



CEU  
*Biblioteca*

Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de docencia e investigación de acuerdo con el art. 37 de la Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 de Julio del 2006.

*Trabajo realizado por: CEU Biblioteca*

Todos los derechos de propiedad industrial e intelectual de los contenidos pertenecen al CEU o en su caso, a terceras personas.



El usuario puede visualizar, imprimir, copiarlos y almacenarlos en el disco duro de su ordenador o en cualquier otro soporte físico, siempre y cuando sea, única y exclusivamente para uso personal y privado, quedando, por tanto, terminantemente prohibida su utilización con fines comerciales, su distribución, así como su modificación o alteración.



## FISCALIDAD AMBIENTAL

### 1. INTRODUCCIÓN

Con la terminología de «fiscalidad ambiental» se hace referencia al conjunto de medidas fiscales que persiguen una finalidad ambiental. Estas medidas pueden consistir tanto en el establecimiento de tributos que tienen por finalidad proteger el medioambiente (finalidad no financiera o extrafiscal), como en la utilización de técnicas desgravatorias diversas en los tributos ordinarios.

De acuerdo con la Comisión Europea, en su Informe sobre «Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único» de 1997 [COM (97) final], «se considera que una exacción tiene carácter medioambiental si su base imponible produce manifiestamente efectos positivos en el medio ambiente. No obstante, se podría considerar medioambiental toda exacción que provocara en el medio ambiente efectos que, aunque menos evidentes, fuesen indudablemente positivos. Por lo general, corresponde a los Estados miembros demostrar las consecuencias medioambientales que estimen puede provocar la exacción imputada».

Desde distintos ámbitos, se ha considerado que la verdadera reforma fiscal ecológica no consiste en la proliferación de tributos ambientales sino en la introducción del interés ecológico en el sistema fiscal (HERRERA MOLINA). Otras voces propugnan teóricamente una revolución fiscal conceptualmente mucho más amplia de manera que se permitiera gravar, no las fuentes de riqueza (trabajo, capital...) sino las de pobreza nacional (contaminación) (E. U. VON WEIZSACKER *et al.*).

Los tributos y los gastos fiscales constituyen tan sólo uno de los instrumentos económicos de las políticas ambientales (*economic instruments in environmental policy*)<sup>1</sup> que tratan

de suplir las deficiencias del mercado, de modo que los agentes económicos y los consumidores perciban el coste real de las actividades contaminantes. Muchos países han introducido ya lo que se califica de «Reformas Fiscales Verdes», aunque según se considere que se trata de una conducta muy dañosa al medio ambiente o admisible en términos de tolerancia, las políticas deciden la idoneidad de la medida y la conveniencia de utilizar técnicas sancionadoras, fiscales, o económicas. La realidad demuestra que el peso de los tributos ecológicos recae sobre las tasas, bien por prestación de servicios ambientales (por ejemplo, recogida de basuras), bien por el uso de bienes ambientales. Estas últimas tasas se conocen con el nombre de «tasas por tolerancia» y mediante su imposición se interiorizan los costes que en otro caso recaerían sobre la sociedad. Pueden también encontrarse contribuciones especiales por tolerancia destinadas a financiar instalaciones que prevengan daños ecológicos, conocidas como «contribuciones especiales negativas».

La protección fiscal al medio ambiente no es tan moderna o novedosa como pudiera parecer. Parte de las teorías del economista inglés PIGOU (*The Economics of Welfare*, London, 1920) y en particular, de su propuesta de neutralizar, mediante impuestos, los costes «externos» de la producción y el consumo privados. Sus tesis no se incluyeron en las políticas económicas públicas hasta la década de los años setenta, en que la OCDE asumió el principio «quien contamina paga» (véanse las Recomendaciones de 25 de mayo de 1972, 14 de noviembre de 1974 e Informe de 18 de abril de 1988), la por entonces Comunidad Económica Europea aprobó su primer programa de acción en materia ambiental (DO C 112/1, de 1973) y las primeras tasas ecológicas fueron introducidas en diversos países.

Esta posibilidad de que la política económica utilice el tributo con finalidad no financiera, está reconocida por la Ley Gene-

<sup>1</sup> Véase la voz «Instrumentos públicos para la gestión ambiental, caracterización general».

ral Tributaria (art. 2.1), y es constitucionalmente admisible potenciar por esta vía determinadas actividades tanto con el establecimiento de un nuevo tributo como con técnicas-incentivo (exenciones, deducciones, bonificaciones u otra suerte de rebajas en las prestaciones tributarias). Así, lo ha reconocido reiteradamente el Tribunal Constitucional (entre otras, en SSTC. 37/1987, 186/1993 y 221/1992).

## 2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS

La apuesta por el instrumento tributario o fiscal con finalidad ambiental ha sido compartida por los titulares de la potestad tributaria y ha constituido el núcleo de importantes reformas legislativas en todos los países y de reformas armonizadoras en el ámbito de la Comunidad Europea. No obstante, el panorama de la distribución de competencias es complicado habida cuenta de la ya de por sí compleja distribución de competencias fiscales y ecológicas entre Comunidad Europea, Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales.

Las instituciones comunitarias pueden adoptar medidas de protección al medio ambiente pues expresamente disponen de competencias específicas, desde la reforma operada al Tratado de Roma (1958) por el Acta Única Europea (1986), que habilita para la adopción de decisiones que —actualmente y fruto de ulteriores reformas a los Tratados— requieren mayoría cualificada y procedimiento de codecisión entre Consejo y Parlamento. Sin embargo, las disposiciones ambientales de carácter fiscal deben adoptarse por unanimidad en el seno del Consejo (art. 175.2, primer guión, del texto consolidado del Tratado de Niza).

El Derecho comunitario limita también las competencias de los Estados en estas materias, al prohibir que las disposiciones que se adopten sobre fiscalidad constituyan exacciones de efecto equivalente a un derecho de

aduana, tributos internos discriminatorios o protectores, ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, restricciones cuantitativas al comercio o medidas de efecto equivalentes.

En el orden interno, el Tribunal Constitucional ha exigido un doble título competencial (tributario y medio-ambiental) para actuar en tributación ambiental. Pero, proyectándose el medio ambiente de modo «transversal» o «poliédrico» (STC 102/1995) sobre multitud de materias, el problema de determinar la competencia para actuar se acentúa y obliga a precisar para cada uno de los casos, a quién corresponde la competencia material específica para establecer el tributo ambiental<sup>2</sup>.

Respecto a la potestad tributaria, esto es, la que se ejerce para establecer y regular los tributos, exige tener atribuida competencia legislativa, pues sólo pueden crearse nuevos tributos o modificar sus elementos esenciales mediante ley (art. 133 CE). La distinción entre potestad tributaria originaria y derivada a que alude la Constitución Española (en adelante, CE), la una referida al Estado «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde al Estado mediante ley» (apartado 1.º del art. 133 CE), la otra a los demás entes territoriales, no debe interpretarse literalmente, en el sentido de que sólo el Estado tiene reconocida constitucionalmente potestad tributaria, pues también reconoce la Constitución la potestad de las Comunidades Autónomas y las Entidades locales de establecer y exigir tributos, aunque «de acuerdo con la Constitución y las leyes» (apartado 2.º del art. 133 CE).

Por el contrario, la tradicional distinción entre poder originario y derivado ha de ser en nuestros días necesariamente matizada. Sin duda, puede entenderse respecto a las

<sup>2</sup> Véase la voz «Distribución de competencias ambientales entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales».

Corporaciones locales que su poder es derivado, pues carecen de potestad legislativa. De esta manera, las leyes de acuerdo con las cuales las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, han de ser no sólo habilitadoras para el ejercicio de la potestad tributaria por las mismas, sino también ordenadoras de los tributos locales (STC 19/1987). Pero no ocurre así con las Comunidades Autónomas pues la potestad tributaria es tan originaria en el caso del Estado-Administración Central como en el caso de las Comunidades Autónomas. La única diferencia se encuentra en los límites al ejercicio de tal potestad: mientras que en el primer caso el único límite se encuentra en la Constitución, las Comunidades Autónomas deben atenerse además a los límites impuestos por las leyes estatales.

Y así, como consecuencia de los límites constitucionales, no pueden las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (art. 157.2 CE), aunque sólo se reputarán inconstitucionales aquellas medidas tendencialmente dirigidas a erigirse en obstáculo a dicha libertad (STC 37/1981). Tampoco pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio (art. 157.2 CE) ni pueden existir Haciendas autonómicas basadas en el privilegio económico o social (art. 138.2 CE), lo que no impide la posibilidad de una imposición autonómica diferenciada cuando no implique un tratamiento arbitrario o discriminatorio ante situaciones similares.

Quizás el límite más importante en el establecimiento de tributos propios sea el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980) especialmente lo dispuesto en sus apartados 2.º y 3.º: «2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables ya gravados por el Estado. 3. Las Comunidades

Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que las legislación de régimen local reserve 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 a favor de aquellas Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

La potestad normativa de las Comunidades Autónomas en materia de medio ambiente viene marcada por las pautas de los artículos 148.1.14.ª y 149.1.23.ª CE, siendo competencia exclusiva del Estado la legislación básica sobre el medio ambiente de manera que queda a las Comunidades Autónomas la legislación sobre materias no básicas, la gestión en materia de protección de medio ambiente y la adopción de normas adicionales de protección<sup>3</sup>.

Las Entidades locales tienen aún más restricciones a su poder de decisión en esta materia, por cuanto deben sujetarse a la Constitución, a las normas estatales (en particular, a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) y a las dictadas por la Comunidad Autónoma en la que integren su demarcación territorial. Las Corporaciones locales tienen competencias ambientales concurrentes con las de las Comunidades Autónomas y una manifestación concreta es el otorgamiento de licencias para realizar actividades clasificadas, caso que requiere informe vinculante de la Comunidad Autónoma.

El uso de instrumentos económicos para financiar la protección ambiental es aún muy limitado en España, como se recoge en el Informe de la OCDE sobre «Análisis de los resultados medioambientales. España» (1997).

<sup>3</sup> Véase la voz «Distribución de competencias ambientales entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales».

### 3. FISCALIDAD AMBIENTAL INTERNACIONAL Y EUROPEA

Aunque las políticas fiscales ambientales han sido, en general, políticas nacionales, los problemas y las decisiones sobre las medidas más eficaces exceden de las fronteras nacionales.

En la década de los ochenta, la OCDE y la Comunidad Europea sugirieron la introducción de incentivos económicos como alternativa a la regulación administrativa y uno de los más persuasivos y eficientes resultó ser el de los «permisos de contaminación». La OCDE distingue las siguientes modalidades de instrumentos económicos (1998): cánones sobre emisiones (*emission charges*), cánones de utilización (*user charges*), cánones sobre productos (*product charges*), fianzas (*performance bonds*), pagos por responsabilidad civil y subvenciones en sentido amplio, que abarca tanto los préstamos a bajo interés como los gastos fiscales. Por su parte, las instituciones comunitarias, aunque siguen un planteamiento similar al de la OCDE, utilizan las expresiones *taxes* y *charges* en sentido distinto. Para la OCDE, *charges* son gravámenes exigidos mediante contraprestación, es decir, tasas con arreglo a la terminología de la Ley General Tributaria [art. 2.2.a)]; mientras que la Comisión Europea define la expresión *taxes and charges* (cuya traducción oficial es «impuestos y gravámenes») como «todo pago obligatorio y sin contraprestación» (Comunicación de la Comisión *Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único*, DO C, 224, pp. 7 y ss.). Esta asimetría es buena muestra de las diferencias conceptuales y dogmáticas en el Derecho comparado a propósito del tributo (inexistente en algunos ordenamientos) y de sus diferentes categorías (impuestos, tasas, contribuciones especiales).

La mayor parte de los tributos ecológicos presentes en los catálogos internacionales son tributos sobre la energía. Ello obedece a la idea de que la producción y el consumo

de energía, produce un deterioro ambiental, aunque no todos los impuestos a la energía constituyen impuestos ecológicos.

Pese a este interés compartido por incentivar los instrumentos económicos y fiscales, es en la década de los noventa cuando se generaliza lo que se conoce como «modelo extensivo» de Reforma Fiscal. El primer elemento distintivo de este modelo reformista es una alteración en la jerarquía de los principios impositivos en beneficio de la eficiencia, la equidad horizontal y la sencillez. Esta alteración explica las soluciones técnicas del modelo: reducción de los sistemas tradicionales de incentivos y cambio en el *tax mix* a favor de la imposición indirecta, todo ello a partir de una restricción financiera bastante estricta.

El objetivo de reducir los tipos impositivos más elevados y la idea del «dividendo múltiple» (máximos beneficios o rentabilidades para las medidas adoptadas) se concretaron en el modelo de reforma fiscal denominado «Reforma Fiscal Verde», que puede considerarse la fase ulterior del modelo extensivo dominante, defendido por la Comisión Europea para la última década del siglo XX, en su Informe sobre Crecimiento y Empleo de 1993. El argumento de mayor peso sobre la conveniencia de este modelo es de naturaleza ambiental: la contaminación genera una ineficiencia económica que la Reforma Fiscal Verde trata de eliminar, dando lugar al primer dividendo positivo, sea cual sea lo que luego ocurra, que dependerá del efecto interacción que produzcan los nuevos impuestos ambientales sobre la estructura de precios relativos de los factores y del efecto reciclaje que se genere al modificar otros impuestos y aplicar el incremento de la recaudación.

Casi todos los países de la OCDE han incorporado la tributación ambiental a sus sistemas fiscales, aunque no siempre de la mano de una estrategia reformista global. En los países que han optado por estrategias generales de Reforma Fiscal Verde (Alemania, Di-

namarca, Finlandia, Gran Bretaña, Holanda, Noruega o Suecia), se han creado diversas *Green Tax Commissions*, para hacer revisiones *ex ante* y *ex post* sobre la incidencia de los impuestos ambientales, se han reducido los tipos de la imposición sobre la renta, las cotizaciones sociales de los empleadores, extendidas en ocasiones a las cuotas obreras y limitadas en otras a determinados segmentos del mercado de trabajo, y se ha compensado la recaudación con la incorporación de nuevos impuestos ambientales, centrando el esquema reformista en un *impuesto genérico y potente de base energética*, al que apoyan diferentes impuestos específicos sobre residuos, fertilizantes, pesticidas, etc.

La complejidad del modelo de reforma descrito es considerable. Afecta a una situación preexistente e incide sobre la mayor parte de los agentes económicos de una manera directa e intensa, sobre todo en los potenciales efectos negativos sobre la distribución de rentas y la competitividad empresarial. Las propuestas viables en un buen diseño de la imposición ambiental, centrada en la energética tienen, además, en cuenta dos tipos de restricciones: las impuestas por el marco institucional en particular desde el proceso armonizador comunitario en el ámbito de la Unión Europea y las que se derivan del diseño tributario preexistente. De ahí que la opción preferente se halle en la introducción de la imposición energética pasando por una readaptación de las actuales accisas y su extensión progresiva a todos los carburantes, modulándolas según sus respectivas características ambientales. No obstante, cada opción de diseño tributario ambiental tiene sus costes y sus ventajas.

En la actualidad, las exigencias concretas del desarrollo sostenible se imponen también a las medidas fiscales<sup>4</sup>. El Quinto Programa de Acción (1993-2000), *Hacia un desarrollo*

*sostenible*, establece una gama de instrumentos como estrategia de intervención ambiental, y destaca de forma especial el empleo de los instrumentos económicos con el fin de fijar los precios de los bienes ambientales y de incentivar comportamientos acordes con el medio ambiente. La energía, como elemento fundamental en el desarrollo económico y social en los países, es el sector que mayores posibilidades de aplicación de instrumentos económicos y tributarios ofrece. En el Consejo de Ministros de Helsinki celebrado en 1999, se aprobó el desarrollo de una estrategia global tendente a integrar, en la política energética europea, el medio ambiente y el desarrollo sostenible, en la que se incluyen acciones e instrumentos económicos. Entre los ámbitos considerados *prioritarios* se contempla el desarrollo del mercado interior de la energía, el fomento de las energías renovables, la mejora de la eficiencia y el ahorro energéticos, y la internalización de los costes externos y de los beneficios ambientales.

Existe, en este contexto, un amplio consenso político y económico sobre que el recurso al tributo debe convertirse en una importante herramienta para afrontar la crisis ambiental. Aparte del refrendo normativo en el orden interno y del refrendo teórico desde el modelo pigouviano de internalización de externalidades negativas, la Unión Europea y la OCDE han impulsado el instrumento tributario para actuar en política ambiental aunque advirtiendo las pautas que los Estados deben seguir para asegurar el respeto al Derecho comunitario desde la perspectiva del ingreso y del destino del gasto.

En cuanto a la Comunidad Europea, sus márgenes de actuación en materia de fiscalidad son limitados. La adopción de medidas fiscales es una de las, cada vez menos, decisiones para cuya adopción se exige la unanimidad de los Estados. Aun así, el propio Tratado exige que se adopten medidas de armonización de la fiscalidad indirecta (impuestos sobre volumen de negocios, impuestos so-

<sup>4</sup> Véase la voz «Desarrollo sostenible».

bre consumos específicos y otros impuestos indirectos), «en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior» (art. 93). El motivo está claro, pues dado que esta fiscalidad indirecta tiene un efecto inmediato sobre el precio de los bienes y servicios, la disparidad de regímenes tributarios produce distorsiones graves de precios incompatibles con el mercado interior único. Por el contrario, en materia de impuestos directos, esencialmente el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre los beneficios de las sociedades, los Estados han preservado mucho más su autonomía, pues se tiende a considerar que estos tributos son parte de la política social de cada país tanto como de la política tributaria.

La CE ha apostado por ello por establecer un marco común para la tributación de los productos energéticos, y de modo reciente se ha logrado el primer, aunque todavía tímido, avance en esta materia, al establecerse un marco comunitario, vigente en todo el Espacio Económico Europeo, para la aplicación de unas tasas mínimas de impuestos indirectos a los productos energéticos y al consumo de electricidad, mediante la aprobación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

La Directiva, cuya propuesta se presentó en 1997 y que ha sido el resultado de un arduo consenso (debido sobre todo a la gran disparidad de situaciones entre los países europeos por lo que a la producción y el consumo se refiere), se justifica en sus Considerandos por la necesidad de establecer una armonización mínima en la imposición de la electricidad y los productos energéticos, dado que «unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior», pero tam-

bién como instrumento necesario para «la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias», entre las que se destaca el medio ambiente.

Se afirma así expresamente que «de conformidad con el artículo 6 del Tratado, las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad», y que «como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. *La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto*» (considerandos 6 y 7).

En la Directiva se especifican cuáles son los productos energéticos incluidos en su ámbito de aplicación (fundamentalmente: carburantes de automoción, gas licuado de petróleo y gas natural, carbón y electricidad), y se fija un nivel mínimo de imposición sobre los mismos. Los Estados miembros no podrán aplicar un nivel de imposición inferior al establecido por la Directiva salvo en los casos expresamente previstos por la misma, pues como se reconoce en sus considerandos, «pueden revelarse necesarias determinadas exenciones o reducciones del nivel de imposición, en particular debido a la falta de una mayor armonización a escala comunitaria, debido a los riesgos de pérdida de competitividad internacional o por motivos sociales o medioambientales».

La Directiva tendrá, ciertamente, muy limitada repercusión en los precios de la energía utilizada en la Unión Europea, y, por consiguiente, en una elevación de los tipos impositivos para interiorizar los costes medioambientales y la diferenciación de trato en función del tipo de energía desde el punto de vista medioambiental, pero tampoco puede ignorarse que constituye un primer paso nada desdeñable hacia una imposición armonizada sobre las fuentes energéticas de

combustión y la electricidad, pues hasta ahora había resultado imposible lograr ningún avance en este sentido. Podemos destacar así el fracaso de la propuesta de Directiva para la introducción de un impuesto único en toda la Comunidad Europea sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre el consumo de energía (impuesto sobre el CO<sub>2</sub>/energía, también conocido como «ecotasa»), por la negativa de algunos Estados miembros —entre ellos España— a introducir cargas fiscales que temían que les ocasionasen desventajas competitivas.

Hay que señalar, además, que al fomento del ahorro energético y de la reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub> de las fuentes energéticas de combustión que supone la necesidad de respetar unos tipos impositivos mínimos, se une la posibilidad de imprimir un mayor carácter ambiental a los tributos objeto de la nueva Directiva en cuanto en su tramitación se introdujo la propuesta danesa de permitir que los Estados miembros puedan exceptuar, por motivos ambientales, entre otros, las energías renovables, los biocarburantes y los productos energéticos y la electricidad utilizados para el transporte ferroviario o para el transporte público de viajeros. Los Estados podrán asimismo aplicar reducciones impositivas a las industrias por el consumo de los productos energéticos y para la electricidad «cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética».

Como posible futura medida fiscal comunitaria, que actuaría en este caso sobre una de las fuentes de «contaminación difusa» más importantes como es el transporte automovilístico, hay que señalar la prevista en la reciente Propuesta (provisional) de Directiva del Consejo sobre los impuestos relativos a los vehículos particulares [COM (2005) 261], justificada tanto por la necesidad de unificar

los sistemas fiscales para mejorar el funcionamiento del mercado interior como por la articulación de una estrategia comunitaria dirigida a reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> de los vehículos particulares, de forma tal que «la utilización óptima de estas medidas fiscales, combinada con los compromisos asumidos por la industria automovilística (...) y con la sensibilización de los consumidores, resulte determinante para la realización del objetivo que se ha fijado la Comunidad, que es de reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> a 120 g/km desde ahora hasta el 2010 como más tarde» (Exposición de Motivos de la Propuesta).

La Propuesta no pretende introducir nuevos impuestos sobre los vehículos particulares sino reestructurar tales impuestos cuando son aplicados por los Estados miembros, de tal forma que los impuestos de matriculación existente en 16 países de la UE, España entre ellos, y que introduce divergencias importantes entre los Estados (de acuerdo con la Propuesta el importe de estos gravámenes se sitúa en una horquilla que oscila en los casos extremos entre el 0 por 100 y el 180 por 100 del precio del coche libre de impuestos), se reestructuren a fin de vincularlos total o parcialmente y de manera uniforme a un parámetro ligado a la contaminación de CO<sub>2</sub> que origina cada automóvil.

#### 4. FISCALIDAD AMBIENTAL ESTATAL

Es difícil hacer un listado de los impuestos estatales que tienen la consideración de ambientales, pues ni siquiera hay consenso sobre lo que es un impuesto ambiental. En la mayor parte de los casos, la normativa los califica como cánones, y es preciso analizar cada uno de ellos para afirmar su naturaleza y calificación tributaria. En cierto modo, los impuestos especiales sobre el tabaco, alcohol e hidrocarburos pueden considerarse también impuestos ecológicos pues colaboran a la disminución de contaminantes, no obstante su innegable finalidad recaudatoria. Existen

otros supuestos de normas estatales que configuran gravámenes que sí pueden calificarse de ecológicos, como son el antiguo canon de vertidos de la Ley de Aguas (Ley 25/1998), el canon de vertidos de la Ley de Costas (Ley 22/1998), el canon de ocupación del dominio público previsto en la Ley de Costas (Ley 22/1988) o el de la Ley de Puertos (Ley 48/2003) o Ley reguladora del régimen económico y de prestación de servicios de puertos de interés general.

Otras veces, la normativa ambiental sectorial, al recoger los instrumentos económicos y fiscales, concreta una regulación exigiendo prestaciones de dudosa naturaleza. Tal es el caso de la regulación estatal sobre residuos y envases, que crean prestaciones coactivas de dudosa naturaleza jurídica, como las cantidades que aportan los agentes económicos para financiar los sistemas integrados de gestión o las cantidades individualizadas que los consumidores pagan a la entrega de un producto envasado sin punto verde, que sirven de ejemplo para constatar la dificultad de dogmatizar sobre lo que es o no es tributo ecológico (ver las voces «Envases y residuos de envases» y «Residuos urbanos»).

En el sistema fiscal estatal, el ejemplo prototípico de la existencia de incentivo vinculado a la protección al medio ambiente es la *deducción por inversiones* realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, que reconoce el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004), y desarrolla el Reglamento del Impuesto (arts. 33 a 38). Los contribuyentes por el impuesto de IRPF que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, siempre que no determinen su rendimiento por el método de estimación objetiva (módulos) (art. 69 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, Real De-

creto Legislativo 3/2004). También la Ley 38/1992, reguladora de los Impuestos Especiales, recoge en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte un incentivo consistente en el establecimiento de los beneficios (art. 70 bis) del Programa PREVER (consiste en una reducción en el precio final de un vehículo nuevo que se adquiera dando de baja a otro de determinada antigüedad), y en el Impuesto sobre la Electricidad, se establecen exenciones específicas para las instalaciones en régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones (art. 64 *quinquies*). En el ámbito de la imposición sobre hidrocarburos también se contempla una exención limitada a determinados productos biocarburantes (art. 51).

##### 5. FISCALIDAD AMBIENTAL AUTONÓMICA: IMPUESTOS AMBIENTALES E INCENTIVOS AMBIENTALES EN IMPUESTOS CEDIDOS

Como ya hemos visto, en el diseño de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, las Comunidades Autónomas sólo pueden crear tributos sobre hechos imponible no gravados por el Estado. La ausencia de baldíos tributarios han sido causa de la dificultad para las Comunidades Autónomas de adoptar tributos propios y en cierta medida algunas de ellas han visto en los impuestos ambientales una buena solución. La implantación de impuestos propios comenzó en 1981 con el canon de saneamiento en Cataluña, al que siguió el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y el impuesto catalán sobre el juego del bingo. En el panorama actual los tributos propios recaen mayoritariamente sobre el juego, las grandes extensiones de tierra improductiva y el medio ambiente.

En medio ambiente, los principales hechos imponible seleccionados por las Comunidades Autónomas están relacionados con el consumo o vertido de agua, las emisiones a la atmósfera y las instalaciones contaminantes. Aunque los recargos autonómicos podrían

constituir una vía idónea si se impusieran con finalidad desincentivadora, esta posibilidad no ha sido muy tenida en cuenta tras la reforma del sistema de financiación con el régimen de tributos cedidos.

La diversidad de impuestos ambientales autonómicos hace muy difícil sistematizar el listado de supuestos vigentes. En general, se trata de tasas (que se autodenominan cánones) muy diversas por la prestación de servicios ambientales (adicionales al canon de saneamiento de aguas que existe, además, por ejemplo en Asturias, Baleares, Cataluña, Galicia, La Rioja, Navarra, Valencia) y por el uso del dominio público autonómico, como ocurre con determinados montes públicos en Andalucía y Valencia, de impuestos a los residuos (Ley 6/2003, de 20 de marzo, de Madrid) y vertidos al mar (Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Murcia), impuestos a las emisiones atmosféricas (Ley 12/1995, de 29 de diciembre, de Galicia, y Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Murcia), a las instalaciones que inciden en el medio ambiente (la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, de Castilla-La Mancha, o Ley 7/1997, de 29 de mayo, de Extremadura) o a las actividades turísticas (la célebre «ecotasa» de Baleares regulada en la Ley de 10 de abril de 2001 del impuesto sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento destinado a la dotación de fondos para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente, que entró en vigor en mayo de 2002 pero que fue derogado en 2003 al cambiar el signo político del Parlamento balear).

La STC 289/2000, de 3 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente. Aunque en teoría, y según se pretendía justificar en la Exposición de Motivos de la Ley, se trataba de un impuesto dirigido a gravar determinadas instalaciones por su efecto contaminante y se establecía con la finalidad de hacer efectivo el principio «quien conta-

mina paga», lo cierto es que el hecho imponible del tributo estaba constituido por la titularidad de elementos patrimoniales dedicados a determinadas actividades (energía eléctrica, carburantes y comunicaciones telefónicas o telemáticas), con independencia de su mayor o menor carga contaminante, y su base imponible se calculaba en realidad por el volumen de operaciones realizadas por las empresas dedicadas a dichas actividades.

El TC corroboró esta nula finalidad ecológica del impuesto, afirmando que «la configuración de la base imponible a partir únicamente del volumen de ingresos brutos de explotación pone de relieve que el IBIAMA no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos, sino de otros factores, como, por ejemplo, de las inversiones realizadas para evitar precisamente la afectación del medio ambiente», y procediendo en consecuencia a declarar la inconstitucionalidad de la Ley que lo instituyó, por considerar que se trataba en realidad de un «impuesto sobre el patrimonio inmobiliario» que incidía en la misma materia imponible que la del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles en contra de la prohibición establecida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

La tributación ambiental ecológica de las Comunidades Autónomas puede sin embargo, cuando responde a criterios genuinamente ambientales, servir de ejemplo y acicate para la introducción de estos instrumentos de incentivo económico en ámbitos donde la actuación estatal se muestra injustificadamente ausente.

Al margen de los tributos ecológicos propios, el hecho de que gran parte de los tributos estatales se encuentren cedidos a las Comunidades Autónomas supone que éstas cuentan con competencias normativas en elementos esenciales de tales tributos. Pueden introducir deducciones e incentivos propios, aunque el margen de actuación es redu-

cido. Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se permite la regulación de «deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una imneración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta» [art. 38.1.b) Ley 21/2001]. Ejercitando esta competencia, la Comunidad Autónoma de Valencia ha establecido una deducción por donaciones con fines ecológicos (Ley 13/1997, de 23 de diciembre).

#### 6. FISCALIDAD AMBIENTAL LOCAL

En el ámbito local, los recursos financieros tradicionales han sido las tasas. En ellas, el principio de capacidad económica sólo opera como límite externo al principio de equivalencia o provocación de costes, por lo que, desde el punto de vista de técnica jurídica, constituyen el instrumento más preciso para integrar el interés ambiental en la estructura del tributo.

La legislación vigente (Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RDLeg. 2/2004), no contempla impuestos locales de carácter ambiental, pero permite que los Ayuntamientos establezcan una bonificación de tal carácter (hasta el 75 por 100) en la cuota del Impuesto sobre Circulación de Vehículos. Así, se permite que los Ayuntamientos precisen las características ambientales de los combustibles o de los motores de los vehículos, en razón a la incidencia en el medio ambiente (art. 95.6). También se ha potenciado el uso de energías renovables al permitirse que los Ayuntamientos, por medio de ordenanzas fiscales, regulen una bonificación en el impuesto sobre bienes inmuebles de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto cuando en los bienes se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol (art. 74.5).

Podrían, sin embargo, las Corporaciones locales, introducir elementos incentivadores en sus tasas por recogida de basuras, por ejemplo discriminando en función del volumen producido, pues el carácter invariable que reviste, salvo contadas excepciones, el importe de las tasas hace que no ejerzan un efecto de incentivo sobre la actividad de los ciudadanos.

#### Bibliografía

- ALUBIANA GARCÍA-QUINTANA, C. y VILLAR EZCURRA, M., «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 197-198, Centro de Estudios Financieros, agosto-septiembre 1999; ALONSO GARCÍA, E., Dictamen de la Cátedra UNESCO/Alfonso MARTÍN ESCUDERO de Medio Ambiente acerca de diversos aspectos del Sistema Integrado de Gestión autorizado a ECOEMBES por la Comunidad de Madrid, Gedésma, 2001; ALONSO GARCÍA, E., *Introducción a la Estrategia Forestal Española, apartado 2.3, Segunda Parte*, 2000; *Umweltrecht in Spanien, apartado 3.3.6*, 2001; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., «La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental», en *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, n.º 21, noviembre 2000; HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, 2000; LOZANO CUTANDA, B., *Derecho Ambiental Administrativo*, Dykinson, 6.ª edición, 2005; ROSEMBUJ, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995; VAQUERA GARCÍA, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, A., 1999. VI CONGRESO NACIONAL DE MEDIO AMBIENTE, GT25; FISCALIDAD AMBIENTAL, 2002; OECD, *Environmental Taxes and Green Tax Reform*, 1997; IX ENCUENTRO DE ECONOMÍA PÚBLICA, HACIENDA PÚBLICA Y MEDIO AMBIENTE, Vigo, 7 y 8 de febrero de 2002; VON WEIZACKER, E. U. y JESINGHOUS, Jochen, *Ecological Tax Reform*, 1992. VV.AA.: *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos* [YÁBAR STERLING, A. (dir.) y HERRERA MOLINA, P. M. (coord.)], Marcial Pons, 2002; VV.AA.: *Seminario Internacional sobre Fiscalidad del Medio Ambiente y Desarrollo energético*, Madrid, 22 y 23 de mayo de 2001, Instituto de Estudios Fiscales. Club Español de la Energía y Ministerio de Medio Ambiente.