



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

MEDIDAS TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL

Environmental Taxes Policies regarding Spanish Regions

Autor

Gonzalo Lardiés Boned

Directora

M^a Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho

2017

ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
I. INTRODUCCIÓN.....	2
1. CUESTION TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO	2
2. RAZON DE ELECCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE INTERÉS.....	3
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	4
II. FISCALIDAD AMBIENTAL.....	5
1. ORIGEN DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL	5
2. RELACIÓN ENTRE LOS TRIBUTOS Y LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE	6
3. TIPOS DE TRIBUTOS AMBIENTALES	7
4. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES	9
5. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES	10
III. BREVE REFERENCIA A LA POLÍTICA DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE EL MEDIO AMBIENTE.....	12
1. PRINCIPIO DE CAUTELA Y ACCIÓN PREVENTIVA.....	12
2. PRINCIPIO DE NIVEL DE PROTECCIÓN ELEVADO	13
3. PRINCIPIO DE ACTUACIÓN EN LA FUENTE PARA LA CORRECCIÓN DE LOS ATENTADOS AL MEDIO AMBIENTE	13
4. PRINCIPIO DE «QUIEN CONTAMINA PAGA»	13
IV. PRINCIPALES IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES DE LAS CCAA	16
1. TRIBUTOS PROPIOS, SU CONCEPTO Y PRINCIPIOS.....	16
1.1 Principios constitucionales de orden tributario	16
A) Principio de capacidad económica	17
B) Principio de igualdad	18
C) Principio de generalidad	19
D) Principio de progresividad.....	19
E) Límite de la confiscatoriedad	19
F) Principio de legalidad.....	19
1.2 Finalidad extrafiscal de los tributos.....	21
1.3 Reparto competencial entre el Estado y las CCAA en materia de medio ambiente	22
2. VALORACIÓN DE ALGUNOS DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES	26
3. ESPECIALIDADES TRIBUTARIAS EN ALGUNAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	29

VI. CONCLUSIONES	31
ANEXO	33
BIBLIOGRAFÍA	37

ABREVIATURAS

- CCAA: Comunidades Autónomas.
- CE: Constitución Española
- CEE: Comunidad Económica Europea
- EEMM: Estados Miembros
- LGT: Ley General Tributaria
- LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- TC: Tribunal Constitucional
- UE: Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTION TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO

Una primera aproximación al estudio de la materia pone de manifiesto que hablar de la tributación medioambiental de las Comunidades Autónomas (CCAA) constituye en sí mismo una contradicción, y ello con base en las consideraciones que seguidamente haré.

1. El medio ambiente, no sólo trasciende a lo local, lo provincial, lo autonómico o lo estatal, ya que es algo global que afecta a la totalidad del planeta.

2. Por el contrario, la regulación en materia impositiva viene determinada por la potestad legislativa que cada ente tenga atribuida por cuanto sólo por ley cabrá establecer tributos como patentiza el principio de legalidad en materia tributaria «*nullum tributum sine lege*».

Así pues, las dificultades del tratamiento de la materia que me ocupa están provocadas por el hecho de entrar en relación cuestiones de carácter universal con potestades de ámbito puramente regional.

La importancia que el medio ambiente tiene para la humanidad se ha de traducir en que, en el caso de llevar a cabo cualquier reforma legislativa, el medio ambiente sea el bien jurídico que más se haya de proteger.

Si esto es así, la fiscalidad medioambiental debería ir encaminada prioritariamente a lograr la preservación o mejora del medio ambiente, lo que implica que el tratamiento fiscal debiera tender primero a premiar comportamientos y después a paliar los daños causados a la manera de una indemnización, que tendrá así carácter subsidiario no sólo en el aspecto recaudatorio sino también en el regulatorio. Se trataría de regular no la forma de indemnizar el daño causado, sino de evitarlo en la medida de lo posible y subsidiariamente reparar los daños.

Esta primacía del aspecto medioambiental sobre el fiscal determinará asimismo que el aspecto recaudatorio se desplace a segundo término y además que esta supeditación del tributo al medio ambiente imponga, en la medida de lo posible, que lo recaudado por tales conceptos se destine directamente a paliar los efectos que causan los

comportamientos del sujeto pasivo del impuesto, es decir, deberá existir una afectación directa de lo recaudado a paliar daño producido.

Para ello, he estructurado el trabajo en cuatro capítulos. El primero de ellos, a modo de introducción al tema, en el que hablo acerca de la fiscalidad ambiental; su origen, la relación que guardan los tributos con el medio ambiente, así como los tipos de tributos ambientales con sus respectivas características, y sus ventajas e inconvenientes.

En segundo lugar, he considerado oportuno introducir una breve referencia a la política de la Unión Europea sobre el medio ambiente, ya que ésta incorpora una serie de principios fundamentales para el correcto funcionamiento de la tributación medioambiental.

En tercer lugar, paso a explicar los principales impuestos en esta materia de las CCAA. Debido a las características que presentan estos tipos de tributos, he dedicado un apartado de este trabajo a los principios constitucionales a los que están sujetos. Además, se debe tener en cuenta su finalidad extrafiscal, y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Antes de plasmar las conclusiones, expondré una valoración de algunos de los tributos ambientales que más me han llamado la atención.

2. RAZON DE ELECCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE INTERÉS

En cuanto a la razón de elección del tema, decidí abordar las medidas tributarias de las CCAA en materia medioambiental, ya que considero que la preservación y cuidado del medio ambiente debe ser un interés primordial para toda la sociedad, a la que hay que mentalizar de que este es uno de los objetivos fundamentales para poder seguir viviendo, como vivimos.

Como veremos más adelante, han sido las Comunidades Autónomas, las que han ejercido su potestad tributaria, de acuerdo con las competencias atribuidas a estas por la Constitución, de manera que se han implantado diferentes impuestos, y en algunos casos peculiares, en alguna de ellas.

Quizá, desde un punto de vista práctico sería necesaria una regulación de carácter estatal unificadora de criterios, que profundizara en la protección del medio ambiente y junto a

ello, intentar concienciar a la población de los problemas medioambientales a través de campañas publicitarias, etc... De manera que el esfuerzo fuera conjunto de las Administraciones y los ciudadanos para conseguir el fin propuesto.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

El punto de partida de este trabajo ha sido investigar sobre la posibilidad de establecer tributos de carácter medioambiental, acudiendo a fuentes normativas, que en esta materia son escasas, por lo menos en cuanto a legislación estatal se refiere, y en mayor medida, a los estudios realizados por profesionales con experiencia en esta cuestión.

Además, he tenido en cuenta y examinado jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los aspectos relacionados con la fiscalidad ambiental, que previamente he mencionado, competencias legislativas de las Comunidades Autónomas, los principios por los que se rigen, el carácter extrafiscal de estos tributos etc... dado que a través de sus Sentencias este Tribunal realiza una interpretación de los preceptos constitucionales y legales que marca el camino a seguir por los juristas en desarrollo de su labor profesional.

Por último he tratado de hacer una reflexión sobre el origen y motivación de algunos de los tributos ambientales vigentes en las Comunidades Autónomas. Para ello, he utilizado la documentación previamente descrita.

II. FISCALIDAD AMBIENTAL

Antes de abordar el tema de la fiscalidad ambiental debemos saber lo que son los tributos ambientales. Son aquellos cuya base impositiva presupone la existencia de unidad física, de un producto, que origina o produce un impacto negativo al medio ambiente. Estos tributos recaen principalmente sobre el transporte, la energía, la contaminación y los recursos naturales.

Pueden ser de dos tipos: los primeros de ellos son los directos, los cuales gravan la renta o la contaminación de los agentes económicos . En segundo lugar, están los indirectos que se centran en las operaciones económicas de los mencionados agentes.

La finalidad que ha de perseguir la fiscalidad ambiental es producir mejoras en el medio ambiente, junto con la innovación y competitividad, la creación de empleo y la mayor justicia del sistema tributario.

1. ORIGEN DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

El nacimiento de la tributación medioambiental se produce durante la década de los años 90 en los países escandinavos.

El primer país fue Finlandia, ya que en 1990 introdujo el impuesto del carbón, al que le siguió una armonización progresiva del sistema fiscal con el medio ambiente. Un año más tarde 1991, es en Suecia dónde se produce una reforma fiscal extensa basada en la reducción del Impuesto sobre la Renta.

En 1993, la OCDE comienza a delimitar las líneas básicas sobre fiscalidad y medioambiente. Esto se traduce en que actualmente la mayor parte de los EEMM de la UE presentan tributos ambientales en sus sistemas fiscales.

Por último, si hacemos referencia a España la imposición medioambiental se ha desarrollado fundamentalmente en las CCAA, en virtud de lo estipulado en los artículos 156 y 157 de la CE.¹

¹ ALARCÓN GARCÍA,G. «¿ Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica», en *Cuides*, nº 9, 2012, p. 217.

De estos cabe destacar, en primer lugar, que las CCAA gozan de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles (156.1 CE).

En segundo lugar, los recursos de las CCAA estarán constituidos, entre otros, por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

2. RELACIÓN ENTRE LOS TRIBUTOS Y LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

El establecimiento de tributos cuya finalidad extrafiscal sea la protección del medio ambiente está condicionado por el reparto de competencias derivado de la Constitución. Al hablar de instrumentos para la protección del medio ambiente, se hace referencia al conjunto de medidas que utilizan los entes públicos para su protección.

Estas medidas se pueden dividir en dos grupos: **el primero**, está formado por las llamadas medidas resarcitorias o indemnizatorias, mediante las cuales se busca indemnizar los daños causados, y a su vez llevar a cabo la restauración del medio ambiente dañado; **el segundo grupo**, está formado por las medidas preventivas, éstas tratan de evitar la producción de conductas que dañan el medio ambiente. Los instrumentos preventivos del medio ambiente son: educación para el medio ambiente, prohibiciones y autorizaciones, así como los tributos y las subvenciones, unos como disuasorios de las prácticas contaminantes, y los otros como estímulo para la adopción de medidas que las eviten.

La utilización de los tributos se realiza para evitar la contaminación y al propio tiempo incitar a reducirla.

No obstante lo cual, desde un punto de vista económico², como enuncia LÓPEZ DÍAZ, aparecen diversas justificaciones con base a las cuales se sostiene una oposición al tributo como instrumento de la política ambiental. Estas justificaciones entre otras son:

² LÓPEZ DÍAZ, A. , << Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL>> , en *Dereito*, nº22, 2013, pp. 229-231

- Los impuestos impiden a los sujetos utilizar los medios necesarios para evitar la polución.

- Los gravámenes sobre los residuos son licencias para contaminar.

- No existe una base contable para los impuestos sobre residuos.

- Los gravámenes sobre los residuos dan lugar a un aumento de los costes, lo que puede convertir a éstos en inflacionistas.

- Un sistema de tributos ambientales es complicado y farragoso.

Por el contrario, contamos con una serie de razones que desde el punto de vista económico justifican la existencia de los tributos ambientales, como son las siguientes:

- Los impuestos pueden traducirse como una solución justa, ya que tratan de igualar los costes entre los diferentes sujetos.

- Las empresas tienden a reducir la contaminación como consecuencia del impuesto sobre unidades de contaminación.

- El coste de las reducciones de contaminación conseguido a través de los impuestos es inferior al que se obtiene por medio de controles directos.

3. TIPOS DE TRIBUTOS AMBIENTALES

Por fiscalidad ambiental hemos de entender aquel conjunto de tributos o de elementos tributarios que tienen por objeto el logro de un fin extrafiscal: preservar y mejorar el medio ambiente. En el sentido más tradicional incluirá a aquellas prestaciones pecuniarias de carácter obligatorio que tienen por finalidad la mejora o protección del medio ambiente. La fiscalidad ambiental estará pues integrada por los impuestos ambientales, las tasas ambientales y las contribuciones especiales ³de carácter ambiental, cuyas notas caracterizadoras serán las siguientes:

Los impuestos ambientales son aquellos tributos cuyo hecho imponible está conformado por un acto o hecho relacionado con la mejora o protección del medio ambiente y el

³ ALARCÓN GARCÍA, G. «¿ Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? ...», cit. pp. 208-209.

tributo se exige sin contraprestación alguna, rasgo determinante de esta categoría tributaria, a tenor de lo dispuesto en el artículo 2.2 c) de la LGT.

La tasa ambiental grava, bien la utilización privativa del dominio público, bien la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público relacionados con la mejora o protección del medio ambiente, cuando estos se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos y concurren dos circunstancias: a) que sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados; b) que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad, o porque, en relación con dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público, art 2.2 a) LGT.

Las contribuciones especiales, artículo 2.2 b) de la LGT, ambientales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en el aumento del valor de un bien privado como consecuencia de una actuación pública en materia ambiental, ya sea la realización de una actividad o la prestación de un servicio por parte de cualquier Administración.

Debemos destacar el canon, término vinculado a la fiscalidad ambiental, pero no aparece recogido en el artículo 2 de la LGT. Éste se refiere al gravamen de la utilización o del aprovechamiento especial del dominio público encuadrable en la modalidad de tasa, empleándose cuando el sujeto pasivo usa el medio ambiente, y obtiene por ello una ventaja directa.

Existe además una segunda clasificación de los tributos ambientales: los tributos sobre productos y los tributos sobre emisiones.

Se entiende por tributo sobre productos, aquellos cuyo hecho imponible es la producción o el consumo de determinados bienes cuyo uso es nocivo para el medio ambiente. Estos utilizan métodos indirectos y objetivos para calcular la base imponible, distinguiendo entre aquellos que someten a gravamen los procesos productivos (*inputs*) o los que someten a gravamen los productos acabados (*outputs*). Los tributos sobre la producción se utilizan más que los de emisiones, debido a que su fiscalidad presenta procedimientos similares al resto de tributos del sistema fiscal. Responden al principio del Derecho ambiental «quien contamina paga» recogido en nuestro Derecho comunitario.

Los tributos sobre emisiones son aquellos que gravan directamente las descargas contaminantes al medio, utilizando un método de determinación directa de la base imponible. Tienen por objeto aumentar el coste de un comportamiento negativo sobre el medio ambiente. Como consecuencia de los tributos sobre emisiones el contaminador busca una estrategia más barata para disminuir sus emisiones.⁴

Estos se utilizan en menor medida, ya que plantean problemas a la hora de integrarse en el sistema fiscal y no resultan fáciles de aplicar.

Por último, encontramos una tercera clasificación de los tributos ambientales en relación a su finalidad, según su naturaleza. Estos se dividen en tres grupos:

A) Tributos incentivadores: producen un cambio en el comportamiento de productores y consumidores.

B) Tributos ambientales de finalidad fiscal: buscan conseguir un incremento de la recaudación.

C) Tributos redistributivos: tienen por objeto hacer frente a los costes de los servicios ambientales y los derivados de las medidas de control de la contaminación.

4.CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

Los Poderes Públicos están obligados a prevenir y evitar los problemas ambientales, debido a su influencia en el bienestar y calidad de vida de los ciudadanos.

Entre las diferentes características de los tributos ambientales, destaca ALARCÓN GARCÍA su vinculación directa en el comportamiento de los agentes económicos, ya que el pago del impuesto debe estar relacionado con el problema ambiental. Esto quiere decir que se debe gravar una materia que guarde una estrecha relación con el perjuicio ambiental, y a su vez aplicar una solución al problema. Se debe diseñar una cuantificación de la deuda tributaria. Corresponderá al legislador la determinación de la base imponible y el tipo de gravamen.

Otra característica de los tributos ambientales, es su facultad para modificar las conductas contaminantes que recaen sobre el medio natural, logrando así una solución

⁴ ALARCÓN GARCÍA, G. «¿ Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? ...», cit. pp. 209- 211.

beneficiosa. Para ello es necesario, en primer lugar, conocer el daño ambiental producido por los comportamientos que aparecen en el hecho imponible y, en segundo lugar, proponer alternativas que produzcan cambios en los consumidores.

Una tercera característica es que los tributos ambientales deben ser efectivos en materia fiscal, no solo en términos ambientales. Se debe valorar si el tributo ambiental debe procurar recursos al erario público.

5. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

En los tributos ambientales, encontramos una serie de ventajas e inconvenientes ⁵que derivan de la aplicación de éstos. En primer lugar hablaremos de las ventajas de los tributos ambientales:

1. Producen un incremento de la renta fiscal, lo que da lugar a un aumento del gasto en medio ambiente o una disminución de los impuestos de capital, trabajo o ahorro.
2. Pueden motivar tanto a productores como consumidores a la utilización de recursos más eficientes ecológicamente hablando.
3. Pueden actuar como instrumentos de política eficaces y abarcar las principales prioridades ambientales que actualmente nos afectan (los residuos, emisiones de transporte...).
4. Contribuyen a la aplicación del principio de pago por el contaminante y a la integración de las políticas económica y ambiental.

En segundo lugar existen una serie de obstáculos de carácter prioritariamente político derivados de los tributos ambientales. Estos son:

1. Repercuten negativamente sobre los ciudadanos de renta baja, es decir los pobres pagan proporcionalmente más que los ricos.
2. Tienden a elevarse los impuestos

⁵ JIMÉNEZ VARGAS,P.J. , «Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único (especial consideración sobre el caso español)», puede verse en: <http://ruja.ujaen.es/bitstream/10953/757/1/9788416819485.pdf>, pp. 60-66.

3. Se producen conflictos entre los impuestos nacionales y los de disposición comunitaria.

4. Encontramos efectos negativos sobre el medio ambiente, como consecuencia de las subvenciones y disposiciones existentes.

La solución a los mencionados obstáculos es la creación de impuestos correctamente diseñados que se dirijan hacia la innovación y motiven un cambio estructural.

III. BREVE REFERENCIA A LA POLÍTICA DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE EL MEDIO AMBIENTE

El Tratado por el que se crea la Comunidad Económica Europea (CEE) fue firmado en Roma el 25 de marzo de 1957. En él no se previó expresamente, la articulación de una política comunitaria en el campo ambiental, puesto que en esa época la protección del medio ambiente estaba en el orden de prioridades sociales y políticas, muy por detrás de la preocupación del desarrollo económico.

Es mucho más tarde, con el Acta única Europea, duodécima de las revisiones del Tratado de la CEE, que entró en vigor en julio de 1987, cuando se introducen en éste, un conjunto de normas relativas al medio ambiente.

El Tratado de la Unión Europea (UE), constituye un hito en el proceso de evolución política, económica y social de la Comunidad Europea y supone un progreso en la evolución de la política ambiental comunitaria.⁶

A día de hoy, el Tratado Constitutivo de Europa incluye dentro de los objetivos de la Comunidad, la de promover un alto nivel de protección de mejor de la calidad del medio ambiente.

El artículo 174.2 del citado Tratado, insiste en ello, al disponer que «la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad.»

El mencionado precepto establece los objetivos y principios en que se basa la política medioambiental de la UE. Estos principios como dictamina JIMÉNEZ VARGAS son:

1. PRINCIPIO DE CAUTELA Y ACCIÓN PREVENTIVA

Ambos dos se encuentran regulados en el apartado 2 del citado artículo. Estos tienen por objeto evitar, tanto el agotamiento progresivo de los recursos naturales, como la producción de daños ambientales. Los dos principios son aplicables incluso en aquellos

⁶ BORRERO MORO, C.J. , « La tributación ambiental en España», puede verse en: file:///C:/Users/Acer/Downloads/AAIU607214.pdf, Cap, I, p. 47.

casos en los que no se puede afirmar, con total seguridad, la existencia de una determinada actividad que daña el medio ambiente.

2. PRINCIPIO DE NIVEL DE PROTECCIÓN ELEVADO

También aparece recogido en el artículo 174.2 del TCE, que dispone: «La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.»

Con este criterio se busca acabar con los conflictos que se producen entre la protección ambiental y otros objetivos comunitarios.

3. PRINCIPIO DE ACTUACIÓN EN LA FUENTE PARA LA CORRECCIÓN DE LOS ATENTADOS AL MEDIO AMBIENTE

Mediante la aplicación de este principio se intenta evitar la idea de que la lesión ambiental se produce como una alternativa ventajosa a la reparación del daño causado.⁷

Las medidas de protección medioambiental, deben incidir en el agente contaminante, para provocar que éste modifique su conducta.

4. PRINCIPIO DE «QUIEN CONTAMINA PAGA»

El origen de este principio, fundamental en esta materia, se debe a CECIL PIGOU, quién pretendía la imposición de un gravamen que incorporase, al precio de los productos, el coste de la contaminación. Su finalidad, por tanto, desde un punto de vista económico, es la de internalizar los costes del perjuicio o deterioro ambiental o la prevención de que ello ocurra.

Este principio tiene por objeto hacer soportar al contaminador, el coste de las medidas de prevención y de lucha contra la contaminación impuestas por los poderes públicos, ya que se trata de medidas preventivas o correctivas.

⁷ JIMÉNEZ VARGAS,P.J. , «Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único... », puede verse en: <http://ruja.ujaen.es/bitstream/10953/757/1/9788416819485.pdf>, pp. 112-113.

A la luz de la Recomendación del Consejo Europeo, de 3 de marzo de 1974, este principio se definiría de esta forma: las personas físicas o jurídicas sean de Derecho privado o público, responsables de la contaminación, deben pagar los gastos de las medidas necesarias para evitar la contaminación o para reducirla con el fin de cumplir las normas o medidas equivalentes, que permitan alcanzar los objetivos de calidad, o en caso de que no existan estos objetivos de calidad, con el fin de cumplir las normas o medidas equivalentes, establecidas por los poderes públicos.⁸

Los principales instrumentos de aplicación de este principio por parte de los poderes públicos son las normas y los tributos. Los primeros establecen los niveles de calidad del medio ambiente, a través de la fijación de límites, como por ejemplo los de emisión, también pueden regular la composición de los productos, procesos de fabricación, etc. Los segundos son también un instrumento dirigido a internalizar los efectos externos perjudiciales para el medio ambiente.

Uno de los principales instrumentos de aplicación de este principio es el establecimiento de tributos. En el desempeño de su misión, estos tributos, pueden cumplir dos funciones:

a) incentivar al responsable de la contaminación para que adopte las medidas conducentes a reducir la contaminación de la que sea causante.

b) imputar al contaminador los costes originados por él, en los casos en los que la colectividad asuma la adopción de las medidas anticontaminantes.

Así, el tributo no solo cumple una función ambiental, sino que, fundamentalmente, se establece como un instrumento económico. Los tributos ambientales comunitarios garantizan una mejor unidad en la protección del medio en los distintos Estados Miembros (EEMM) de la Comunidad asegurando la libre competencia.

De acuerdo a JIMÉNEZ VARGAS⁹ siguiendo a HERRERA MOLINA, la recepción del principio «quien contamina paga», en el ámbito jurídico no puede distorsionar los otros principios rectores del mismo. Por tanto, si se recibe en el ordenamiento jurídico fiscal, debe respetar los principios rectores del deber de contribuir y del derecho a la

⁸ BORRERO MORO, C.J. , «La tributación ambiental...», cit. pp. 52-56.

⁹ JIMÉNEZ VARGAS, P.J. , « Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único... », cit. p. 100

protección ambiental. Debe respetar el principio de capacidad económica e igualdad y el fundamento de estos, la solidaridad social.

Doctrinalmente se considera que este principio no es algo privativo del derecho fiscal, sin embargo a la vista de los trabajos de la UE y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) parece que la forma más efectiva de llevarlo a la práctica es a través de los instrumentos fiscales, porque su fundamento es desalentar la contaminación e incentivar el consumo limpio, sin que quepa mantener, como hacen otros autores, que es una autorización para contaminar mediante un precio. Según el mismo autor, el objetivo del principio no es penalizador, sino que se trata de gravar los recursos medioambientales escasos, reflejando lo más posible, el precio de su uso.

En España la fiscalidad ambiental, según Europa, es muy baja, si la comparamos con otros países de la CEE. Al parecer, en estos momentos, la fiscalidad ambiental será revisada y sometida a un profundo estudio, tal y como se recoge en el borrador del «*Plan Aire 2017-2019*», al proponer la creación de un grupo de trabajo para la elaboración de una propuesta de revisión de la fiscalidad ambiental.

Esta posible reforma atenderá a las recomendaciones de organismos internacionales, como la OCDE o la Comisión Europea, en el sentido de afrontar un proceso de adaptación de la fiscalidad ambiental española a la media europea.

IV. PRINCIPALES IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES DE LAS CCAA

1. TRIBUTOS PROPIOS, SU CONCEPTO Y PRINCIPIOS

Se entiende por tributo propio, aquel cuya potestad normativa y gestión corresponde a las CCAA, así lo dispone el artículo 133.2 de la Constitución Española (CE). Estos tributos pueden adoptar las siguientes formas o modalidades: impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos sobre impuestos estatales¹⁰.

A lo largo de la historia los tributos propios nunca han supuesto grandes ingresos para la hacienda subcentral, ya que presentan un carácter residual dentro de los recursos financieros a disposición de las CCAA.

Si comparamos la recaudación que procede de los recursos cedidos y la que procede de los propios, podemos observar una clara primacía de los primeros respecto a los tributos propios y las tasas. Esto se debe a que las CCAA tienden a obtener la mayor parte de la financiación que precisan de los recursos cedidos por el Estado.

También obedece a que en muchas ocasiones, la creación de tributos propios por las CCAA supone un gasto de gestión del tributo superior al de su recaudación. Por ello cabe concluir, que estos no representan una importante fuente de financiación para las autonomías, lo que da lugar a que muchas de ellas supriman ciertos tributos.

1.1 Principios constitucionales de orden tributario

Para llevar a cabo la creación de tributos propios, como de cualquier otro, se deben tener en cuenta tanto los principios de justicia tributaria, recogidos en el artículo 31 de la CE, como los límites de potestad impositiva de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

¹⁰ORDOÑEZ DE HARO, C. , RIVAS SÁNCHEZ, C., « Los impuestos ecológicos como vía de financiación de las Comunidades autónomas: evolución reciente en Andalucía», puede verse en: http://old.aecr.org/web/congresosAACR/2005/az/AT1_ORDO_EZ_DE_HARO_C.PDF, pp. 2-5.

El artículo 31 de la CE está dividido en 3 apartados, enunciando en el primero de ellos «la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de cada uno, dentro de un Sistema tributario que sea justo, el cual estará inspirado en la igualdad y la progresividad».

A lo dicho, habría que añadir que tal aportación a los ingresos públicos nunca podrá tener un alcance confiscatorio.

En el caso de los tributos ambientales, que es el tema que nos ocupa, debemos apuntar que el hecho imponible, por hipótesis, ha de consistir en una actividad nociva para el medio ambiente, y que además será indicativa de una determinada capacidad económica.

Dicho esto, y siguiendo a PEREZ ROYO ¹¹, se han de considerar principios de justicia tributaria:

A) Principio de capacidad económica

Ha de ser el presupuesto y el pilar fundamental dentro del reparto o distribución de la carga tributaria. El resto de principios actúan como instrumentos de desarrollo de éste.

El principio de capacidad económica ejerce tres funciones esenciales en la ordenación constitucional de lo tributario:

a) Es el fundamento de la tributación. El artículo 31 de la CE citado es la norma que fundamenta el deber de contribuir. Este deber de contribuir es lo que sirve de presupuesto fundamental a la imposición.

b) Sirve de límite al desarrollo del poder tributario del legislador, es decir, éste no podrá establecer tributos sin tener en cuenta circunstancias asociadas a la capacidad económica y a la carga tributaria.

c) La tercera determinación del principio de capacidad económica es la que lo contempla como un criterio u orientación para el legislador, dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material que preconiza el artículo 9 de la CE.

¹¹PÉREZ ROYO, F. , *Derecho financiero y tributario. Parte general*, t. III, 22ª edic. , Aranzadi SA, Pamplona, 2012, Cap. III, pp. 66.75.

El principio de capacidad económica impide que el legislador establezca tributos cuyo hecho imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial y no autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias, inexpressivas de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia 37/87¹², señala que «[...] es constitucionalmente admisible que el Estado y las CCAA en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pagos, respondan principalmente, a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de sus fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

B) Principio de igualdad

Vinculado al anterior, constituye un valor no sólo del sistema tributario sino del conjunto del ordenamiento. La Constitución lo proclama en su artículo 1 junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político, desarrollándolo posteriormente en varias direcciones; no solamente en la de la igualdad formal ante la ley (art. 14 de la CE), sino también en la de la igualdad sustancial y el deber de los poderes públicos de promover las condiciones para hacerla efectiva junto con la libertad (art.9 de la CE).

El TC ha subrayado la vigencia del principio de igualdad, entendido como un valor a promover, con medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad, a las que, el propio texto constitucional, valora negativamente. Este principio se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que pueden considerarse iguales, teniendo en cuenta que no toda discriminación o desigualdad de trato es contraria a la Constitución, sino solo aquella carente de justificación objetiva y razonable, siendo además indispensable que ese distinto trato se mantenga dentro de los límites de la proporcionalidad, evitando así resultados gravosos.

¹² Véase en la Sentencia del TC 37/87, Fundamento jurídico 13, párrafo 6º.

C) Principio de generalidad

Se encuentra vinculado con el principio de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal. Dicho principio aparece expresamente mencionado en el artículo 31.1 de la CE cuando dice «Todos contribuirán».

La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales siempre que no sean *intuitu personae*, es decir, que puedan constituir privilegios. El TC en su Sentencia 10/2005 establece que la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen, quedando, en caso contrario proscrita por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica.

D) Principio de progresividad

Por progresividad se debe entender que es aquella característica de un sistema tributario, según la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto deberá aumentar la contribución de éste, en proporción superior a su incremento de riqueza.

E) Límite de la confiscatoriedad

El artículo 31.1 CE dispone que el sistema tributario nunca tendrá valor confiscatorio. Por ello, si una ley configurase un tributo que presentara esta característica, sería considerado como anticonstitucional.

F) Principio de legalidad

Para poder llevar a cabo el establecimiento de tributos, se precisa de la existencia de una ley formal. Esto aparece recogido en el artículo 31.3 y en el 133.1 de la CE que cita textualmente «El poder tributario del Estado se ejercerá mediante Ley».

Pero, además, el poder tributario de las CCAA debe ejercerse en coordinación a la Hacienda estatal, tal y como se dispone en el artículo 156 de la CE y el artículo 2.1 de la LOFCA.

Doctrinalmente, YAGÜE BALLESTER dice que esta coordinación se ha de desenvolver en el respeto a los límites marcados por los siguientes principios:

- Principio de territorialidad, establecido en los artículos 157.2 de la CE y 9 a) y b) de la LOFCA, en virtud del cual, no se permite a las CCAA tomar medidas tributarias sobre bienes, rendimientos o negocios originados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma.
- Principio de neutralidad, establecido en los artículos 157.2 y 139.2 de la CE y 2.1 y 9 a) de la LOFCA. Según este principio, las CCAA no pueden adoptar ninguna medida que suponga discriminación positiva o negativa a la libre circulación de bienes o servicios o al establecimiento de personas o negocios dentro del territorio de la CA.
- Principio de prohibición de doble imposición, es decir, que los tributos de las CCAA no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado (art 6.2 de la LOFCA) ni sobre hechos imposables gravados por los tributos locales (art 6.3 de la LOFCA, en su redacción dada por la Ley 3/2009, de 18 de diciembre de modificación de la LOFCA).

El TC en la Sentencia 30/2015¹³, de 19 de febrero, se refiere expresamente al artículo 6.2 de la LOFCA, concluyendo que para «[...] determinar si se han vulnerado las prohibiciones de la doble imposición contenidas en el artículo 6.2 de la LOFCA, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imposables, de manera que no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imposables de dos impuestos tan solo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imposables de ambos impuestos. En consecuencia, el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada ... o los supuestos de no sujeción y exención, extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible.»

¹³ Véase la Sentencia del TC 30/2015, de 19 de febrero, fundamento jurídico 3º.

- Y por último, el Principio de solidaridad, reconocido en los artículos 156.1 y 138 de la CE, también en el artículo 2.2 de la LOFCA).¹⁴

1.2 Finalidad extrafiscal de los tributos

Los tributos autonómicos con una finalidad medioambiental se han encuadrado tradicionalmente dentro de los tributos extrafiscales, en la medida en la que pretenden compensar los daños ambientales que provocan determinadas actividades.

La aceptación de tributos con fines no fiscales se ha aceptado por el ordenamiento jurídico. Ya en 1963, la Ley General Tributaria (LGT) en su artículo 4 admite expresamente la función extrafiscal del tributo, cuando dice que ¹⁵« Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional».

Posteriormente, aunque la CE no contiene ninguna referencia expresa al respecto, el TC, se ha encargado de afirmar la función extrafiscal de los tributos disponiendo en su Sentencia 37/87¹⁶, de 26 de marzo, que «la función extrafiscal del sistema tributario estatal, no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales, en los que se establecen principios rectores de la política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de los que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados».

Asimismo, la Sentencia 186/ 1993¹⁷, de 7 de junio, señala que: «constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos puedan asignárseles una finalidad extrafiscal». Esta posición es fruto de una doctrina constitucional reiterada sobre el sistema tributario, basada en la consideración de éste como instrumento de intervención económico- social.

¹⁴ YAGÜE BALLESTER, I., « Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español », en *Observatorio Medioambiental*, nº2, 1999, pp. 349-352.

¹⁵ LÓPEZ DÍAZ, A. , « Tributación medioambiental en España...» , cit. p.233.

¹⁶ Véase la Sentencia del TC, 26 de marzo, fundamento jurídico 13, párrafo 2º.

¹⁷ Véase la Sentencia 186/1993, de 7 de junio, fundamento jurídico 4, apartado a).

A la vista de estos pronunciamientos del TC, la doctrina se muestra favorable a la existencia de tributos que persiguen la realización de finalidades extrafiscales amparadas constitucionalmente.

Doctrinalmente se mantiene que si el tributo persigue la obtención de recursos patrimoniales, nos encontramos ante un tributo fiscal, mientras que si el tributo se encamina directamente a la realización de mandatos constitucionales, nos encontramos ante un tributo extrafiscal.

La Sentencia 37/1987¹⁸ del TC ya mencionada, dice que: « La intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra [...] o dicho, en términos positivos, estimular a aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son plenamente exigibles».

Por último, la LGT consagra esa función, no estrictamente recaudatoria, en su artículo 2.1, pf 2 al afirmar que «Los tributos, además de ser medio para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Para el TC, tal y como se indica en las sentencias mencionadas, la extrafiscalidad se encuentra presente en aquellos tributos que persiguen disuadir o desincentivar actividades que se consideran nocivas para el medio ambiente o estimular acciones protectoras del mismo sin que ello sea incompatible con un propósito recaudatorio, que es consustancial al propio concepto de tributo tal y como se recoge en el artículo 31 de la CE.

1.3 Reparto competencial entre el Estado y las CCAA en materia de medio ambiente

Como por todos es sabido, España, a partir de la Constitución de 1978, tiene una organización territorial asentada sobre tres niveles de Gobierno -estatal, autonómico y local- que ha ido evolucionando hacia una alta cuota de descentralización, tanto en los ingresos, como en los gastos.

¹⁸ Véase la Sentencia 37/87 del TC, fundamento jurídico 13, párrafo 4º.

Nuestra Constitución reconoce a los distintos niveles de Gobierno, la facultad para establecer y exigir tributos. El artículo 133.1 de la CE atribuye al Estado la potestad originaria para establecer tributos y, a su vez, reconoce a las CCAA la posibilidad de exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Pero, además, de esta genérica competencia fiscal, la adopción de medidas tributarias con finalidad medio ambiental, requiere que el ente que la adopte goce de competencia material sobre la protección medioambiental, tener atribuida tal competencia ha de ser el antecedente y presupuesto lógico de la imposición medioambiental.

En este sentido, atendiendo a la Constitución y a la normativa básica de régimen local, se establece el siguiente reparto competencial:

- Al Estado le corresponde la competencia exclusiva sobre «legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección», según dispone el artículo 149.1.23 de la CE.
- Además de las normas adicionales de protección mencionadas en el artículo 149, se atribuye también a las CCAA la «gestión en materia de protección del medio ambiente» según el artículo 148.1.9 de la CE.
- Por último, se atribuye a las Corporaciones locales la competencia sobre protección del medio ambiente, lógicamente, en el ámbito de su territorio, tal y como prevé el artículo 25 f) de la Ley de Bases de Régimen Local.¹⁹

La CE dedica su artículo 45 a la preservación del medio ambiente. Dicho artículo se encuentra dentro del Título I, Capítulo III, titulado «De los principios rectores de la política social y económica» y recoge en el apartado 1 el derecho subjetivo a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, y en el apartado 2, los principios que, en torno a este derecho, deben regir la política económica: utilización racional de los recursos naturales, y además, prevé la necesidad, en el apartado 3, de reparar el daño causado, base del principio «quien contamina paga».

Tanto en el caso del derecho subjetivo, recogido en el apartado 1, como en el de los principios rectores, una parte de la doctrina entiende, que tendrán eficacia normativa

¹⁹ LÓPEZ DÍAZ, A. , « Tributación medioambiental en España ...», cit. pp. 235-239.

sólo en la medida en que el legislador los desarrolle o concrete y ello es así, en virtud de lo dispuesto en el artículo 53.3 de la CE.

El derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado no es objeto ni del procedimiento preferente y sumario recogido en la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección de los Derechos Fundamentales, ni goza tampoco del procedimiento de amparo ante el Tribunal Constitucional. Sin embargo, podrá optar a la tutela de este Tribunal, a través de la vía indirecta de la cuestión de constitucionalidad.

Otra parte de la doctrina, ROSEMBUJ, entiende que sería un error interpretar que el artículo 45 de la CE tan solo fija un mero principio programático desprovisto de efectos jurídicos, no vinculantes ni para el ciudadano ni para los poderes públicos.²⁰

Para sustentar esta afirmación se basa en diferentes sentencias, por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 1990, que determina que « el texto constitucional [...] coloca en lugar preferente el derecho de todos a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como a conservarlo»²¹

Igualmente, la Sentencia de 20 de diciembre de 1982 dice que «la Constitución es precisamente eso, nuestra norma suprema y no una declaración programática» y la Sentencia de 30 de noviembre de 1994, en cuyo fundamento jurídico 3 dice «[...] los preceptos que integran la Constitución son todos ellos constitucionales y así tales gozan del contenido y eficacia normativa que de su respectiva dicción resulta».

En consecuencia, el artículo 45 de la CE, al incluir la protección del medio ambiente dentro de los principios rectores de la política social y económica, constituye la base legal suficiente para respaldar la utilización de los tributos con finalidades extrafiscales orientados a dicho objetivo.

En esta línea, el apartado I del Preámbulo de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, dice textualmente: «En el marco de las economías occidentales, y en particular de la Unión Europea, desde hace ya algunos años se viene otorgando una creciente importancia al papel de la tributación medioambiental como instrumento para favorecer la construcción de una economía

²⁰YAGÜE BALLESTER, I., «Impuestos Verdes Autonómicos ... », cit. p. 344.

²¹ Véase en la Sentencia del Tribunal Supremo, del 30 de Noviembre de 1990.

sostenible que, por ende, contribuye al cumplimiento del principio de suficiencia. Añadiéndose a esto que, en el caso de España, las medidas en materia de fiscalidad medioambiental se justifican por lo dispuesto en el artículo 45 de la CE, precepto que consagra la protección del medio ambiente. La fiscalidad medioambiental constituye, pues, un medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural».

Por lo que se refiere al reparto competencial de los artículos 148 y 149 de la Constitución, el TC en una primera interpretación sostuvo que el Estado con su legislación básica podía, prácticamente, agotar la regulación, dejando las posibilidades de desarrollo a las CCAA. No obstante, con posterioridad, a través de la Sentencia 102/1995, precisó su pronunciamiento anterior, señalando que la interpretación que se hiciese de la competencia estatal en ningún caso podría vaciar de contenido la competencia autonómica.

De manera que el Estado sólo está facultado para regular los aspectos esenciales de la protección del medio ambiente, sin agotar la regulación de tal materia, pudiendo las CCAA aprobar sus propias normas y completar dicha normativa básica sobre protección medioambiental.

Por tanto, las CCAA pueden establecer impuestos propios para la protección y defensa del medio ambiente, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art 31), de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA, que regula el ejercicio de las competencias financieras (art 157.3 CE) y de los respectivos Estatutos Autonómicos.

2. VALORACIÓN DE ALGUNOS DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

No es este el lugar en el que llevar a cabo un análisis pormenorizado de todos y cada uno de los tributos medioambientales y que aparecen recogidos para cada Comunidad Autónoma en la clasificación expuesta (ver Anexo), pero si me parece conveniente tratar de indagar en el hecho imponible de alguno de ellos con objeto de determinar si su vocación es verdaderamente medioambiental o están más bien encaminados al logro de unos recursos para el erario público.

Un primer acercamiento a la materia nos permite ver que la regulación más repetida es la que se refiere a abastecimiento de agua y sus vertidos residuales junto a la correspondiente al almacenaje, transporte y distribución de energía eléctrica y telefonía.

Es de observar en este punto que uno y otro son netamente urbanos. Así es, desde el punto de vista urbanístico, el tradicional concepto de solar es aquel que lo define como la superficie de suelo urbano apta para la edificación que cuente con abastecimiento y evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

Los impuestos de abastecimiento de aguas y vertidos de residuos están en el origen mismo del concepto de núcleo urbano. Su regulación y existencia son bastante más antiguos que la preocupación por el medio ambiente, pero ha de decirse que han resultado los más característicos de los impuestos ecológicos tanto más cuanto en los tiempos actuales se está padeciendo periodos meteorológicos secos, que evidencian la escasez de agua y que imponen un uso controlado de la misma.

La otra faceta de este tributo, la de evacuación de las aguas residuales, supuso en su origen una gran mejora en la salubridad de las poblaciones, lo que en su origen determinó la conexión de todos los edificios a la red de alcantarillado con la consiguiente realización de las obras de infraestructura que directa o indirectamente hubieron de ser sufragadas por los usuarios.

Hoy el tributo de vertido ha superado su originaria finalidad y tiende más a hacer hincapié en la recuperación y reutilización de las aguas, es decir, no basta con verter salubrementemente sino que el agua, que es un bien escaso, debe ser depurado y reutilizado.

La fiscalidad sobre el vertido, no acaba aquí, sino que en las comunidades costeras se amplía con otra figura impositiva, la del vertido de las aguas residuales al mar.

El segundo grupo de los hechos imponibles por el número de regulación por las CCAA es el relativo al almacenaje, transporte y distribución de telefonía y de electricidad.

Como ya he dicho anteriormente la noción de núcleo urbano y con carácter previo la de solar, lleva implícita la necesidad de costear con el suministro de energía eléctrica. Si pensamos en la producción de energía eléctrica, previa a su almacenaje, transporte y distribución, es cierto que puede resultar altamente contaminante, particularmente cuando su origen es térmico o nuclear.

Pero aquí lo que se grava no es tanto su producción, que como veremos también lo estará a través del tributo de emisión de gases, como el depósito de residuos peligrosos y radioactivos, y asimismo el almacenaje, transporte y distribución. La afectación de tales actividades al medio ambiente aparece como escasa lo que induciría a pensar que su tributación como carga medioambiental no sea muy relevante y que su mayor justificación esté en la obtención de recursos más que el mantenimiento del sistema ambiental. Lo que de ser cierto vendría agravado por el hecho de que finalmente el que soporta el gasto es el usuario que verá incrementado su recibo de electricidad.

Hay otro bloque clásico de tributos ambientales que es el formado por la eliminación de residuos en su doble modalidad según sean estos peligrosos o radioactivos o no lo sean, caso en el cual lo que aparece gravado es su eliminación en vertederos.

Gravar el depósito de aquellos residuos peligrosos o radioactivos aparece plenamente justificado en tanto en cuanto es una medida destinada a sufragar los gastos que se originan con la finalidad de impedir que el medio ambiente se contamine por residuos que no se puedan eliminar ni recuperar salubrementemente.

La eliminación de los recursos en vertederos es también un gravamen que se antoja justificado. Tal eliminación de residuos, sean basuras, recipientes, maquinaria, ordenadores, etc ha de ir precedida de una correcta política de reciclaje que habrá de comenzar en los propios hogares e industrias para terminar en la selección y recuperación en los vertederos de todos aquellos residuos que sean susceptibles de ser recuperados y reutilizados.

La emisión de gases es el hecho imponible que aparentemente más justifica su tributación medioambiental por la evidencia con que se manifiesta su intromisión en la atmósfera y por la pronta percepción de los efectos nocivos que produce.

Pero si esto es así, al regulación de la emisión de gases ha de procurar en primer lugar disminuir en cuanto sea posible su producción y tratar de evitar en lo que se pueda que la emisión de gases quede paliada mediante la compensación o indemnización del pago del tributo, pues con ello ni se evita, ni se conserva, ni mejora nuestra atmósfera.

En esta materia, como en general en todo lo que es el medio ambiente se ha de desarrollar una concienciación de cara a evitar el deterioro atmosférico y en lo que no se logre evitar tal conducta habrá de encaminarse al desarrollo de otros procedimientos que contrarresten o eliminen las emisiones de los óxidos de carbono, azufre y nitrógeno.

Antes de pasar a analizar algunas particularidades tributarias de las CCAA en materia medioambiental, se debe analizar los tributos de nuevo cuño que son respectivamente: el canon de grandes superficies comerciales; el canon eólico y las bolsas de plástico. Creo que estos tienen en común, que obedecen prioritariamente a un criterio puramente recaudatorio.

En relación al canon de grandes superficies comerciales, se pretende justificar en razones como que la actividad y el tráfico que desarrollan «por su efecto de atracción al consumo que provoca un desplazamiento masivo de vehículos y en consecuencia una influencia negativa en el entorno natural y territorial». Si atendemos a esta justificación, considero que también deberían estar gravados por ejemplo los campos de fútbol o las salas de cine.

En relación al canon eólico, su tributación tampoco parece estar plenamente justificada. Fuera del aspecto paisajístico no hay razón aparente para la tributación de los parques eólicos, que generan energía limpia, como no sea la de participar en las ganancias.

Por último, las bolsas de plástico, sobre las cuales nadie discute acerca de sus efectos contaminantes, pero gravar su uso nada soluciona en tal sentido tanto más cuanto quién los ha de terminar pagando finalmente es el usuario que además de adquirirlos irá anunciando los productos del vendedor que se los suministra con precio superior al de su adquisición. Si el plástico de las bolsas contamina gravemente, considero que debería prohibirse su uso, sin que pueda admitirse el pago por contaminar.

3. ESPECIALIDADES TRIBUTARIAS EN ALGUNAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Hago, ahora, una breve referencia a tributos recogidos en distintas CCAA, que presentan notas que las diferencian de las demás.

En **Castilla-León y Galicia** someten a tributación al agua embalsada pretendiendo justificarlo en la alteración del curso de los ríos.

En **Andalucía**, cobran por el uso del agua con el que denominan canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración, lo que por evidencia que pese a gravar el consumo lo que se obtiene por el tributo irá destinado a la construcción y mejora de depuradoras.

Aragón, regula el transporte por cable en las estaciones de montaña. Éste considero que tiene un afán puramente recaudatorio, que se pretende justificar con su incidencia en entorno natural, territorial y paisajístico.

En **Asturias**, se regula la tributación de las fincas y explotaciones infrautilizadas, lo que parece más una regulación destinada a sancionar la inadecuada utilización del derecho de propiedad sobre los bienes y el ejercicio antisocial de tal derecho.

Aparece **Canarias**, como lugar en el que radican importantes peculiaridades. Recoge el Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo, que grava en fase única las entregas mayoristas de combustibles derivados del petróleo cuyo consumo se realice en dicha CA. El contribuyente son los mayoristas de productos derivados del petróleo quienes obligatoriamente deberán repercutirlo en los adquirientes de los combustibles.

Cantabria, destaca como peculiaridad la tasa por expedición de guías de circulación de peces y productos de acuicultura, y el canon de ocupación del dominio público por las cofradías de pescadores.

En **Cataluña** aparecen particularidades respecto a las demás CCAA que son: la deposición controlada de los residuos de la construcción. Además gravan separadamente el envío de los demás residuos a las instalaciones de deposición, y por otro lado, la incineración de aquellos que se enviaron.

Asimismo aparece gravada la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producidos por la aviación comercial en las fases de rodaje de entrada al aeropuerto, de rodaje de salidas del aeropuerto de despegue y de aterrizaje, por el riesgo que provoca en el medio ambiente.

En **Extremadura** destaca el Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético. Este parece estar más destinado al aprovechamiento que al medio ambiente, ya que habla de cazadores que defienden el valor ecológico de la caza para el mantenimiento del mismo. El hecho imponible que el legislador tampoco oculta es que grava la capacidad de generar beneficios económicos a través del aprovechamiento cinegético de terrenos con el fin de, en base al principio de solidaridad, hacer partícipe al pueblo extremeño de los beneficios que se generen en la explotación privativa de terrenos de caza en la región.

Por último, en **La Rioja** aparece el Impuesto sobre el Impacto visual producido por los elementos de Suministro de Energía eléctrica y elementos fijos de Redes de comunicaciones Telefónicas o Telemáticas. Su hecho imponible no tiene desperdicio, ya que tiene como finalidad conseguir un comportamiento tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos, así como hacer efectivo el principio universal «quien contamina paga», y contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta, así como frenar el deterioro del entorno natural.

VI. CONCLUSIONES

La primera conclusión que cabe adoptar sobre los tributos medioambientales es su carácter extrafiscal. Esta condición de tributo extrafiscal de los mismos está provocada porque nunca han de tener vocación recaudatoria.

Tal falta de impulso recaudatorio condiciona todo lo demás. El tributo medioambiental ha de ir encaminado a sufragar el coste de la evitación de la contaminación del medio ambiente sea esta acústica, atmosférica, hídrica, etc.

El medio ambiente desde el punto de vista de nuestra sociedad avanzada y de las organizaciones políticas (en sus diversas formas) debe constituir, hoy, la mayor preocupación de los entes públicos en todos y cada uno de sus niveles. Ninguno de ellos puede dejar de enfrentarse a este problema que es de todos y que tiene una sobredimensión extraordinaria, tanto desde el punto de vista de la capacidad normativa, como de la económica.

El tributo medioambiental es responsabilidad de todos, lo que implica que su establecimiento excede el nivel no ya local, sino, autonómico, estatal o comunitario. El medioambiente es de todos, y cada uno será responsable de su parte, sin que nadie pueda eludir sus obligaciones apoyándose en el mal comportamiento de los demás, y hacerlo de otro modo equivaldría a admitir la defraudación como comportamiento general sobre la base de que hay alguien que defrauda.

Otra nota que debería caracterizar la fiscalidad medioambiental, en relación con lo anterior, es la de la internalización. La mejora del medio ambiente y su conservación no dependen de los mayores ingresos tributarios, sino de unos comportamientos que sean más acordes con la escasez de los recursos y con la optimización en el empleo de todos ellos, yendo encaminada a evitar la degradación del entorno. Esto es, utilizar lo mínimo y devolverlo a su entorno en las mejores condiciones de conservación posibles.

Tal vez, una vez sentado el carácter no exclusivamente recaudatorio de los tributos medioambientales, sea su carácter indemnizador del daño causado su otra nota distintiva. Pero este carácter indemnizador, no ha de entenderse en el sentido de reparador del daño producido, sino como no productor del mismo, y siempre con la vista puesta en alcanzar los principios de igualdad, justicia y distribución que han de

presidir todo el tratamiento de la fiscalidad en cualquiera de sus manifestaciones y por ello también en la medioambiental.

La fiscalidad ambiental ha de ser particularmente atenta con la degradación del medioambiente sobre la base de la escasez de los recursos, la producción de daños, que se han de tratar de evitar, de ser ello posible en la fuente misma donde estos se producen, y finalmente, en la consideración de que el principio de «*quien contamina paga*», no debe ser un principio cardinal del sistema de fiscalidad medioambiental sino que ha de tener carácter subsidiario, es decir, solo deberá acudirse a él cuando todos los demás principios enunciados hayan resultado insuficientes.

Así pues, la normativa básica medioambiental debería ser la misma para todos los Ordenamientos estatales, autonómicos o locales, teniendo todos que adaptarse a ella y desarrollarla en los diferentes ámbitos normativos, en la forma que se considere va a ser más eficaz para prevenir los daños, impedirlos donde y desde que se produzcan, o en su caso reducirlos, y en último término, indemnizar los daños causados con los ingresos obtenidos fiscalmente, que irían destinados a investigar el modo de evitar los daños así como a la adopción de otras alternativas a las fuentes generadoras de tales perjuicios ambientales.

Habiendo plasmado estas conclusiones, cabe añadir que a día de hoy, las CCAA, como queda reflejado en la parte final del trabajo, continúan creando impuestos ambientales que tienden más a la recaudación, que a la corrección de las conductas que perjudican al medio ambiente.

ANEXO

PRINCIPALES IMPUESTOS AMBIENTALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. ANDALUCÍA:

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.
- Impuesto sobre vertidos las aguas litorales.
- Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos.
- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.
- Canon de mejora.

2. ARAGÓN:

- Canon de saneamiento de aguas.
- 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.
- Instalación de Transporte por Cable.

3. ASTURIAS:

- Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Infrutilizadas.
- Canon de saneamiento.
- Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.
- Impuesto sobre el Desarrollo de determinadas Actividades que inciden en el medio ambiente.

4. BALEARES:

- Canon de saneamiento de aguas.

5. CANARIAS:

- Impuesto sobre combustible derivado del petróleo.
- Canon de vertido a las aguas litorales.
- Impuesto sobre el impacto medioambiental de las Grandes Superficies Comerciales.
- Impuesto sobre el Impacto medioambiental causado por determinadas actividades.

6. CANTABRIA:

- Canon de saneamiento.
- Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos.
- Guías de circulación de peces y productos de acuicultura.

7. CASTILLA LA MANCHA:

- Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente.
- Canon eólico.

8. CASTILLA-LEÓN:

- Impuesto sobre la afección medioambiental causada por aprovechamientos de agua embalsada.
- Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.

9. CATALUÑA:

- Canon del agua.
- Impuesto sobre Grandes Áreas Comerciales.
- Canon sobre la deposición de residuos municipales y su canon de incineración.
- Canon sobre la deposición de residuos de construcción.
- Impuestos sobre la emisión de gases a la atmósfera.
- Impuesto sobre la producción de energía eléctrica.

10. EXTREMADURA:

- Canon de saneamiento.
- Impuesto sobre aprovechamiento cinegético.
- Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.
- Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero.

11. GALICIA:

- Canon eólico.
- Canon de agua.
- Impuesto sobre contaminación atmosférica.
- Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.

12. LA RIOJA:

- Canon de saneamiento.
- Impuesto sobre Grandes Superficies Comerciales.
- Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.
- Impuesto sobre el impacto visual por suministro de energía eléctrica y telefonía.

13. MADRID:

- Tarifa de depuración de aguas residuales.
- Impuesto sobre depósito de residuos.

14. MURCIA:

- Canon de saneamiento.
- Impuesto sobre almacenamiento o depósito de residuos.
- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.
- Impuesto sobre vertidos de aguas litorales.
- Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.

15. NAVARRA:

- Canon de saneamiento.
- Impuesto sobre Grandes Superficies Comerciales.

16. PAIS VASCO:

- Canon del agua.
- Canon de control de vertidos de aguas residuales.

17. COMUNIDAD VALENCIANA:

- Canon de saneamiento de aguas.
- Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente.
- Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.

BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA,G. << ¿ Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica>>, en *Cuides*, nº 9, 2012

BORRERO MORO,C.J. , << La tributación ambiental en España>>, puede verse en: <file:///C:/Users/Acer/Downloads/AAIU607214.pdf>

CASADO OLLERO, G. , *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, t. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

JIMÉNEZ VARGAS,P.J. , << Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único (especial consideración sobre el caso español)>>, puede verse en: <http://ruja.ujaen.es/bitstream/10953/757/1/9788416819485.pdf>

LÓPEZ DÍAZ, A. , << Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL>> , en *Dereito*, nº22, 2013.

ORDOÑEZ DE HARO,C. , RIVAS SÁNCHEZ, C., << Los impuestos ecológicos como vía de financiación de las Comunidades autónomas: evolución reciente en Andalucía>>, puede verse en: http://old.aecr.org/web/congresosAACR/2005/az/AT1_ORDO_EZ_DE_HARO_C.PDF

PÉREZ ROYO, F. , *Derecho financiero y tributario. Parte general*, t. III, 22ª edic., Aranzadi SA, Pamplona, 2012

YAGÜE BALLESTER, I., << Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español >>, en *Observatorio Medioambiental*, nº2, 1999.