

IMPOSICIÓN VERDE Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA. EVOLUCIÓN Y ESTRUCTURA TERRITORIAL

MARTA MAGADÁN DÍAZ

Economista.

Hoy en día, todas las Comunidades Autónomas (en adelante, CC.AA.) de Régimen Común, excepto Castilla y León, tienen tributos ambientales vigentes. No obstante, en 2007, el número de tributos propios ambientales se redujo debido a que ninguna de las CC.AA. introdujo nuevas figuras tributarias y una de ellas —la balear— derogó el Impuesto propio sobre

la circulación de los vehículos de alquiler sin conductor, creado en 2006. Por otro lado, varias CC.AA. modificaron su regulación.

En concreto, Andalucía modificó el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos; Aragón hizo lo propio con la regulación de los impuestos medioambientales; Asturias, Cantabria, La Rioja, Valencia y Galicia modificaron la tarifa del canon de saneamiento; Castilla-La Mancha estableció la afectación de los ingresos obtenidos por la recaudación del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente a la financiación de gastos de actuación en materia de calidad ambiental, ordenación, conservación y mejora del medio natural; y Murcia, introdujo algunas modificaciones en la regulación de los Impuestos sobre almacenamiento o depósito de residuos, sobre vertidos al mar y sobre emisiones de gases a la atmósfera.

En ese camino de imaginación (e imaginería) tributaria (ver cuadro 1 en página siguiente), muchas CC.AA. han diseñado figuras tributarias destinadas a proteger el medio ambiente que, además, tienen una mejor aceptación por parte de los ciudadanos. En definitiva, las iniciativas de fiscalidad «verde» están creciendo con fuerza, tratando de desarrollar una tributación más coherente con otros discursos y políticas ambientales.

EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CC.AA.: FEDERALISMO AMBIENTAL †

La mayoría de las CC.AA. han ensayado distintas formas de incrementar su recaudación a través del establecimiento de tributos propios. Las limitaciones a las que se enfrentan convierten, no obstante, la creación de tributos propios en una fórmula más para obtener recursos (ver gráfico 1), en muchos casos,

CUADRO 1
LEGISLACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN LAS CC.AA. 2008

| CC.AA. | Denominación | Legislación |
|----------------------------|--|--|
| Andalucía | Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos | Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. |
| Aragón | Canon de saneamiento Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta | Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón. Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. |
| Principado de Asturias | Canon de saneamiento Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales | Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias. Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales. |
| Islas Baleares Canarias | Canon de saneamiento Canon de vertidos Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo | Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas. Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas (B.O.C. nº 94, de 27 de julio de 1990 y corrección de errores. (B.O.C. nº 133, de 24 de octubre de 1990). 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 (B.O.C. nº 104, de 24 de agosto de 1994). Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo . |
| Cantabria | Canon de saneamiento | Ley de Cantabria 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria. |
| Castilla-La Mancha | Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente | Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. |
| Cataluña | Canon del agua y exacciones Canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales Canon sobre la incineración de los residuos municipales Canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción Gravamen de protección civil Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales | Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba un texto refundido de la legislación en materia de aguas (D.O.G.C. 21/11/2003). 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 (D.O.G.C. nº 5175, de 17 de julio de 2008). 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 (D.O.G.C. nº 5175, de 17 de julio de 2008). 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 (D.O.G.C. nº 5175, de 17 de julio de 2008). Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña. Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. |
| Extremadura | Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. | Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (D.O.E. nº 150, de 23 de diciembre de 2006). |
| Galicia | Canon de saneamiento Impuesto sobre la contaminación atmosférica | Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia. Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica. |
| Madrid | Tarifa de depuración de aguas residuales Impuesto sobre depósito de residuos | Ley 10/1993, de 26 de octubre, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento. Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos. |
| Región de Murcia | Canon de saneamiento Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera | Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia e Implantación del Canon de Saneamiento Ley 3/2002, de 20 de mayo, de Tarifa del Canon de Saneamiento. Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006. Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006. Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006. |
| La Rioja | Canon de saneamiento | Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales de La Rioja. |
| Comunidad Valenciana | Canon de saneamiento | Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana. |

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa vigente.

haciendo un verdadero ejercicio de creatividad fiscal. En algunos casos, puede existir la tentación de «pintar los tributos de verde», es decir, establecer figuras impositivas con fines estrictamente recaudatorios haciéndolos pasar por tributos ambientales.

La LOFCA ha sido la encargada de articular la potestad tributaria de las regiones, acotando unos estrictos límites que garanticen la ausencia de supuestos de doble imposición, la exportación fiscal más allá del territorio de la Comunidad impositora y la libre

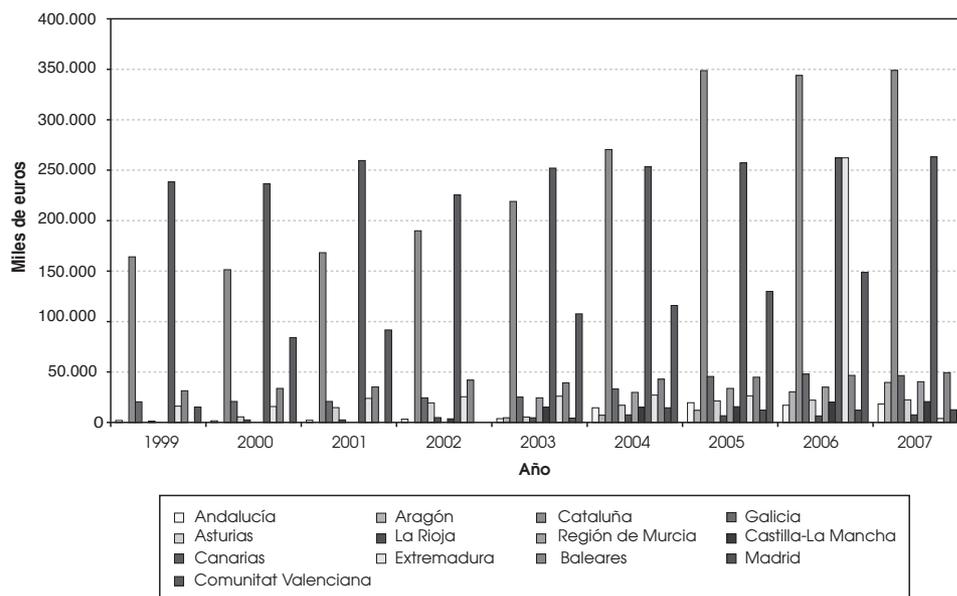


GRÁFICO 1
EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES
Período 1999-2007

FUENTE: Elaboración propia.

CUADRO 2
INGRESOS POR TRIBUTOS PROPIOS SEGÚN LIQUIDACIÓN DE PRESUPUESTOS DE LAS CC.AA. 2007

| Tributo | Recaudación (en miles de euros) | Porcentaje |
|--------------------------------------|---------------------------------|---------------|
| Aprovechamientos cinegéticos | 3593,82 | 0,35 |
| Canon de saneamiento | 637971,33 | 61,04 |
| Depósitos de entidades de crédito | 552,11 | 0,05 |
| Grandes establecimientos comerciales | 1013,24 | 0,09 |
| Energías fósiles | 262913,86 | 25,15 |
| Juego | 16794,99 | 1,61 |
| Resto ambientales | 119958,06 | 11,48 |
| Suelo y edificaciones ruinosas | 2485,98 | 0,23 |
| Tierras infrautilizadas | 0 | 0,00 |
| TOTAL | 1045283,39 | 100,00 |

FUENTE: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

circulación de mercancías, capitales y servicios. El sistema de financiación amplía las potestades de decisión de las CC.AA., tanto en lo que respecta a la forma de obtención de sus recursos, como a las condiciones de prestación de sus servicios.

Los tributos propios autonómicos son el máximo reflejo del poder tributario de las CC.AA., dotando a estas administraciones de un instrumento de autonomía financiera en un contexto de baja corresponsabilidad fiscal. Estos tributos son de creación voluntaria y se caracterizan por permitir a las CC.AA. la definición y gestión íntegra de todos sus componentes, en contraste con la situación de los impuestos cedidos.

No olvidemos que las autonomías tienen un corsé al que deben enfrentarse al establecer los nuevos tributos. Así tienen que adaptarse a los límites que impone la Constitución, la LOFCA y no poder invadir los espacios fiscales de los Entes Locales (en adelante, EE.LL.). Cabe destacar la relevancia de la tributación ambiental (ver cuadro 2) en el marco autonómico, que representa más del 97 por 100 de los ingresos por tributos propios: casi podemos hablar de *federalismo ambiental*. Es por ello que cualquier análisis del poder tributario propio autonómico debe centrarse en este tipo de tributos ambientales.

De los tributos medioambientales (ver cuadro 3) que se han ido instaurando en el ámbito autonómico se

TABLA 2
DESGLOSE DE LOS INGRESOS LÍQUIDOS DE LOS TRIBUTOS PROPIOS AMBIENTALES.
DATOS CONSOLIDADOS PARA EL AÑO 2007

| Tributo | Ingresos líquidos (en miles de euros, 2007) |
|--|---|
| Canon de saneamiento | 321.078,72 |
| Canon de vertido | 241,55 |
| Canon del agua | 313.818,01 |
| Canon sobre la disposición controlada de residuos municipales | 32.759,58 |
| Gravamen de protección civil | 1.814,72 |
| Impuesto sobre almacenamiento o depósito de residuos | 3.047,43 |
| Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo | 262.913,86 |
| Impuesto sobre depósito de residuos | 9.460,77 |
| Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos | 634,39 |
| Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos | 3.715,19 |
| Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente | 20.638,97 |
| Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera | 11.065,74 |
| Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta | 3.020,61 |
| Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable | 1.289,35 |
| Impuesto sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera | 844,5 |
| Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales | 1013,24 |
| Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente | 3.896,87 |
| Impuesto sobre la contaminación atmosférica | 13.384,55 |
| Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera | 11.321,72 |
| Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales | 2.822,12 |
| Tarifa de depuración de aguas residuales | 3.074,60 |
| Total ingresos líquidos de los tributos ambientales | 1.021.856,49 |

FUENTE: Ministerio de Economía y Hacienda.

pueden distinguir aquellos que desincentivan las actividades contaminantes y aquellos que permiten obtener ingresos destinados a financiar los gastos necesarios para la reducción o eliminación de la contaminación provocada por determinadas actividades.

Para introducir un tributo «verde» en un sistema fiscal preexistente (1) —estatal, autonómico o local— hay que reparar, como punto de partida, en diversas premisas, de forma tal que la figura tributaria que se introduzca responda a verdaderas necesidades ambientales y no a criterios exclusivamente recaudatorios.

El primer paso sería definir concretamente, como escenario de referencia, la clase de problema ambiental que se pretende afrontar con el instrumento fiscal, y determinar el ámbito geográfico de su localización (global, regional o local).

El segundo paso consistiría en analizar el ciclo de vida del agente contaminante —cómo se produce, se usa y se elimina—, de cara a poder determinar adecuadamente el mejor momento, dentro del proceso de producción o consumo, para introducir el tributo. De esta forma se definiría correctamente el

presupuesto de hecho del tributo ecológico que recaería sobre aquellos actos, hechos, situaciones o actividades que se conecten con la degradación del entorno natural. En este segundo paso, debería también elegirse el hecho imponible, optando entre las emisiones o el producto, y teniendo en cuenta —en cualquiera de ambos casos—, el coste administrativo, la eficiencia económica y la relación con el problema ambiental.

El tercer paso sería el diseño del sujeto pasivo, de la base imponible y del tipo de gravamen. En cuanto al sujeto pasivo, debería procurarse que fuese el menor número posible y debería determinarse la posible incidencia impositiva del impuesto de acuerdo con el principio de «quien contamina, paga». La base imponible se establecería en relación con la actividad económica contaminante, la fabricación o importación de productos degradantes del entorno natural o la prestación de servicios por parte de la Administración Pública, y siendo posible, determinada a través de un régimen de estimación directa. Los tipos de gravamen deben conducir a internalizar los costes externos ambientales y deben ser lo suficientemente elevados como para incentivar el cambio de comportamiento del productor o del consumidor.

La mayoría de las CC.AA. aplican desde hace años distintos tributos medioambientales y prácticamente todas han adoptado cánones sobre el uso y saneamiento de agua, emisiones de gases, residuos o transporte de energía. Algunas CC.AA. han ido más allá, creando nuevos tributos que han resultado polémicos. La dificultad en definir qué se considera un impuesto medioambiental, ha propiciado que bajo este paraguas aparezcan nuevas fórmulas cuya legalidad ha sido cuestionada por los tribunales (2).

En resumen, los tributos ambientales vigentes en 2007 en las distintas CC.AA. de Régimen Común podrían agruparse del siguiente modo:

- 1] Cánones o impuestos sobre el agua con distintas denominaciones y estructuras (3) (tributación sobre el agua).
- 2] Impuestos que gravan la producción, abandono o depósito de residuos instalaciones controladas (4) (tributación sobre los residuos).
- 3] Impuestos que gravan la emisión de gases a la atmósfera (5) (tributación sobre la contaminación atmosférica).
- 4] Impuestos que gravan determinadas instalaciones o el ejercicio de determinadas actividades (6) (tributación sobre actividades que inciden en el medio ambiente).
- 5] Impuestos que gravan la utilización de grandes superficies comerciales (7) (tributación sobre grandes superficies).
- 6] Impuestos sobre combustibles derivados del petróleo.

Teniendo en cuenta esta clasificación y considerando la extensión de las citadas figuras tributarias entre las distintas CC.AA. procederemos a realizar algunas consideraciones sobre las mismas (a excepción hecha de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo, a pesar de tener cierto peso recaudatorio y que sólo es de aplicación en Canarias).

LA TRIBUTACIÓN SOBRE EL AGUA ¶

Los tributos que recaen sobre el agua pueden clasificarse en tres categorías: tributos que gravan lo que podríamos denominar extracción o captación de agua (8); los tributos que gravan el uso del agua y los servicios de vertido y alcantarillado (9); y los que gravan la contaminación producida por el uso del agua (10).

La fiscalidad de las aguas en España se ve afectada por la normativa comunitaria (11). Por otra parte, en el ámbito local español, la Ley Reguladora de Haciendas Locales permite a las EE.LL. el establecimiento de tasas y precios públicos por los «servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares» y por la «distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por EE.LL.».

Éstas son las únicas figuras tributarias que pueden establecer los municipios, ya que al no disponer de capacidad legislativa no pueden establecer impuestos, lo cual limita el margen de maniobra para la consecución de objetivos ambientales. Las CC.AA. tienen establecido un canon de saneamiento, que pretende incentivar el ahorro de agua y gravar el vertido de aguas residuales. De hecho, éste es actualmente el tributo ambiental más generalizado a nivel autonómico.

Las CC.AA. que tienen implantado el canon de saneamiento persiguen con él dos objetivos: regular, por un lado, 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. Grava en todas las CC.AA. la producción de vertidos de aguas residuales al medio ambiente, lo cual presenta dificultades técnicas a la hora de medir tal daño ambiental y genera elevados costes de gestión. Es por ello que no se gravan directamente los vertidos realizados, sino que se hace indirectamente a través del consumo de agua de cualquier procedencia, asumiéndose de esta forma un vínculo entre el consumo de agua y los residuos realizados. Si bien, en el caso de los usos industriales, en algunas CC.AA. se grava complementariamente la carga contaminante producida por el vertido de aguas residuales.

Todas las CC.AA. diferencian entre usos domésticos y usos industriales, y normalmente se diferencia también entre una cuota fija o de enganche y otra variable o de consumo. La cuota tributaria variable en el caso de los usos domésticos se calcula simplemente multiplicando el agua consumida o estimada y expresada en metros cúbicos por el precio del metro cúbico establecido en la Ley Reguladora de cada tributo. Hay alguna Comunidad que establece un consumo mínimo por abonado y mes (12). Varias CC.AA. tienen establecida alguna bonificación (13).

Por último, esta figura es un tributo afectado en general a la financiación de todo el ciclo hidráulico, por lo que su razón de ser va bastante más allá de

esa imperfecta relación consumo de agua-vertido de agua que podría simbolizar el principio de «quien contamina, paga» incluyendo todo tipo de actuaciones de política hidráulica, como la construcción de colectores y la aplicación de técnicas de reutilización de las aguas residuales, lo que muestra todavía más su escaso perfil ambiental y su carácter marcadamente financiero.

En cuanto a la relación existente entre precio, tributación ambiental y consumo de agua, el análisis de Zárate, Vallés y Trueba (2007a) es clarificador. Según sus resultados, el precio medio del agua puede contribuir a una gestión eficiente del recurso ambiental, ya que introduce desincentivos sobre el consumo: esto es, cuanto mayor es el precio al que se enfrentan los consumidores menor es la demanda de agua que realizan.

No obstante, cuando se tiene en cuenta el contexto descentralizado que afecta a la fiscalidad ambiental del agua, los autores del estudio concluyen que el resultado conjunto del diseño tributario de algunas regiones no cumple el objetivo de conservación ambiental, puesto que hay un conjunto de regiones que presentan un coeficiente positivo para su impuesto ecológico medio o cuyo impuesto ecológico medio no presenta coeficientes significativos a los niveles habituales de confianza. Por tanto, se refuerza la siguiente idea: hay regiones que están diseñando las tarifas de sus tributos ambientales de forma que no introducen los suficientes incentivos para fomentar una reducción significativa en el consumo de agua y, por tanto, no garantizan la consecución de los objetivos ambientales, por lo que, ante la evidencia empírica, se recomienda por los autores que las cuestiones ambientales relacionadas con el consumo de agua deberían ser gestionadas por un nivel de gobierno central.

Justificado el uso de tributos ambientales con el objeto de reducir la contaminación, en un Estado federal, habría que determinar qué nivel de gobierno es el adecuado para establecer dichos tributos ambientales y garantizar un resultado eficiente. Existen argumentos teóricos y empíricos que justifican el uso de impuestos ambientales por parte de niveles inferiores de gobierno, bien con autonomía en la definición de tipos impositivos; bien estableciendo un nivel mínimo central de fiscalidad ambiental que garantice una calidad ambiental aceptable en todo el territorio nacional, y dejando a las jurisdicciones establecer niveles superiores; bien permitiendo una amplia heterogeneidad geográfica de tipos impositivos pero decidida y gestionada por un nivel central para evitar comportamientos estratégicos.

La experiencia española es especialmente interesante en este sentido, porque sus tres niveles de

gobierno —central, autonómica y local—, tienen competencias en materia de fiscalidad ambiental sobre el agua. De hecho hay un considerable número de tributos que recaen sobre el agua. Sin embargo, la recaudación que proporcionan no es suficiente para hacer frente a los gastos e inversiones asociadas a dicho recurso.

LA TRIBUTACIÓN SOBRE LOS RESIDUOS

En respuesta a la problemática medioambiental derivada del vertido incontrolado de residuos y su impacto en el medio ambiente varias administraciones han desarrollado legislaciones para la gestión de residuos. A la luz de la experiencia internacional los impuestos sobre residuos tienen grandes potencialidades, sobre todo en el caso de los residuos sólidos.

Las CC.AA. que tienen implantados dichos tributos ambientales sobre el depósito de residuos persiguen con él dos objetivos: regular (reduciendo), por un lado, la generación de residuos; y financiar, por otro, gastos relacionados con la protección del medio ambiente (14).

Zárate, Vallés, y Trueba. (2007b) han analizado algunas de las propuestas que han aprobado las CC.AA. para fomentar una reducción adecuada de la generación de residuos mediante la reacción al tributo ambiental. Los resultados obtenidos en su trabajo empírico parecen aconsejar que las cuestiones ambientales relacionadas con la generación de residuos se gestionen por un nivel de gobierno central, o que se establezca un marco general de tributación regional mínimo y obligatorio para todas las CC.AA. sobre el cual las regiones puedan adoptar decisiones relativas al grado de severidad de los tipos al alza.

En Andalucía, la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, aprobó determinados impuestos de carácter ecológico entre los que se encuentra el *Impuesto sobre Depósito de Residuos Peligrosos*. En la Comunidad Autónoma de Madrid, la Ley 6/2003, de 20 de marzo, aprobó el *Impuesto sobre Depósito de Residuos*, el cual grava el depósito en tierra de residuos. Y en la Comunidad Autónoma de Murcia, la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios, aprobó el *Impuesto sobre Almacenamiento o Depósito de Residuos*. Estos tributos son exigibles con ocasión de la entrega de residuos en vertederos públicos o privados y el abandono de residuos o el vertido de éstos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de dichas CC.AA.

La definición del sujeto pasivo difiere en los tres casos. Así, la Comunidad Autónoma de Andalucía estable-

ce que los sujetos pasivos serán las personas físicas o jurídicas y otras entidades previstas por el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (en adelante, 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. Igualmente, Madrid fija como sujetos pasivos a 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, pero también aquellas que los abandonen en lugares no autorizados. Finalmente, es Murcia la que introduce una diferencia sustantiva, 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.

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. Adicionalmente, Madrid y Murcia gravan los residuos cuando éstos son abandonados, siendo la base imponible el peso o el volumen de dichos residuos. En todos los casos, la determinación de este valor se realizará, como norma general, de forma directa, a través de sistemas de peaje, determinándose la cuota tributaria al aplicar a la base imponible un conjunto de tipos impositivos que distinguen básicamente entre residuos peligrosos y procedentes de la construcción y demolición.

El *impuesto sobre depósito de residuos* (15) de Madrid grava —en orden a su desincentivación— un determinado tipo de conducta (el depósito de residuos en tierra), a los efectos de incentivar el reciclado y la valorización de los mismos. Se trata de un impuesto en el que, a la finalidad fiscal, propia de todo impuesto, se une, de acuerdo con las previsiones de la LGT, una finalidad extrafiscal dirigida a propiciar la modificación de las conductas, de forma que se estimule la realización de actuaciones menos contaminantes. Se configura como un tributo de carácter indirecto y naturaleza real, que grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente. La entrega de residuos en vertederos públicos o privados y su abandono en lugares no autorizados serán gravados.

El canon sobre la disposición de los residuos de Cataluña se define como un impuesto ecológico que se afecta al Fondo de gestión de residuos. Es un instrumento económico que contribuye a la financiación del coste que significa la implantación de la gestión sostenible de los residuos. Según la normativa el importe del canon debe destinarse a los tratamientos de valorización de materiales.

El impuesto sobre depósito de residuos radiactivos de Andalucía grava las operaciones de depósito de residuos radiactivos (16) con la finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural. Este impuesto es, en opinión de López-Guzmán, Lara y Gómez (2005), el elemento tributario más interesante que aporta esta fiscalidad ambiental, básicamente por tres razones. En primer lugar, porque cumple el principio de «quien contamina, paga» ya que está obligado a pagar el impuesto no la empresa que gestiona el lugar de depósito, sino la empresa que deposita los residuos radiactivos, indicando la ley expresamente la necesidad de repercusión del impuesto a la empresa contaminante. En segundo lugar, este impuesto no va a tener una repercusión económica importante para Andalucía ya que las principales empresas productoras de residuos radioactivos de media y baja intensidad se encuentran en otras regiones. Y, en tercer lugar, su recaudación podría servir para mejorar y desarrollar económicamente el área geográfica en las que se encuentre el cementerio nuclear de El Cabril, así como para obtener recursos financieros para mejorar dicho entorno natural.

El impuesto sobre depósito de residuos peligrosos de Andalucía grava las operaciones de depósito de residuos peligrosos con la finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural. A efectos de este impuesto, se considerarán residuos peligrosos los que tengan tal calificación (17). Asimismo, se considerarán vertederos las instalaciones de eliminación que se destinen al depósito de residuos en superficie o bajo tierra.

Su base imponible está constituida por el peso de los residuos peligrosos depositados y se distingue dos tipos de gravamen (18). La finalidad de este impuesto es doble. Por un lado, conseguir que el depósito de los residuos se realice como última solución y sólo para aquellos productos que no se pueden reciclar. Por otro, desincentivar el traslado de residuos desde otras CC.AA. (19).

El impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia es un tributo propio de carácter indirecto y naturaleza real, destinado a minorar los posibles impactos derivados de la eliminación de residuos en vertedero sobre el medio ambiente, a través del fomento de actividades de gestión de mayor compatibilidad con el medio ambiente como la reducción o la recuperación de materiales y energía.

Los ingresos procedentes de este impuesto se afectan en su totalidad a la financiación de medidas en materia de protección medioambiental, como son las que desarrollen la planificación regional en materia de residuos; aquellas cuya finalidad consista en la realización

de infraestructuras para la gestión de residuos, la reparación o rehabilitación de daños ambientales, el fomento de alternativas de reducción y gestión, información y sensibilización ambiental u otras.

LA TRIBUTACIÓN SOBRE LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA †

En España, la Ley de 22 de diciembre de 1972, de protección del ambiente atmosférico, que aún sigue vigente, marca el punto de partida de la moderna legislación ambiental en nuestro país. No obstante, la promulgación de la CE de 1978 y la profunda transformación operada en la distribución territorial del poder con la creación de las CC.AA. requieren una nueva formulación en la gestión del medio ambiente atmosférico.

Cuando hablamos de tributación energética y medioambiental a nivel autonómico es necesario estudiar un doble ámbito competencial: por un lado, el propiamente tributario y, por el otro, el energético y el medioambiental (Durán y Gispert, 2001). En el campo de la energía, corresponde a las CC.AA. el desarrollo legislativo y la ejecución del régimen energético, aunque tendrán que respetar las bases que el Estado establezca. Igualmente, las CC.AA. tienen competencias de gestión sobre la protección del medio ambiente y de desarrollo de la legislación básica del Estado, así como respecto al establecimiento de normas adicionales de protección.

Al objeto de contribuir a regular la utilización de los recursos naturales de Galicia, y de forma específica, la emisión de sustancias contaminantes, se crea un impuesto sobre la contaminación atmosférica, que pretende limitar mediante un innovador instrumento fiscal la emisión de ciertos contaminantes producidos en Galicia (20). Durán y Gispert (2001) valoran positivamente el impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, señalando que es la primera vez que en España se crea un impuesto de tales características. Además, lo catalogan como un impuesto medioambiental ya que de su configuración se desprende que pueda incidir en las actuaciones de los agentes contaminadores (21).

Los ingresos (deducidos los costes) que se obtengan por la aplicación de este impuesto se destinarán a financiar las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales.

El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la

finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad (22).

Según López-Guzmán, Lara y Gómez (2005) la introducción de este impuesto en el sistema fiscal propio de Andalucía va a tener reducidos efectos positivos sobre el medio ambiente debido a que se persigue luchar contra un problema de carácter regional/ nacional (como es la lluvia ácida) o un problema transnacional (como sería el efecto invernadero). Así, en los dos tributos que se establecen en Galicia y Castilla-La Mancha se opta exclusivamente por gravar los gases causantes de problemas de tipo regional (es decir, los óxidos de nitrógeno y de azufre), mientras que no se regula el dióxido de carbono, dejando este campo para las administraciones públicas estatales e, incluso, supranacionales (23).

El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera de Murcia grava aquellas instalaciones industriales contaminantes (24). El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera de Aragón (25) tiene por objeto gravar el daño medioambiental causado por la emisión a la atmósfera de las sustancias más contaminantes que se encuentren clasificadas como tales por la legislación sobre protección atmosférica. El hecho imponible sería la emisión a la atmósfera de las siguientes sustancias contaminantes: óxidos de azufre, óxidos de nitrógeno y dióxido de carbono.

Durán y Gispert (2001) plantean un abanico de posibles adelantos en el terreno de la fiscalidad energética y medioambiental. Estos dos escenarios alternativos se derivan del papel que finalmente acabe jugando el nivel central de gobierno respecto de la imposición energética y ambiental. Partiendo de la situación actual, en el primer escenario suponen que el gobierno central es pasivo, en el sentido que no pone en marcha ninguna medida tributaria de aspecto energético y medioambiental. Ante esta situación se considera que las CC.AA., tomando como referencia el reciente acuerdo de financiación autonómica, intentan ejercer un papel activo en este campo. En el segundo escenario, consideran que el gobierno central decide introducir el argumento energético y medioambiental en diversas figuras del sistema fiscal. Algunas de las propuestas coinciden para ambos escenarios, siendo la única diferencia el nivel de gobierno que las llevará a cabo (26).

LA TRIBUTACIÓN SOBRE ACTIVIDADES O INSTALACIONES QUE INCIDEN EN EL MEDIO AMBIENTE †

Tenemos algunos ejemplos de una «teórica» fiscalidad energética/ambiental, como los de las Comuni-

dades de Baleares (27), Cataluña, Aragón, Extremadura y Castilla-La Mancha, que han aprobado impuestos que recaen sobre la producción y el transporte de energía, definidos por los respectivos legisladores como medioambientales, pero cuya configuración ignora o considera de forma muy indirecta el aspecto medioambiental. Sin embargo, el Gobierno Estatal ha interpuesto recursos de inconstitucionalidad (28) a estas normas autonómicas, basando esta cuestionable pretensión en que la creación de estos tributos supone una doble imposición por coincidir con hechos imposables ya gravados por el Estado.

El impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha es un tributo que grava directamente la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. Con su establecimiento se pretende revertir a los ciudadanos de Castilla-La Mancha una parte de los costes que soportan como consecuencia del ejercicio de actividades contaminantes o generadoras de riesgos para el entorno natural, al mismo tiempo que introducir un nuevo instrumento con el que contribuir a frenar el deterioro medioambiental.

La ley que regula el nuevo impuesto conocido como la ecotasa persigue disuadir a las empresas de que contaminen y para que empleen tecnologías «más limpias». El impuesto se aplica a las industrias que emitan a la atmósfera dióxido de azufre, de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno, así como a la producción termo-nuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos.

Cataluña aprobó por Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña, el denominado gravamen sobre actividades de riesgo. La finalidad de este gravamen es contribuir a la financiación de las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación en materia de protección civil. Quedan sujetos a gravamen los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil situados en Cataluña, en concreto, instalaciones industriales o almacenes en los que se utilicen, almacenen, depositen o produzcan sustancias peligrosas; instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas; aeropuertos y aeródromos; presas hidráulicas; centrales nucleares y demás instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica; instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica.

El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas (29).

El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable de Aragón grava la capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades que generan un daño medioambiental causado directamente por determinadas instalaciones (líneas o tendidos de cable) para el transporte de personas (teleféricos y remonta pendientes) (30) o de mercancías o materiales (instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal).

LA TRIBUTACIÓN SOBRE GRANDES SUPERFICIES †

Las grandes superficies comerciales han revolucionado en pocas décadas el sector de la distribución minorista y se han convertido en los escenarios característicos donde los consumidores representan el acto de la compra en el marco de una nueva cultura de consumo. Resulta cada día más evidente que la concentración de la actividad comercial en grandes recintos, ubicados generalmente en las periferias urbanas, despliega unos efectos de gran trascendencia social. La expansión de los grandes equipamientos comerciales ha manifestado un conjunto de consecuencias sobre el medio ambiente, el espacio urbano y la vida social que justifican la regulación pública de esta actividad económica. Frente a la exigua regulación existente hasta hace pocos años, en los últimos tiempos estamos asistiendo a una creciente intervención legislativa y administrativa en el comercio por parte de las CC.AA. Recientemente se ha venido a sumar a estas medidas, la creación de un impuesto que grava a las grandes superficies comerciales (IGEC) (31).

La experiencia demuestra que la instalación de los *mall* produce una serie de problemas que generan externalidades negativas: 1) incrementos de circulación rodada en su entorno; 2) congestión en las redes, y por tanto, necesidad de mejoras sustanciales de las mismas; 3) incrementos de la contaminación por emisiones de todo tipo; 4) nuevas necesidades de inversión pública para la adecuación y mantenimiento de las redes viarias, y 5) costes sociales y económicos derivados del deterioro del medio ambiente y de la actividad comercial en el centro de la ciudad.

Todos estos problemas podrían justificar la introducción de un impuesto para «internalizar» estos costes

externos. Sin embargo, el objetivo real que se persigue con estas medidas legislativas no es tanto internalizar los costes externos como proteger al comercio minorista tradicional, como lo demuestra el hecho de que los ingresos obtenidos a través del impuesto se destinan a financiar medidas de apoyo al pequeño comercio. De acuerdo con la finalidad de los tributos establecidos, los ingresos obtenidos habrían de ser destinados a luchar contra la «degradación ambiental» y a la vertebración del tejido urbano.

El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña (32) grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen.

El argumento principal por el que se estudia la impugnación del impuesto es que, en la práctica, recae sobre un concepto ya gravado. El tributo afecta al suelo utilizado por las grandes superficies comerciales, concepto que ya tributa por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en poder de los ayuntamientos.

La Comunidad Autónoma del Principado de Asturias crea el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales como un tributo que tiene carácter extrafiscal, ya que su creación no obedece a un propósito exclusivamente recaudatorio, consustancial a cualquier figura impositiva, sino además, y principalmente, al de desplazar sobre los establecimientos implantados como grandes superficies las incidencias negativas que su actividad genera en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano. Los ingresos procedentes del impuesto afectarán a la elaboración y ejecución de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, así como para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras.

El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta de Aragón tiene por objeto gravar el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma.

La base imponible será la superficie total de cada establecimiento comercial que disponga de una

gran área de venta (33). El hecho imponible de este impuesto no se construye por referencia a la instalación del establecimiento comercial ni a la actividad económica ejercida en el mismo ni a su titularidad patrimonial ni a la mera utilización del mismo, sino al daño medioambiental que produce la actividad y el tráfico comercial desarrollado en estos establecimientos que, por contar con grandes áreas de venta al público, ejercen una especial atracción al consumo y provocan un desplazamiento masivo de vehículos particulares, con la negativa incidencia que ello tiene para el medio ambiente y la ordenación del territorio.

CONCLUSIONES

A lo largo de estas páginas se ha podido constatar que el interés autonómico en la tributación ambiental tiene que ver más con los problemas financieros y la dificultad de crear tributos propios y mucho menos con objetivos ambientales. Esto ha llevado a una actuación relativamente errática, por parte de las CC.AA., que han propiciado el diseño de figuras tributarias, no sólo dudosas desde el punto de vista del «objetivo ambiental», sino defectuosas desde una perspectiva técnica; y todo ello ha dado como resultado un batiburrillo o «collage fiscal territorial» nada recomendable.

Dentro de las experiencias autonómicas destacan la generalización e importancia recaudatoria de la tributación sobre el agua. Pero quizá en el futuro tendrán una cierta importancia recaudatoria la tributación autonómica sobre el transporte y los residuos sólidos.

En este contexto, nuestras reflexiones y recomendaciones de cara al futuro pueden ordenarse en cuatro grandes asuntos: 1) asignación jurisdiccional eficiente; 2) desarrollo de la tributación energética; 3) reformas fiscales verdes y (iv) otros campos potenciales.

Respecto a la asignación jurisdiccional eficiente, ésta implicaría: 1) que los tributos sobre problemas globales deberían asignarse al gobierno central, quedando en manos de los gobiernos subcentrales aquéllos de un perfil espacial más reducido; 2) una armonización territorial, quizá en forma de una ley de bases, que otorgue una verdadera autonomía a los niveles subcentrales, limitando así la fuerte conflictividad existente en la actualidad entre gobiernos de distinto nivel; y 3) evitar una sobre-regulación fiscal sobre determinados sectores que ya soportan otras medidas ambientales de control.

En cuanto al desarrollo de la tributación energética, hay que subrayar su necesidad: 1) por la alta correla-

ción entre consumo energético y problemas ambientales contemporáneos; 2) porque se trata de tributos en los que las administraciones territoriales tendrían bastante que decir, al estar parcialmente cedidos y al existir tributos propios autonómicos de esta naturaleza; y 3) porque podrían ayudar a controlar el tamaño de ciertas externalidades negativas.

Por otra parte, la utilización de tributos ambientales estables y potentes en recaudación (por ejemplo accisas energéticas o impuestos sobre residuos) permitiría pensar en la posible aplicación de reformas fiscales verdes y a distinto nivel jurisdiccional (34). Hasta este momento, ninguna administración territorial española ha introducido un paquete compensatorio de este tipo (más impuestos ambientales por menos impuestos sobre la renta y cotizaciones sociales), y eso que existen posibilidades legales de aplicación tanto a nivel central como regional.

Por último, está la cuestión de los campos de actuación potencial. Ya hemos citado el caso de los residuos sólidos y las accisas energéticas, que constituyen muy buenos ejemplos de por dónde se pueden aplicar o incrementar los impuestos ambientales. En el segundo caso, es especialmente interesante una mayor incidencia impositiva sobre el transporte, ya que éste ocasiona muy buena parte del imparable aumento de las emisiones españolas de gases de efecto invernadero.

NOTAS †

- [1] Ver López-Guzmán, Lara y Gómez(2005).
- [2] Es el caso de las tasas especiales sobre grandes superficies creadas por algunas CC.AA. como Cataluña, Asturias y Aragón.
- [3] Las CC.AA. que tienen este tipo de cánones o impuestos son: Cataluña, Galicia, Andalucía, Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia, Aragón, Canarias, Baleares, Valencia y Madrid.
- [4] Cataluña, Andalucía, Murcia, Castilla-La Mancha y Madrid. Durante el año 2008, en el mes de julio, se han añadido tres nuevos tributos en Cataluña que gravan el depósito de residuos, la incineración de los residuos municipales y la financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos.
- [5] Galicia, Andalucía, Murcia, Aragón y Castilla-La Mancha.
- [6] Cataluña, Aragón, Castilla-La Mancha y Extremadura.
- [7] Las CC.AA. que tenían vigentes en 2007 impuestos de este tipo son Cataluña, el Principado de Asturias y Aragón.
- [8] Los tributos que gravan la extracción de agua (*water abstraction charges*) suelen tener en cuenta normalmente en su configuración el origen del agua (si es subterránea o de superficie), así como el uso que se va a dar a la misma (básicamente si el uso va a ser doméstico o industrial). Suelen ser tributos gestionados por las regiones, por lo que las tarifas varían generalmente también en función de la región que lo está aplicando. Este tipo de tributación ambiental se emplea en Alemania, Bélgica, Croacia, Eslovaquia, Estonia, Francia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Países Bajos, Polonia, Checoslovaquia, Rumania y Eslovenia.

- [9] Los tributos que recaen sobre el uso del agua y sus vertidos (*water user charges* o *waste water charges*) suelen basarse en el volumen de agua consumida y normalmente tratan de forma distinta el uso de agua doméstico del industrial. Estos tributos suelen ser regionales o municipales, por lo que los tipos de gravamen varían mucho incluso dentro de un mismo país.
- [10] Los tributos que recaen sobre la contaminación de los vertidos (*water effluent charges* o *water pollution fee*) suelen establecer el gravamen en función de la cantidad y calidad de los efluentes, estableciendo normalmente un gravamen diferenciado para cada unidad de contaminación. Los utilizan Alemania, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Estonia, Finlandia, Francia, Hungría, Letonia, Lituania, Países Bajos, Polonia, Checoslovaquia, Rumanía, Eslovenia y Suecia.
- [11] En concreto por la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, que establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, cuyo artículo 9 consagra el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua.
- [12] Sería el caso de Asturias y Cataluña.
- [13] Como es el caso de Aragón, Murcia y Valencia que conceden una bonificación en los municipios que no cuenten con sistemas de depuración; Galicia, que la tiene establecida para las familias numerosas; Baleares, que la concede a las familias de poca renta; o Cantabria que puede establecer bonificaciones cuando el contribuyente reutilice las aguas una vez depuradas.
- [14] Si bien, este último objetivo no aparece explícitamente en el caso de la Comunidad Autónoma de Madrid.
- [15] Con base en la competencia de las CC.AA. para establecer tributos que incidan en cuestiones ambientales, se ha aprobado por la Comunidad de Madrid el Impuesto sobre Depósito de Residuos que se configura como un tributo propio de la Comunidad, de carácter indirecto y naturaleza real que grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente.
- [16] Asimismo, se considerará residuo radiactivo cualquier material o producto de desecho, para el cual no esté previsto ningún uso, que contenga o esté contaminado con radionucleidos en concentraciones o niveles de actividad superiores a los establecidos por la normativa vigente. Finalmente, se considerarán vertederos las instalaciones de eliminación que se destinen al depósito de residuos radiactivos.
- [17] De acuerdo con la legislación estatal sobre la materia, la normativa comunitaria, los convenios internacionales en los que el Reino de España sea parte, y la demás normativa que resulte de aplicación. Igualmente se considerarán residuos peligrosos los recipientes y envases que hayan contenido aquellos.
- [18] El primero, de 35 euros por tonelada, aplicable a los depósitos de aquellos residuos susceptibles de valorización, y el segundo, de 15 euros por tonelada, aplicable a los que no son susceptibles de valorización.
- [19] Actualmente, se estima que viene de fuera de Andalucía el 45 por 100 de lo depositado.
- [20] Como se recoge en la exposición de motivos, el objetivo principal de este tributo no es alcanzar un volumen determinado de recursos monetarios, el fin que se procura es conseguir que las empresas afectadas adopten, en un plazo corto, las medidas anticontaminantes precisas para disminuir sustancialmente las emisiones contaminantes.

- [21] Sin embargo, este impuesto ha recibido algunas críticas como la de Labandeira y Gago (1997), al considerar que afecta a un número reducido de contaminadores como consecuencia del elevado nivel de contaminación declarado exento en la estructura tributaria. Igualmente, estos autores consideran que los tipos impositivos están por debajo del valor económico estimado de los perjuicios ocasionados por las emisiones de SO₂, hecho que puede cuestionar su eficacia medioambiental.
- [22] En Andalucía este tributo persigue gravar a todas aquellas empresas que exploten instalaciones en las que se desarrollen actividades que realicen emisiones a la atmósfera, tratando, de esta manera, de internalizar los costes externos que se derivarían de la utilización de la atmósfera. Para ello se articula en base a unos tipos impositivos progresivos. Asimismo, se prevé una deducción en el impuesto (entre un 15 por 100 y un 25 por 100) de las cantidades destinadas a realizar inversiones en infraestructuras y bienes de equipo orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica.
- [23] La denominada ecotasa comunitaria pretendía gravar, entre otros, la emisión de dióxido de carbono realizada por empresas radicadas en toda la Unión Europea.
- [24] Establecidas en la Directiva 96/61/CE, transpuesta por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación, referidas a las que aparecen en el anexo I de dichas normas y que se transcriben en el anexo I de la presente Ley.
- [25] Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- [26] Durán y Gisbert (2001) plantean un conjunto de cambios en la fiscalidad que afecta al área del medio ambiente y la energía, a través de diferenciar dos escenarios según cuál sea el nivel de gobierno, central o autonómico, que toma la iniciativa de innovación fiscal. En algunos casos, se trata de modificar figuras tributarias ya existentes, realizando diferentes cambios con la finalidad de introducir consideraciones energéticas y medioambientales en su estructura. En otros casos, se plantean la creación de nuevas figuras tributarias como, por ejemplo, el tributo sobre el gas natural o los impuestos sobre las emisiones de dióxido de carbono y de compuestos oxigenados de azufre y nitrógeno respectivamente.
- [27] El tributo ya no se encuentra vigente. Había sido aprobado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares reguladora del *impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente*.
- [28] De modo que la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, viene a suscitar otra cuestión: la competencia autonómica para la creación de estos tributos, así como sus límites. La sentencia citada resuelve el recurso de inconstitucionalidad planteado contra la Ley de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente. Este impuesto se presentaba como un impuesto ambiental. Sin embargo, el hecho imponible lo constituía la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de ciertas actividades consideradas contaminantes. Al gravar la titularidad de las instalaciones y no la actividad contaminante se produce un conflicto competencial. La equivocada elección del legislador tiene la consecuencia de incurrir en una situación de doble imposición prohibida por la LOFCA. El impuesto balear incumple este segundo límite de la LOFCA desde el momento en que grava la misma manifestación de riqueza que un impuesto reservado a las Corporaciones Locales: el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). A juicio del Tribunal, «tanto uno como otro impuesto gravan la titularidad de bienes inmuebles; todos en el IBI, algunos en el Impuesto balear, pero en todo caso, bienes inmuebles, y lo hacen en la persona de su titular, entendido de forma más o menos amplia. Dicho de otra forma, el IBI grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la titularidad de determinados bienes inmuebles; el Impuesto balear some a tributación la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de determinados bienes inmuebles». Por esta razón, la Ley de las Islas Baleares es inconstitucional y así lo declara el Tribunal. El Tribunal subraya, así pues, que los impuestos ambientales, o sea, los impuestos que gravan la actividad contaminante son impuestos que gravan la capacidad del sujeto obligado al pago para incidir negativamente en el medio o en el entorno; esta capacidad es una modalidad de la capacidad económica. Por lo tanto, la base imponible estará en función de la indicada capacidad que se manifiesta mediante la contaminación.
- [29] La realización por el sujeto pasivo de las siguientes actividades: actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica; actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones. No estando sujetas las actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de productos para el autoconsumo; la producción de energía solar o eólica, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente.
- [30] En el supuesto de instalaciones de transporte afectas a la utilización de pistas de esquí alpino, el daño medioambiental se considerará agravado por el impacto negativo añadido por dicha finalidad.
- [31] Cataluña, Asturias y Aragón.
- [32] El 21 de diciembre de 2000 se aprobaba con el voto favorable de todos los partidos con representación en el Parlamento de Cataluña la *Ley 16/2000, creadora del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales* que, de modo genérico, viene a gravar «la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente, cuyo coste no asumen».
- [33] Están exentos de la aplicación de este impuesto los daños causados por los establecimientos comerciales cuya actividad principal se dedique a la venta exclusiva de los siguientes productos: i) Maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales. ii) Materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales. iii) Viveros para jardinería y cultivos. iv) Mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados. v) Venta de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación y vi) suministro de combustibles y carburantes de automoción.
- [34] En este sentido, existe suficiente evidencia empírica que justifica su aplicación en el caso español: bajos efectos inflacionarios, mejoras en el empleo y en el crecimiento económico, pocas preocupaciones distributivas, etc. [Labandeira y Labeaga (1999)].

BIBLIOGRAFÍA

- BORRERO, C. J. (1999): *La Tributación Ambiental en España*, Editorial Tecnos, Madrid, 174 páginas.
- BUÑUEL, M. (dir.) (2004): *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Editorial Civitas, Madrid.
- CASTILLO, J. (1998): *La Reforma Fiscal Ecológica. (Marco económico e institucional para el establecimiento de tributos ecológicos en la Comunidad Autónoma de Andalucía. Algunas propuestas)*, Ed. Comares, Granada.
- DURÁN, J. M. Y GISPERT, C. (2001): «Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España» IEB, Document de treball 2001/10.
- DURÁN, J. M. Y GISPERT, C. (2005): *La fiscalidad ambiental de la energía*. Fundación Gas Natural. Barcelona.
- GAGO, A. Y LABANDEIRA, X. (1999): *La reforma fiscal verde*. Ed. Mundi Prens. Madrid.
- GARCÍA, M. A. (2002): *La financiación autonómica de régimen común. Perspectivas después del Acuerdo de 2001*. Editorial Bormazo.
- GONZÁLEZ, A. (2002): «Los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas y la descentralización fiscal en España». *Gaceta Fiscal* núm. 208. Abril 2002.
- HERRERA, P. M. (2001): *Los tributos ecológicos como recurso financiero local*. Ed. Marcial Pons. Madrid.
- LABANDEIRA, X., LÓPEZ, X., PICOS, F. Y RODRÍGUEZ, M. (2006): «Imposición energético-ambiental y financiación autonómica», en *CLME, Revista Económica de Castilla-La Mancha*, nº 8, págs. 209-228.
- LABEAGA, J. M., RODRÍGUEZ, M., LABANDEIRA, X. (2005): «Análisis de eficiencia y equidad de una reforma fiscal verde en España», en *Cuadernos económicos de ICE*, nº 70, págs. 207-225.
- LÓPEZ-GUZMÁN, T. (2002): *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*, Ed. Comares, Granada.
- LÓPEZ-GUZMÁN, T. Y LARA, F. (2005): «Efectos distributivos de los tributos ecológicos. Apuntes metodológicos», en *Economía, Sociedad y Territorio*, vol. V, nº 19, págs. 535-553.
- LÓPEZ-GUZMÁN, T., LARA, F. Y GÓMEZ, A. (2005): «Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una Propuesta Autonómica», en *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, nº 73, Enero 2005.
- LÓPEZ-GUZMÁN, T.J., MILLÁN, G., VÁZQUEZ, S. Y SÁNCHEZ, M. (2007) «Financiación autonómica e incidencia fiscal de los tributos ecológicos: una reflexión en torno al principio de «quien contamina, paga»», en *Revista de Estudios Regionales*, nº 78, págs. 401-408.
- MAGADÁN, M. (1994): «La fiscalidad aplicada al medio ambiente», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. XLIV/234, págs. 1241-1255.
- MAGADÁN, M. (1995): «Fiscalidad ambiental y financiación autonómica: una breve referencia a los cánones de saneamiento», en *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 25, págs. 99-114.
- MAGADÁN, M. (1996): «El canon de saneamiento de Cataluña: descripción y reflexiones». Actas del III Encuentro de Economía Pública (sala 4). Sevilla 9 y 10 de febrero de 1996.
- MAGADÁN, M. y RIVAS, J. (1996): «La fiscalidad de las aguas en España», en *Impuestos*, I-1996, págs. 285-295.
- MAGADÁN, M. y RIVAS, J. (1997a): «Tributos medioambientales en España. El estado de la cuestión», *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 28, págs. 115-151.
- MAGADÁN, M. y RIVAS, J. (1997b): «Las políticas de control ambiental: una referencia a los instrumentos fiscales», en *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 30, págs. 25-48.
- MAGADÁN, M. y RIVAS, J. (1998a): *Economía ambiental: teoría y políticas*. Dykinson, Madrid.
- MAGADÁN, M. y RIVAS, J. (1998b): *Fiscalidad ambiental autonómica*. J. M. Bosch, Barcelona.
- MAGADÁN, M. y RIVAS, J. (2003): *Fiscalidad y medio ambiente en España*. Septem Ediciones, Oviedo.
- MAGADÁN, M. Y RIVAS, J. (2004): *Medio ambiente y fiscalidad autonómica*, Septem Ediciones, Oviedo.
- MAGADÁN, M. Y RIVAS, J. (2007): *Estructura de la fiscalidad ambiental autonómica*, Septem Ediciones, Oviedo.
- RODRÍGUEZ, M. (2005): «El doble dividendo de la imposición ambiental: una puesta al día», en *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 23, pag. 1.
- ROSEMBUJ, T. (1995): *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid.
- ROZAS, J. A. (1997): «El Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 246, págs. 943-968.
- VAQUERA, A. (1999): *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid.
- VÁZQUEZ, C. (2004): «La fiscalidad de las aguas en España», en BUÑUEL, M.: *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, págs.147-184.
- ZÁRATE, A., VALLÉS, J. Y TRUEBA, C. (2007a): «Descentralización fiscal y tributación ambiental: el caso del agua en España», en *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 24, págs. 1-55.
- ZÁRATE, A., VALLÉS, J. Y TRUEBA, C. (2007b): «Tributación ambiental en un contexto federal. una aplicación empírica para los residuos industriales en España», en *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 25/07, págs. 1-71.

