacienda estatal, como en la hacienda autonómica o en la hacienda local.

Resulta muy positivo que las haciendas autonómicas hayan resultado ser el centro de la producción normativa tributaria sobre el medioambiente en los últimos veinte años. Pero es poco alentador, por el contrario,

<sup>43</sup> Gago Rodríguez *et al.* (2006).

que la fiscalidad ambiental a nivel estatal no se haya visto desarrollada, a pesar de los sucesivos anuncios respecto de su implantación en los últimos tiempos, en la medida en la que esto resulta especialmente necesario en determinadas materias, tales como la protección de la atmósfera, las cuales debieran ser regulada por el Estado de forma uniforme para toda la geografía española. Esto es lo que, por el contrario ha sucedido en el entorno de los países de la OCDE.

En cuanto a las posibilidades de desarrollar una fiscalidad ambiental local, tal y como está diseñada la fiscalidad local por el TRLHL no puede introducirse más elementos ambientales que los escasamente previstos por dicha ley, de ahí es que el legislador estatal debería modificar el TRLHL en el sentido de incorporar elementos ambientales a los impuestos locales. En materia de tasas locales, las Entidades locales tienen plena autonomía financiera para establecer tasas de naturaleza tributaria.

Añadido a lo anterior, sería conveniente regular la fiscalidad ambiental mediante impuestos sobre emisiones. Con ello, de una parte, se cubre en un gran porcentaje las expectativas de la fiscalidad ambiental, como son la facilidad de adaptarse a la función de protección del medioambiente, sin pasar por alto la función recaudatoria<sup>44</sup>, y de otra, se incentivan actitudes más respetuosas respecto del entorno natural, objetivo capital de los tributos ambientales<sup>45</sup>.

Destaca que los impuestos autonómicos estudiados tienen un escaso poder recaudatorio<sup>46</sup>, lo que pone de manifiesto la poca voluntad política para utilizar la fiscalidad ambiental como modo de obtener recursos que permitan mantener el estado del bienestar en el doble sentido: proteger el medioambiente y proporcionar recursos a las arcas públicas en momentos en los que los rendimientos de los otros impuestos del sistema fiscal han disminuido.

El desarrollo de la tributación ambiental en el entorno de los países de la OCDE ha representado en 2004, el 5 por ciento del PIB y entre el 4 por ciento y el 13 por ciento del PIB de la recaudación total de estos países. Es importante destacar que en 1999, estos últimos porcentajes se

<sup>44</sup> Rosembuj (1995), p. 209.

<sup>45</sup> Recomendación 75/436/Euratom, CECA, CEE, de 3 de marzo de 1974 (DOCE núm. L. 194, de 25 de julio de 1975).

<sup>46</sup> Carrera Poncela (2007), p. 9.



situaban en el 2,5 por ciento y el 7 por ciento, respectivamente, lo que ha impulsado a emprender reformas fiscales verdes<sup>47</sup>.

Con estos últimos datos pretendo dar respuesta al título de este trabajo: si, son una opción para la financiación de las haciendas públicas de los tres niveles de organización territorial. Lo que falta es una mayor voluntad política para su implantación.

El nivel autonómico tiene las normas, ahora será necesario que las adapte para generar recursos en aplicación del principio de quien contamina paga. Al Estado le corresponde establecer tributos ambientales para sí, pero también modificar el TRLHL de modo que, tanto los impuestos locales contengan elementos ambientales, como la posibilidad de establecer nuevos impuestos locales ambientales.

## Referencias bibliográficas

- ACOSTA S. (1981): “Consideraciones acerca del canon sobre producción de energía eléctrica”; en *CREDF* (32).
- ALARCÓN GARCÍA, G. (1995a): *Autonomía municipal, autonomía financiera*. Madrid, Civitas.
- ALARCÓN GARCÍA, G. (1995b): “Propuestas para la implantación de un impuesto autonómico sobre la emisión de vertidos a las aguas litorales”; en *Rivista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* (3/06); pp. 463-483.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. (1995): “Gasto público y medio ambiente”; en *NUE* (122).
- BOKOBO MOICHE, S. (2000): *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Madrid, Civitas.
- BOVÉ SANS, M. A. (2002): *Instrumentos para corregir las externalidades negativas*. Reus.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (2004): “Marco General de la Tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”; en *VVAA: Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*. Madrid, Deloitte-Thomson-Civitas; pp. 41-58.

<sup>47</sup> Carrera Poncela (2007), p. 15.

Gloria Alarcón García

- CALVO VÉRGEZ, J. C. (2004): “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones”; en *Nueva Fiscalidad* (3); pp. 61-130.
- CARRERA PONCELA, A. (2007): *Tributación ambiental: estado de la cuestión y experiencia en España*. Fundación de las Cajas de Ahorros, Documento de Trabajo 355/2007.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1996): “La fiscalidad autonómica en materia ambiental: su aplicación a Galicia”; en *CT* (80).
- GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1999): *La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales*. Madrid, Mundi-Prensa.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X.; PICOS, F. y RODRÍGUEZ, M. (2006): “Cambio climático, mercado de emisiones y reformas fiscales verdes”; en ALARCÓN GARCÍA, G. y RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: *Los nuevos retos de la fiscalidad*. Madrid, InUEFF-Thomson Civitas.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X. y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. (2001): *Experiencias, efectos y pautas de diseño de reformas fiscales verdes: una puesta al día*. HPE, Monografía 2001.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X.; PICOS, F. y RODRÍGUEZ, M. (2006): “Cambio climático, mercado de emisiones y reformas fiscales verdes”; en ALARCÓN GARCÍA, G. y RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: *Los nuevos retos de la fiscalidad*. Madrid, InUEFF-Thomson Civitas.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Barcelona, Marcial Pons.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1998): *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada, Comares.
- MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J. (2006): *Estructura de la fiscalidad verde autonómica*. Oviedo, Septem.
- PAGÉS I GALTES, J. (2005): *Tributos sobre las aguas (estatales, autonómicas y locales)*. Madrid, Marcial Pons.

- PATÓN GARCÍA, G. (2012): “El efecto uniformador de la globalización en las líneas impositivas medioambientales”; en VVAA: *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*. Documento de trabajo del IEF, 4/2012; pp. 7-15.
- PIGOU, A. C. (2000): *The Economics of Welfare*. Londres, Macmillan.
- PUIG VENTOSA, I. y CITLALIC GONZÁLEZ, A. (2012): *La efectividad de los impuestos ambientales sobre el vertido y la incineración de residuos existentes en España*. Documentos del IEF, Madrid, DOC 9/2012.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2004): “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva LGT”; en *Nueva Fiscalidad* (3); pp. 9-59.
- ROSEMBUJ, T. (1994): “El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales”; en *Impuestos* (4).
- ROSEMBUJ, T. (1995): *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Marcial Pons, Madrid.
- TIPKE, K. (1997): *Die Steuerrechtsordnung*. Colonia, Dr. Otto Schmidt; 3 vols.
- VVAA (2002): *La justicia ecológica*. Trota.
- VVAA (2003): *Modelo de código ambiental para América Latina, Documentos de trabajo* 18/2003. Madrid, IEF.