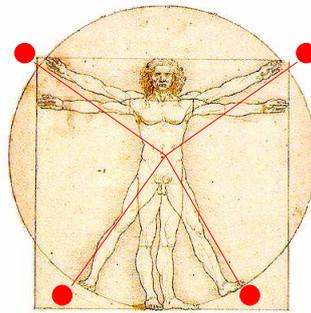


# TECNOLOGÍ@ y DESARROLLO

*Revista de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente*

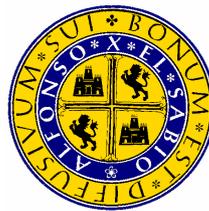
VOLUMEN IX. AÑO 2011

SEPARATA



FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL MARCO DE LA ESTRUCTURA  
TERRITORIAL DEL ESTADO

José Antonio Mourelle Cillero, Laura Abad Toribio



UNIVERSIDAD ALFONSO X EL SABIO  
Escuela Politécnica Superior  
Villanueva de la Cañada (Madrid)

© Del texto: José Antonio Mourelle Cillero, Laura Abad Toribio  
Diciembre, 2011.

[http://www.uax.es/publicaciones/archivos/TECMAD11\\_004.pdf](http://www.uax.es/publicaciones/archivos/TECMAD11_004.pdf)

© De la edición: *Revista Tecnol@ y desarrollo*

Escuela Politécnica Superior.

Universidad Alfonso X el Sabio.

28691, Villanueva de la Cañada (Madrid).

ISSN: 1696-8085

No está permitida la reproducción total o parcial de este artículo, ni su almacenamiento o transmisión ya sea electrónico, químico, mecánico, por fotocopia u otros métodos, sin permiso previo por escrito de la revista.

*Tecnol@ y desarrollo. ISSN 1696-8085. Vol. IX 2011.*

**LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL MARCO DE LA  
ESTRUCTURA TERRITORIAL DEL ESTADO**  
**José Antonio Mourelle Cillero (a), Laura Abad Toribio (b)**

a) Máster en Ingeniería Ambiental  
Licenciado en Derecho y Ciencias Políticas  
Máster en Administraciones Públicas

Secretario de la Diputación de Lugo, Diputación de Lugo, Tf: 982 260000,  
email: [secretario@deputacionlugo.com](mailto:secretario@deputacionlugo.com)

b) Dra en Ciencias Físicas. Área de Matemáticas y Física Aplicadas.  
Universidad Alfonso X el Sabio Tf: 918105207, email: [labad@uax.es](mailto:labad@uax.es)

**RESUMEN:**

Los aspectos ambientales se toman en cuenta de manera explícita en el régimen tributario de muchos países europeos y los ingresos provenientes de los impuestos son un importante componente de las entradas del gobierno central. Podríamos afirmar que aún está pendiente una auténtica reforma fiscal verde en España (RFV), aunque en los últimos años hayan tenido lugar novedades destacables

**PALABRAS CLAVE:** impuestos ambientales, normativa legal, reforma fiscal verde, sociedad.

**ABSTRACT:**

The environmental aspects are taken into account explicitly in the tax system in many European countries and revenues from taxes are an important component of central government revenues. We could say that is still pending a genuine green tax reform in Spain, although in recent years remarkable developments have taken place

**KEY-WORDS:** environmental tax, legal regulations, green tax reform, society.

**SUMARIO:** 1. Problemática ambiental de la UE, 2. Marco de la estructura territorial del estado, 3. Límites constitucionales de fiscalidad ambiental, 4. Reseña de novedades legislativas, 5. Consideraciones de política legislativa, 6. Conclusiones, 7. Referencias.

**SUMMARY** 1. Environmental problems of the EU, 2. Framework of the territorial state structure, 3. Constitutional limits on environmental taxation, 4. Review of legislative news, 5. Legislative policy considerations, 6. Conclusions, 7. References.

### 1. Problemática ambiental en la UE.

Son numerosos los problemas ambientales en la UE. Algunos de ellos son los que citamos aquí. Según la Agencia Europea del Medio Ambiente, es de destacar el impacto potencial para Europa de la intensificación del efecto invernadero debido al incremento de los niveles de CO<sub>2</sub> en la atmósfera, los cuales ya son un 50% más altos que en la época preindustrial. La combustión de combustibles fósiles emite dióxidos de azufre y de nitrógeno a la atmósfera. Allí estos gases se transforman en ácidos y su deposición causa toda una serie de alteraciones indeseadas en los ecosistemas terrestres y acuáticos.

En la mayor parte de Europa se superan con frecuencia las Directrices sobre calidad del aire de la OMS.

Las pérdidas del agua, que se cifran en un 25-30% en Francia, el Reino Unido y España y podrían elevarse hasta el 50% se deben en buena parte a pérdidas en el sistema de distribución. De 113 especies de árboles en 34 países de Europa, un 24% sufrirían una defoliación superior al 25%; un 10% sufrirían decoloración y en algunos países hasta un 54% de los bosques pueden haber sufrido daños irreversibles. Un promedio de 700 000 ha de terrenos forestales son arrasadas cada año por un total de 60 000 incendios en Europa.

La contaminación del agua marina en las zonas litorales constituye un grave problema en todos los mares de Europa y aún no se dispone de un proyecto de gestión integral de las zonas litorales de este continente. Los vertidos de petróleo al mar son también un grave problema.

En sólo seis países europeos se han censado más de 55 000 espacios contaminados y se estima que la superficie total contaminada en Europa abarca entre 47 000 y 95 000 km<sup>2</sup>, incluidos 1000-3000 km<sup>2</sup> de vertederos controlados.

La posición número 20 la *lista negra* de vertidos, según los datos de la *International Tanker Owners Pollution Federation* (ITOPF) la ocupa el *Prestige*, que se hundió frente a la costa de Galicia en diciembre de 2002 y vertió al mar unas 63.000 toneladas de petróleo.

La contaminación acústica y lumínica es también destacable en toda la UE.

El acelerado deterioro del medio ambiente ha puesto de manifiesto la insuficiencia de las medidas adoptadas hasta el momento por las Administraciones Públicas para prevenirlo y evitarlo.

La gama de instrumentos para la conservación del medio ambiente es muy variada como refleja la Tabla I. No obstante, la diversidad de instrumentos utilizados pueden aglutinarse en dos grandes modalidades: la regulación y los impuestos ambientales.

**Tabla I: Instrumentos utilizados en la política medioambiental**

Fuente: Agencia Europea del Medioambiente. Julio 2000

Estrategias basadas en la información .....	Información pública Análisis del ciclo de vida de los recursos ambientales (renovables, no renovables) Contabilidad medioambiental Elaboración de informes Auditoría ecológica Etiquetado de productos Normas de responsabilidad civil
Instrumentos basados en los incentivos .....	Supresión de subvenciones a actividades contaminantes Impuestos medioambientales Evaluación del impacto ambiental
Normativas basadas en las directivas .....	Niveles de emisión Licencias y permisos Prohibiciones

Siguiendo a Diego Azqueta, el sector público puede intervenir de manera directa, llevando a cabo proyectos públicos para solucionar el problema, como por ejemplo el tratamiento de residuos, la construcción de depuradoras y otro tipo de actividades regeneradoras. Sin embargo, nosotros en este trabajo no queremos incidir en este tipo de acciones correctoras del Estado, sino que se van a considerar intervenciones públicas que vayan al núcleo del problema, es decir, a modificar el comportamiento de los agentes que causan la degradación ambiental.

La política ambiental entre la décadas de 1970 y 1980 se caracterizó principalmente por la legislación, sobre emisiones, calidad ambiental, procesos y tecnologías. Hasta los años ochenta los instrumentos fiscales eran empleados en contadas ocasiones. Estas regulaciones se conocen como instrumentos de “mando y control”. A partir de finales de los 80 y principios de los 90, surge un cambio hacia instrumentos basados en el mercado, como impuestos ambientales, permisos de emisión y sistemas de depósito y devolución, ver por ejemplo el documento de la EEA (European Environment Agency), titulado *Environmental taxes - Recent developments in tools for integration*.

Observando los planes de reforma fiscal de los países desarrollados, tanto los que se están diseñando o los que ya están en marcha, se constata que los impuestos ambientales son cada vez más importantes. Los aspectos ambientales se toman en cuenta de manera explícita en el régimen tributario de muchos países industriales y los ingresos provenientes de los impuestos que , establecidos en parte por razones ambientales, gravan principalmente la energía y el transporte y son un importante componente de las entradas del gobierno central.

En algunos países con economías en transición también han aumentado de forma considerable estos ingresos de origen tributario, sobre todo por concepto de impuestos aplicados a la energía. Podemos afirmar que el porcentaje que representan los ingresos hacendarios provenientes de los impuestos ambientales respecto a los ingresos totales es cada vez mayor.

A veces existe cierta confusión respecto a este tipo de tributos ambientales y sus finalidades. La Agencia Europea del Medio Ambiente tiene una clasificación al respecto. En función a sus objetivos se pueden dividir los impuestos ambientales en las categorías siguientes:

- **Tasas sobre el coste**, cuyo objetivo es el pago por parte de los usuarios del medio ambiente para cubrir los costes de actividades de vigilancia y control del uso de recursos. Existen dos tipos de tasas sobre el coste:
  - a) **Tasas para el usuario**, donde la tasa es pagada por el usuario en concepto de un determinado servicio ambiental.
  - b) **Tasas generales**, por las cuales la tasa se emplea para gravar determinados usos ambientales pero debido a un servicio específico al usuario.
- **Tasas incentivadoras**, destinadas a evitar usos perjudiciales para el medio ambiente.
- **Tasas fiscales ambientales**, destinadas a incrementar los recursos estatales.
- **Una reforma impositiva de carácter ecológico**, que en esencia es una expansión de tasas fiscales consistente en un desplazamiento de ingresos y contribuciones sociales hacia impuestos sobre el consumo de recursos y la generación de contaminación ambiental.

## 2. Marco de la estructura territorial del Estado.

España es el quinto país más grande de la Unión Europea y en tres décadas ha pasado de ser uno de los más centralizados de este continente a uno de los que menos. El desarrollo de este proceso de descentralización en estos 30 años, ha supuesto un cambio notable no sólo en la distribución de competencias entre las Administraciones Públicas sino también en todo lo referente al uso de instrumentos de Gestión Pública.

El denominado Estado del bienestar es un concepto de las ciencias políticas y económicas. Son varias sus definiciones, pero con ese nombre se designa a una propuesta política o modelo general del Estado y de la organización social, según la cual el Estado provee ciertos servicios o garantías sociales a la totalidad de los habitantes de un país.

Hoy en día las principales responsabilidades vinculadas a la consolidación del denominado *Estado del Bienestar* corresponden a las comunidades autónomas, si bien determinados gobiernos locales vienen asumiendo cada vez más competencias, aún cuando éstas no sean reconocidas en los diversos documentos legales, y ni siquiera financiadas de acuerdo a las necesidades. El peso político y administrativo de este nivel de gobierno ha alcanzado así cotas poco previsibles desde la Constitución de 1978.

A comienzos de la segunda década del siglo XXI, los procesos de descentralización siguen formando parte del discurso político y de los temas principales de las reformas políticas y administrativas.

Debido a este singular proceso de descentralización del Estado español, proceso que, como ya hemos comentado, todavía sigue abierto, el panorama del sistema fiscal español es el siguiente, al margen de los sistemas de concierto y convenio económico: existe un único sistema tributario que, hoy por hoy, es esencialmente estatal, aunque muchas de sus figuras hayan sido cedidas a las Comunidades Autónomas (ver Figura 1).



Figura 1: Mapa de Comunidades Autónomas

Fuente: <http://www.finanzas.com/las-comunidades-autonomas-mas-prosperas>

Esta cesión, que, como sabemos, permite o compele el ejercicio de competencias normativas, puede estar creando un subsistema tributario autonómico. Respecto a la tributación propia de las Comunidades Autónomas, ésta se encuentra, en teoría, bastante limitada, merced a lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), puesto que no pueden establecer tributos sobre hechos imponible gravados por el Estado. Sin embargo, este artículo se ha interpretado de modo muy flexible por el Tribunal Constitucional (TC), según el cual el precepto sólo prohíbe aquellos impuestos autonómicos que recaigan exactamente sobre el mismo supuesto de hecho normativo ya tipificado por el Estado. No hay inconveniente, en cambio, en gravar la misma “materia imponible” (fuente de riqueza), siempre que los hechos imponible autonómicos se configuren de modo distinto a los del Estado.

Por este motivo las Comunidades Autónomas han intentado crear hechos imponible no gravados por el estado, a través del establecimiento de tributos ambientales (los hechos imponible “tradicionales” se encuentra ya gravados por el Estado).

Según algunos autores, (ver Gago, Labandería et al (2005)), hay quien defiende una variación geográfica de los tipos impositivos, pero decidida y gestionada por una unidad central evitando así comportamientos estratégicos.

Por otro lado, la flexible interpretación del art. 6.2 LOFCA quedó desvirtuada por el art. 6.3 LOFCA, según el cual, en su redacción original, *“las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la 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 en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro...”*

En sus sentencias sobre los impuestos balear y extremeño el Tribunal interpretó el término “materias” en sentido muy amplio. Esto restringía notablemente el ámbito de los impuestos autonómicos, pues la materia imponible reservada a las entidades locales abarcaba tanto los bienes inmuebles como las actividades económicas.

La última modificación de la LOFCA abre una puerta a los tributos propios de las Comunidades Autónomas: la de las materias imponibles gravadas por tributos locales.

Ahora, bastará con que los tributos autonómicos tengan un hecho imponible distinto de los de los tributos locales aunque la materia imponible sea la misma.

Pensamos que la modificación no es muy acertada, pues hace que el precepto quede tan vacío de contenido como el art. 6.2 LOFCA.

Aparentemente tiene la ventaja de ampliar el “espacio tributario de las Comunidades Autónomas”, pero dicho espacio era ya muy amplio, en cuanto las Comunidades podían establecer recargos sobre tributos estatales. Por consiguiente, el problema de la falta de desarrollo de los tributos autonómicos no deriva, a nuestro entender, de obstáculos jurídicos, sino del enorme coste político que supone el ejercicio de auténtica responsabilidad fiscal por parte de las Comunidades Autónomas.

Por otra parte, dada la maltrecha situación de las corporaciones locales, no parece razonable que el “espacio fiscal” autonómico se expanda a costa del local.

Por lo que aquí nos interesa, el precepto parece irrelevante, dado que la materia ambiental no se encuentra gravada por las entidades locales. Los supuestos tributos autonómicos ambientales que han sido declarados inconstitucionales eran, en realidad, meros impuestos recaudatorios disfrazados de aspecto ambiental. Esperemos que la reforma de la LOFCA no produzca un rebrote de este tipo de falsos tributos ambientales.

Pero la tributación medioambiental de las Comunidades Autónomas está lejos de convertirse en un sistema tributario, ni para ellas ni para el conjunto. Han surgido, sin especial armonización, una serie de impuestos medioambientales con distintos hechos imponibles, formas de calcular el gravamen y gestión cuya eficacia (salvo la recaudatoria) está por comprobar: esto último es un hecho normal,

puesto que se trata de magnitudes (las medioambientales), difíciles de medir y que dependen de muchos factores, entre otros, el tiempo. Medidas de esta naturaleza necesitarán unos años para su mejora, maduración y efectividad, pero, en algún momento dado, hay que establecerlas.

El art. 218.2 del Estatuto de Autonomía para Cataluña (LO 6/2006, de 19 de julio) presenta una curiosa redacción: *“La Generalitat tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat”*. Podría interpretarse que el precepto no supone ninguna modificación al régimen preexistente, en cuanto se refiere al “marco de la normativa del Estado”, y que tan sólo responde a un cierto compromiso político de cesión de competencias estatales a Cataluña.

Sin embargo, en tanto no se resuelva el recurso de inconstitucionalidad planteado contra el Estatuto, no cabe descartar otras interpretaciones. Por consiguiente, es posible que Cataluña ejercite competencias sobre las Haciendas locales de su territorio y, por lo tanto, es posible que las demás autonomías accedan a esa competencia, por otra parte, bastante lógica, puesto que la idiosincrasia municipal puede variar bastante de una Comunidad Autónoma a otra.

El “sistema tributario” local tampoco es tal sistema y, como hemos visto, se encuentra en crisis constitucional, por lo que, hasta que el TC se decida, puede provocar una cierta parálisis en las reformas de las Haciendas locales. Como ejemplo, Galicia se encuentra con un grave problema de política territorial: sus micromunicipios, concejos extensos, pero poco poblados y con núcleos dispersos. Evidentemente, ese problema afecta de lleno a la política tributaria y a la medioambiental, puesto que, en general, un micromunicipio de este tipo es, desde el punto de vista económico, ineficiente.

*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.*

Algunas de las sentencias del Tribunal Constitucional son las que se detallan aquí: Sentencia del TC 186/1993 de 7 de junio de 1993, relativa al impuesto sobre dehesas en deficiente aprovechamiento; 289/2000 de 30 de noviembre de 2000, relativa al impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente; 168/2004 de 6 de octubre de 2004, relativa al gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo; 179/2006 de 13 de junio de 2005, relativa al impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

Con arreglo a la versión actual, derivada de los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas, no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades

Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

### 3. Límites constitucionales a la Fiscalidad Ambiental

Durante la segunda mitad del siglo XX (como consecuencia también de la segunda guerra mundial) empezó a desarrollarse una gran preocupación por el medio ambiente, ante el deterioro creciente de éste producido en los países industrializados como contrapartida al crecimiento económico.

Al principio, la preocupación se manifestó en forma de prohibición, como los casos de las grandes ciudades europeas en las que las autoridades impidieron el uso de calefacciones individuales que utilizasen el carbón como combustible. Sin embargo ante la cada vez más creciente preocupación social por el medio ambiente, los poderes públicos empezaron a dar respuestas habilitando una serie de actuaciones tales como regulaciones, prohibiciones, sanciones, incentivos, premios, etc. De entre todas estas posibilidades destaca el uso de instrumentos fiscales, con la finalidad de conseguir dirigir las conductas de los agentes económicos hacia el respeto al medio ambiente. Así, desde la segunda mitad de los años ochenta no ha dejado de reforzarse la presencia de los instrumentos fiscales en las políticas ambientales.

Nuestra Constitución, en el Artículo 45 señala que:

1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.
2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.
3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la Ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

La protección del medio ambiente se articula así a través de los diversos medios jurídicos del Derecho administrativo, penal y civil, pero cada vez se hace mucho más necesaria la proyección inclusión de medidas de derecho tributario, que se diferencian de las demás por ser un instrumento económico al servicio del medio ambiente (ver el Informe: Dictamen sobre Fiscalidad Ambiental: La ecotasa, del 2001).

En cuanto a los límites de la fiscalidad ambiental la jurisprudencia constitucional se ha limitado a señalar que no pueden recaer sobre los objetos impositivos reservados a las corporaciones locales

(Sentencias 289/2000 de 30 de noviembre de 2000 sobre el impuesto balear sobre instalaciones contaminantes y Sentencia 179/2006 de 13 de junio de 2005 relativa al impuesto extremeño sobre instalaciones contaminantes). El Tribunal apunta de modo confuso que tal superposición no se producirá en el caso de tributos afectados a finalidades específicas (Sentencia 168/2004 de 6 de octubre de 2004, relativa al gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo).

De todos modos, esta jurisprudencia resulta inoperante tras la reciente reforma de la LOFCA. El Tribunal Constitucional no parece conceder ninguna relevancia al principio de capacidad económica como límite a los tributos ambientales, pues afirma, como *obiter dicta*, que el impacto ambiental es una manifestación de capacidad económica (Sentencia 179/2006 de 13 de junio de 2005).

A nuestro entender la fiscalidad medioambiental constituye una restricción del principio de capacidad económica, que encuentra fundamento en el artículo 45 de la Constitución, pero que debe someterse a un estricto control de proporcionalidad. Es decir, debe comprobarse que la medida fiscal ambiental es idónea para alcanzar su fin, que produce la mínima distorsión posible al principio de capacidad económica y que no quebranta la garantía del mínimo existencial.

#### 4. Reseña de novedades legislativas

Podríamos afirmar que aún está pendiente una auténtica reforma fiscal verde en España (RFV), aunque en los últimos años hayan tenido lugar novedades destacables, como la reintroducción de tasas municipales sobre residuos, la «ambientalización» del impuesto sobre determinados medios de transporte, la reforma de la deducción por inversión en bienes ambientales, el establecimiento de incentivos ecológicos relacionados con el tratamiento fiscal de la vivienda o la creación de impuestos ecológicos autonómicos sobre saltos de agua e instalaciones de producción de energía eólica (ver . Rodríguez, M. (2002) y las referencias allí citadas).

En el entorno europeo, ver la referencia Yábar Sterling, 2009, el Consejo de la UE ha recordado que:

- o La reforma fiscal verde ayuda a conseguir una economía ecoeficiente (21,10,2009)
- o Es urgente revisar, sector por sector, las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente y/o incompatibles con el desarrollo sostenible (21,10,2009)
- o Conviene revisar la Directiva sobre la Fiscalidad de la Energía (2003/96/EC) para su mejor servicio a los objetivos de la UE en relación con la energía y el cambio climático (13,03,2008)

En el ámbito de España, son destacables los instrumentos de planificación nacional relativos al sector de la energía (incluyendo el Transporte) con objetivos ambientales. La planificación se considera como uno de los instrumentos que utiliza la Administración para intervenir la actividad económica en la sociedad

Incluimos aquí los desarrollados posteriormente al año 2000, comentando sólo algunos de ellos:

[http://www.uax.es/publicaciones/archivos/TECMAD11\\_004.pdf](http://www.uax.es/publicaciones/archivos/TECMAD11_004.pdf)

- El **ahorro y la eficiencia energética**: Estrategia de ahorro y eficiencia energética 2004-2012, Plan de Acción 2005-2007; Plan de Acción 2008-2012 y Plan de Activación del Ahorro y la Eficiencia Energética 2008- 2011. Sólo el primero de ellos generará un ahorro de 87,9 millones de toneladas equivalentes de petróleo (el equivalente al 60% del consumo de energía primaria en España durante 2006) y permitirá una reducción de emisiones de CO<sub>2</sub> a la atmósfera de 238 millones de toneladas.
- Los sectores de **electricidad y gas**: Planificación de los sectores de Electricidad y Gas 2002-2011. Revisión 2005-2011 y, finalmente 2008-2016 (Desarrollo de redes de transporte, que tiene como finalidad garantizar la seguridad y la calidad del suministro energético, a medio y largo plazo, permitiendo el crecimiento económico, preservando la competitividad global y la protección del medio ambiente).
- Las **energías renovables**: Plan de Energías Renovables 2005-2010
- El **mercado de emisiones de CO<sub>2</sub>**: Planes Nacionales de Asignación de Derechos de Emisión: 2005-2007 y 2008- 2012. En PNA 2008-2012 se plantea como objetivo limitar el crecimiento de las emisiones al 37% de las del año base, cubriendo la diferencia entre esta cifra y el compromiso español del 15% recurriendo a mecanismos de flexibilidad (20%) y a sumideros (2%).
- El **carbón** como sector y recurso para la producción de energía eléctrica: Plan Nacional de Reserva Estratégica de Carbón 2006-2012 y Nuevo Modelo de Desarrollo Integral y Sostenible de las Comarcas Mineras, que tiene por objeto encauzar el proceso de ordenación de la minería del carbón teniendo en cuenta los aspectos sociales y regionales derivados de la misma así como la necesidad de mantener una determinada producción de carbón autóctono que permita garantizar el acceso a las reservas.
- La **calidad del aire ambiente**: Estrategia española de calidad del aire, aprobada por el Consejo de Ministros el 16 de febrero de 2007, para reforzar nuestra capacidad de acción para afrontar los problemas de la contaminación del aire.
- Los **techos nacionales de emisión** de ciertos gases: Plan Nacional de Reducción de Emisiones de Grandes Instalaciones de Combustión, aprobada por el Consejo de Ministros del 07-12-2007.
- El **cambio climático**: Estrategia Española de Cambio Climático y Energía Limpia. Horizonte 2007-2012-2020 y posterior Plan de Medidas Urgentes. Esta Estrategia presenta 198 medidas para asegurar el objetivo de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, preservando la competitividad de la economía española, el empleo y el abastecimiento energético.
- El **transporte**: Plan Estratégico de Infraestructuras y Transporte (PEIT) 2005-2020, con el objetivo de abordar los retos a los que ha de hacer frente el sistema de transporte en nuestro país y proponer las medidas que puedan contribuir a mejorar la competitividad económica, la cohesión territorial y social, y la seguridad y calidad del servicio en todos los modos de transporte desde los principios de racionalidad y eficiencia en el uso de los recursos.
- La **movilidad de los ciudadanos**: Estrategia de Movilidad Sostenible, aprobada por el Consejo de Ministros el 30 de abril del 2009.

- El **sector del automóvil**: Plan PREVER, Plan VIVE y posterior Plan Integral de Automoción, éste último aprobado por el Consejo de Ministros el 13/02/2009.

Sin embargo, son pocos los documentos multisectoriales de planificación para la defensa global del medio ambiente de España y/o para la sostenibilidad:

- el Programa Nacional de Reformas (2005), ligeramente;
- la Estrategia Española de Desarrollo Sostenible (2007)
- Ley de Economía Sostenible (2011).

## 5. Consideraciones de política legislativa

A pesar de que existen numerosos trabajos nacionales e internacionales que justifican desde diferentes puntos de vista el éxito de los impuestos ambientales en los últimos años (véase por ejemplo, Smith, 1992; Gago y Labandería, 1997 y *Department for Environment*, 1998), para establecer un tributo medioambiental la doctrina ha sugerido contestar, primero, a las siguientes cuestiones:

*A.-¿Será capaz de producir los beneficios ambientales deseados?*

Esta primera pregunta hace referencia a la eficacia real de la medida tributaria ambiental. Aunque el Tribunal Constitucional se haya negado a admitirlo, resulta claro que un auténtico tributo ambiental supone una desviación del principio de capacidad económica. Tal desviación puede ser legítima, dado que el art. 45 de nuestra norma fundamental consagra la protección del medio ambiente. Sin embargo, es necesario realizar un juicio de ponderación de bienes jurídicos. Sólo así podrá comprobarse que la medida es idónea para proteger el medio ambiente (tanto en pura teoría como en la práctica medida por sus resultados reales), que ocasiona la mínima desviación necesaria de la distribución de la carga tributaria basada en el principio de capacidad económica y que no ocasiona ninguna injusticia irreparable. Por lo tanto, hay que preguntarse qué es lo que se desea: la eliminación total de la contaminación; su mantenimiento dentro de límites lógicos; la mera recaudación.

Para la eliminación total de una conducta, la forma más eficaz es su prohibición, penal o administrativa. Para obtener recaudación, sin más, bastan los tributos “tradicionales”, de eficacia ampliamente probada. Se llega, necesariamente a la siguiente conclusión: los tributos medioambientales han de ser eficaces para mantener, dentro de lo prudente, los índices de contaminación o de impacto ambiental. Con esto no queremos decir que un tributo ambiental no pueda estar afectado, por ley, a la atención de finalidades específicas, pero sí deseamos indicar que la afectación, por sí misma, no convierte al tributo en “ambiental” ni permite justificar las desviaciones del principio de capacidad económica.

La STC 179/2006 de 13 de junio de 2005, relativa al impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. En contra de lo apuntado confusamente por la STC 168/2004 de 6 de octubre de 2004, relativa al gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo.

*B.- ¿Es una medida factible desde el punto de vista administrativo*

De la ordenación del tributo hay que pasar a su aplicación. Según la Ley General Tributaria, son principios de ordenación de los tributos (medioambientales o no) los de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

La especial complejidad de los tributos ambientales puede provocar que los costes indirectos de gestión sean muy gravosos. Piénsese en la instalación de aparatos medidores especiales, procesos complicados de verificación, exigencias muy pormenorizadas de información de los procesos productivos (materia prima, elaboración, subproductos, desechos...).

Por otra parte, desde el punto de vista de la Administración implicada, el personal que ha de gestionar estos impuestos puede necesitar especiales conocimientos y medios científico-prácticos, no sólo jurídicos y económicos.

Asimismo, la presencia de fallos del sector público y la búsqueda de rentas o votos, nos debe hacer recordar que las acciones de los funcionarios, políticos y votantes pueden responder a intereses particulares, que motivan que la actuación pública se aleje del interés colectivo.

A modo de ejemplo, en el caso del impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, el sujeto pasivo ha de asumir el coste de la instalación y mantenimiento de los aparatos medidores de la contaminación, a riesgo de ser gravado en el sistema de la estimación objetiva. Al mismo tiempo, el diseño de dicho sistema es complejo, puesto que los módulos no pueden limitarse a reflejar la contaminación media que se puede producir (no se trata los tributos tradicionales, en los que los módulos, si se desea que sean medianamente respetuosos del principio de capacidad económica, han de reflejar el índice medio de riqueza sobre la que recae el tributo), puesto que, de esa forma, se beneficiaría a las empresas más contaminantes y se perjudicaría a las menos contaminantes, dejando, a las demás (a las medias), sin incentivo alguno para modificar sus conductas medioambientales. Debido a estas dificultades y a que creemos que la internalización de los costes sociales de la contaminación dejaría de ser eficaz si se compensa el tributo ambiental con la bajada de otros, nos decantamos por la opinión contraria a la necesidad de compensación directa: el tributo ambiental se compensará a sí mismo en la medida en que el agente contaminante corrija sus defectos básicos y disminuya, así, su tributación ambiental.

*C.- ¿Se pueden encontrar medidas compensatorias en otros impuestos?*

Los tributos medioambientales, suponen, dentro del sistema tributario en el que deban integrarse, un aumento de la carga impositiva. Puesto que, en teoría, su fin básico no es recaudatorio, no se desea que, a través de ellos, aumente la presión fiscal. Según esta idea, muy difícil de llevar a la práctica de forma estricta, los tributos medioambientales deberían de ser neutrales con respecto a la carga tributaria que soportan sus sujetos pasivos. El establecimiento de tributos medioambientales debería

suponer la desaparición o la rebaja de algún tributo tradicional. Esta es la idea de la denominada “reforma fiscal verde”, que no sólo intenta proteger el medio ambiente sino fomentar el empleo y la actividad económica (doble dividendo).

El diseño de esta equitativa compensación, como se ha dicho, no es fácil. En la práctica, se ven rupturas de los principios de igualdad y generalidad de otros tributos, aunque en aras, precisamente, de la neutralidad que se persigue. Además, el sistema tributario, desde el punto de vista técnico, se complica con la creación de bonificaciones, deducciones o exenciones “compensatorias”, que pueden dañar la “esencia” del tributo en el que se incluyen.

Otra cuestión dificultosa sería encontrar el tributo “compensatorio” más adecuado. ¿Debe de tratarse de un tributo estatal, autonómico o local? Nuestro sistema tributario, dependiente del sistema competencial y de financiación de las Comunidades Autónomas y de los entes locales, está en estado de permanente revisión, a pesar de que han pasado ya más de 30 años desde que se aprobó la CE.

*D. ¿Debe de tratarse de un impuesto directo o indirecto?*

Tal vez, desde el punto de vista práctico, los impuestos indirectos serían los ideales, pero la armonización del IVA y de los demás impuestos especiales hace inviable esta opción. También han de tenerse presentes las libertades comunitarias (de circulación de mercancías, capitales, personas, trabajadores; la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios) así como la prohibición de ayudas de estado.

Debido a estas dificultades y a que creemos que la internalización de los costes sociales de la contaminación dejaría de ser eficaz si se compensa el tributo ambiental con la bajada de otros, nos decantamos por la opinión contraria a la necesidad de compensación directa: el tributo ambiental se compensará a sí mismo en la medida en que el agente contaminante corrija sus defectos básicos y disminuya, así, su tributación ambiental.

*E.- ¿Es susceptible de ser aceptado por la sociedad?*

En general, la aceptación de un nuevo tributo o el aumento de los ya existentes es siempre problemática sea cual sea su finalidad. El legislador constitucional, lo reconoce así, al excluir, en el artículo 87.3 CE, de la iniciativa legislativa popular, la materia relativa a los tributos.

Independientemente de que a nadie le gusta pagar impuestos, creemos que, en el caso de la “aceptación” de un tributo, sea ambiental o clásico, un punto clave se encuentra en la transparencia y en la información, no sólo en el lado de los ingresos (de los tributos), sino en el de los gastos.

En general, podemos observar que, en España, gran parte de los impuestos medioambientales (propios de las Comunidades autónomas), están afectos a cubrir determinados gastos. Esta afectación, precisamente, dotada de la necesaria flexibilidad, ha sido defendida por la doctrina internacional.

Esto puede hacer que el impuesto medioambiental pueda ser mejor aceptados que otros. Si la afectación se cumple de forma eficaz, una parte de los efectos de los tributos medioambientales sería más fácilmente perceptible por la sociedad y, por tanto, el impuesto sería más popular.

## 6. Conclusiones

Cada día es más creciente en todo el mundo el interés en emplear para la protección del ambiente instrumentos fiscales que, fundamentalmente, obligan a quienes contaminan a pagar impuestos que reflejen los costos que la polución implica para la sociedad en general. En nuestro país existe una problemática añadida en su aplicación debido al singular proceso de descentralización del estado español, lo que hace que sea necesaria una profunda revisión de la fiscalidad ambiental teniendo en cuenta la estructura territorial del Estado (Estado, Comunidades Autónomas y Municipios). La aceptación por la sociedad es también un tema complejo. Es probable que el apoyo a un impuesto ambiental sea mayor mientras más directamente se dirija a reducir una clase específica de contaminación que sea reconocida públicamente como nociva, como la contaminación del aire, del agua o la congestión del tráfico, y mientras más eficaz sea el impuesto para tratar el problema.

## 7. Referencias

Azqueta, D (2002), *Introducción a la economía ambiental*. (Mc GrawHill. Madrid).

Department for Environment (1998): *Economic Instruments for Water Pollution*, Food & Rural Affairs, Department for Environment, UK.

Environmental taxes - Recent developments in tools for integration. EEA, Environmental issues series nº18 [http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental\\_Issues\\_No\\_18](http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental_Issues_No_18), consulta en Abril 2011.

Gago, A. y X. Labandeira (1997): La imposición ambiental: Fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España", *Hacienda Pública* 141-142, pp. 193-219 , Barcelona

Gago, A., Labandeira, X., Picos, F. and Rodríguez, M. (2005) 'La Imposición Ambiental Autonómica', in Bosch, N. and Durán, J.M. (eds) *La Financiación de las Comunidades Autónomas: Políticas Tributarias y Solidaridad Interterritorial*. Edicions i Publicacions de la Universitat de Barcelona,

Proyecto de Informe: Dictamen sobre Fiscalidad Ambiental: La ecotasa, del 2001. Grupo Parlamentario PSOE de Andalucía, 2001, disponible en <http://www.losverdesdeandalucia.org/documentos/fiscalidad-ambiental-dictamen.doc>, consulta mayo 2011.

---

Rodríguez, M. (2002) “Reforma Fiscal Verde y Doble Dividendo. Una Revisión de la Literatura Empírica”, *Papeles de Trabajo*, nº27/02, Serie Economía, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Smith, S. (1992), "Taxation and the environment: A survey". *Fiscal Studies*, nº 13, pp. 21-57.

Yábar, A (2009) "Impuestos ambientales en España e incentivos perversos en el sector de la energía", Green Budget Europe Seminar, (Madrid, 26 de noviembre de 2009), disponible en <http://www.eeb.org/?LinkServID=8BB18763-FA76-05A5-A718759D318A7B1E&showMeta=0>  
Consulta Mayo 2011.