

Fiscalidad ambiental: una visión general

VICTORIA-EUGENIA COMBARROS VILLANUEVA

SUMARIO: 1. LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO AL SERVICIO DE LAS POLÍTICAS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. 2. EL CONTROVERTIDO CONCEPTO DE TRIBUTO AMBIENTAL. 3. LOS PROBLEMAS DE AJUSTE ENTRE LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL FIN AMBIENTAL DEL TRIBUTO. 4. LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y LOS LÍMITES IMPUESTOS POR EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA. 5. LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y LA FINANCIACIÓN DE LAS CCAA: LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 6. TRIBUTOS “ECOLÓGICOS” Y MEDIDAS AMBIENTALES EN LOS TRIBUTOS CON FINES FISCALES. LA “ECOLOGIZACIÓN” DEL SISTEMA. 7. TRIBUTOS Y MEDIDAS AMBIENTALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL VIGENTE. 8. BIBLIOGRAFÍA.

1. LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO AL SERVICIO DE LAS POLÍTICAS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

El sistema tributario en general y el tributo en particular constituyen un instrumento más y no de los menos importantes para la protección del medio ambiente que encuentra su campo de acción allí donde las actuaciones contaminantes están permitidas por el ordenamiento jurídico. Ese carácter instrumental puede traducirse en medidas tributarias transitorias con una finalidad incentivadora de conductas beneficiosas para el medio ambiente o, por el contrario, disuasorias frente a actividades dañinas para el mismo. Pero puede también articularse a través de disposiciones con vigencia indefinida que son una fuente de financiación más del ente

público. En este segundo caso, el tributo viene a cumplir una función cercana al principio “quien contamina paga”, asentándose en lo que la Derecho alemán ha denominado “principio del causante” (*Verursachenprinzip*), es decir, un principio que atiende, no a la capacidad económica del sujeto pasivo, sino al daño causado y que se asemeja al principio de equivalencia propio de las tasas (HERRERA MOLINA, 2000: 43).

Hay consenso en afirmar que donde no tiene cabida el tributo ambiental es en las actividades contaminantes prohibidas por el ordenamiento jurídico, ámbito propio del derecho sancionador, ajeno por completo a los fines atribuidos al sistema tributario y a las figuras que lo integran. Como indica LANG (2010: 227), los instrumentos tributarios tienen su campo de aplicación allí donde el Derecho de orden público (*Ordnungsrecht*) no debe o no puede ordenar un determinado comportamiento porque ello sería desproporcionado o excesivo (*Übermassverbot*), constituyendo las medidas tributarias una solución transitoria en relación con las medidas de orden público. El tributo, por consiguiente, no se dirigiría a combatir comportamientos que se consideran inaceptables porque, si no son aceptables, corresponde al derecho sancionador su eliminación. Esa afirmación, sin embargo, puede relativizarse porque relativa es la idea de actividades aceptables o toleradas, que en todo caso está presuponiendo el daño ambiental y un mayor o menor compromiso en la lucha contra el deterioro del medio ambiente. En ese contexto, los instrumentos fiscales figuran entre las medidas preventivas que desde la perspectiva de la Unión Europea tienen prioridad sobre las restauradoras en virtud del principio de cautela y acción preventiva (HERRERA MOLINA, 2000: 32).

El tributo es un instrumento, por otro lado, que permite distintas posibilidades atendiendo a la finalidad política perseguida, determinada por la opción ideológica que la sustenta. El sistema tributario no es sólo un medio para allegar recursos, sino también un importante instrumento en la prosecución de finalidades de distinto orden que suelen recogerse bajo la genérica expresión de “fines extrafiscales”. Y si el sistema tributario es una herramienta de primer orden en el diseño de las políticas económicas, nada de extraño tiene que en medida creciente se haya convertido en uno de los variados instrumentos que los poderes públicos arbitran con la finalidad, al menos formalmente, de proteger el medio ambiente. Desde esta perspectiva, hay ya abundantes ejemplos en nuestro sistema tributario de tributos llamados ecológicos que, junto a las variopintas disposiciones “medioambientales” insertas en la regulación de los tributos con finalidad genuinamente fiscal o recaudatoria, configuran lo que se ha dado en llamar fiscalidad ambiental. El panorama, sin embargo, dista mucho de

ser satisfactorio desde la perspectiva de las exigencias de coherencia y racionalidad requeridas de un sistema tributario merecedor de tal denominación, incompatibles con medidas tributarias de aluvión, ocurrencias tributarias sin orden ni concierto dispersas en las diferentes regulaciones de los tributos y carentes del necesario análisis de su eficacia a la luz de su pretendida finalidad, así como con la proliferación de tributos calificados de ambientales creados por las Comunidades Autónomas.

Pero antes de abordar la ordenación de la tributación ambiental procede referirse, siquiera sea brevemente, al problema previo, no resuelto aún entre los tributaristas, acerca de qué debe entenderse por tributo ambiental y su acomodación a las exigencias constitucionales referidas a los tributos.

2. EL CONTROVERTIDO CONCEPTO DE TRIBUTO AMBIENTAL

La primera tarea a realizar cuando de tributación ambiental se trata es precisamente concretar de qué hablamos, es decir, qué debemos entender por tributos ambientales, y en este apartado estamos muy lejos de alcanzar el consenso. Hay autores que identifican el tributo ambiental con aquella figura cuya recaudación está afectada a fines medioambientales. Otros, en cambio, consideran ambiental aquel tributo que persigue una finalidad orientada a las políticas protectoras del medio ambiente, formando parte, por tanto, de los tributos de ordenamiento (a veces identificados con los tributos con fines extrafiscales), aunque su recaudación no necesariamente ha de quedar afectada a tales finalidades. Un tercer grupo estaría constituido por quienes califican de ambiental al tributo que encuentra su fundamento en el daño ambiental, real o potencial, o en la protección del medio ambiente, con independencia de la finalidad perseguida con el mismo, es decir, con independencia de que se trate de un tributo con un fin fiscal o recaudatorio o de un tributo con una finalidad de ordenamiento. Lo que en último extremo se debate es lo que diferencia al tributo ambiental de las restantes figuras tributarias, lo que en absoluto es una cuestión menor. Basta repasar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributos ambientales de las CCAA para constatar la relevancia de aquella cuestión.

Ni siquiera en el ámbito de la Unión Europea puede encontrarse un concepto claro y preciso de tributo ambiental. En la Comunicación de la Comisión de 26 de marzo de 1997 (COM [97] 9 final) se adopta un concepto deliberadamente amplio de tributos ambientales (“impuestos y gravámenes”, *taxes and charges*), entendiendo por tales “todo pago obligatorio y sin contraprestación, tanto si se ingresa en el presupuesto del Estado como si

se destina a fines concretos”, identificando como “característica habitual” de este tipo de exacciones “que la sustancia o actividad gravada tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente”, o bien que la exacción tenga un efecto visiblemente positivo. Se exige también que uno de los objetivos del impuesto sea ambiental, con un efecto en el mercado, aunque la recaudación no necesariamente deba emplearse en la financiación de actividades de protección del medio ambiente. Incluso se admite la posibilidad de que estos tributos proporcionen ingresos “abundantes y estables”, o que se utilice la recaudación para disminuir otros impuestos, como los que recaen sobre el trabajo. Sin embargo, las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (DO C 82/1, de 1 de abril de 2008) definen el impuesto ambiental como el “impuesto cuya base imponible específica tiene un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo es la imposición de determinados bienes, servicios o actividades, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o de tal modo que los productores y los consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas del medio ambiente” (marg. 70-14).

Desde la perspectiva doctrinal, como pone de relieve HERRERA MOLINA (2000: 57), se maneja a veces una distinción entre tributos ambientales en sentido amplio, que serían tributos ordinarios que incluyen algunos elementos ambientales, y en sentido estricto, es decir, tributos incentivadores y tributos afectados a finalidades ambientales (MÄÄTTÄ, 1997: 49). En esa línea, la Agencia Europea de Medio Ambiente (1996: 6) clasifica los tributos ambientales en función de sus objetivos, distinguiendo entre tasas de cobertura de costes, impuestos incentivo e impuestos ambientales de finalidad fiscal.

En nuestro país, el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de febrero de 2014 centra su atención en lo que se ha dado en llamar la “reforma fiscal verde”, referida a la implantación en nuestro país de diversos tributos sobre la energía y sobre las actividades contaminantes inspirada en la “teoría del doble dividendo”, que perseguiría “el doble objetivo de incentivar conductas favorables al medio ambiente y obtener una recaudación adicional que podría servir para reducir la carga tributaria sobre el factor trabajo”. Sin perjuicio de ulteriores referencias al citado Informe, interesa destacar ahora cómo parece identificar los *tributos ambientales* con aquellos que persiguen fines ambientales, entendiendo por tales los dirigidos a “modificar conductas dañinas para el medio ambiente a través de la internalización de costes”. Probablemente sea esa la razón por la cual el Informe acoge dos categorías adicionales referidas a los que denomina “*impuestos aparentemente medioambientales*”

(como el canon eólico o el impuesto sobre el agua embalsada) y los *impuestos “con finalidad ambiental aparente o secundaria”* (entre los que incluye los impuesto de algunas Comunidades Autónomas sobre las grandes superficies y los impuestos sobre emisiones de dióxido de carbono). Habría, finalmente, una cuarta categoría, constituida por auténticos tributos ambientales, teóricamente adecuados, aunque “ineficientes por la gran dispersión normativa”, como el impuesto sobre vertidos de agua, el impuesto sobre depósitos e incineración de residuos, etc.).

Ante tal falta de consenso sobre el concepto de tributo ambiental no parece haber otra opción que considerar ambientales los tributos cuyas normas reguladoras así los califican, al menos como punto de partida. Lo que resulta indudable es que algo debe particularizar al tributo ambiental respecto del tributo que encuentra su justificación en la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo y que tiene un fin contributivo. Quizá fuera conveniente preguntarse en primer lugar si el tributo ambiental es una categoría distinta a la de tributo –y entonces debería utilizarse otra denominación, como, por ejemplo, exacción– o si es verdaderamente un tributo, que tendría entonces que acomodarse a las exigencias constitucionales propias de éste.

3. LOS PROBLEMAS DE AJUSTE ENTRE LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL FIN AMBIENTAL DEL TRIBUTO

Uno de los principales reproches que reciben los tributos ambientales es su falta de acomodación a las exigencias constitucionales de los tributos, especialmente al principio de capacidad económica, puesto que lo que en aquéllos se somete a gravamen no es una manifestación de tal capacidad, sino hechos o situaciones relacionados con la protección del medio ambiente. Este debate centra la atención en el principio de capacidad económica como si tal exigencia hubiera de encontrarse en cada figura tributaria del sistema, lo que resulta desmentido por la doctrina del Tribunal Constitucional, que relativiza tal principio hasta el punto de considerar constitucionalmente admisible un impuesto en el que la capacidad económica no es real, sino potencial, o de requerir su cumplimiento del sistema en su conjunto y no de cada figura tributaria. Tal concepción –que permite justificar la existencia de las tasas, que no se asientan en aquel principio, y también de un buen número de impuestos en los que el gravamen de una capacidad económica es más que discutible, por mucho que se disfrace su existencia en pretendidas manifestaciones “indirectas” de la misma–

puede también justificar los tributos ambientales, siempre, naturalmente, que el fundamento ambiental sea real y no un mero disfraz.

Ese reproche adquiere, sin embargo, un mayor sentido cuando se trata de la modificación del sistema tributario para reorientarlo hacia su “ecologización”, es decir, hacia una mayor peso de las figuras ambientales con fuerza recaudatoria, asentadas no tanto en la capacidad económica como en el daño ambiental. Esa nueva concepción, plasmada ya en algunos ordenamientos mediante la creación de tributos ecológicos con una finalidad recaudatoria, persigue reducir la presión fiscal sobre la imposición directa para orientarla hacia las figuras ambientales, sobre todo gravámenes sobre el CO₂ y la electricidad (YÁBAR, 2002:314 y ss.), lo que implica desplazar el peso del sistema impositivo de las figuras que verdaderamente están destinadas a gravar la capacidad económica (es decir, la imposición sobre la renta) hacia otras que encuentran su justificación en la protección del medio ambiente.

La esencia del debate se centra, por tanto, en el impuesto ambiental con fines recaudatorios, porque es en él donde entran en conflicto el principio de capacidad económica y el principio ambiental “quien contamina paga”, que constituye su fundamento, pues lo que muchas veces justifica la existencia de la figura tributaria ambiental es la exigencia de que revierta a la colectividad una parte del enriquecimiento que experimenta quien con su actividad deteriora el medio ambiente.

Es cierto que ese ahorro de costes no se identifica con el principio de capacidad económica, si por tal entendemos la manifestación de riqueza susceptible de ser sometida a gravamen, pero sí presenta notables similitudes con el principio de equivalencia (en el que encuentran su fundamento, por ejemplo, las tasas) que late tras el principio “quien contamina paga”. El tributo actuaría, desde esta perspectiva, como una “internalización” de los costes que el individuo produce a la comunidad por el uso y consumo de bienes que carecen de precio en el mercado o lo tienen muy por debajo del daño que causa. Tal es el sentido de la doctrina formulada por PIGOU en el siglo pasado, aunque el problema del “impuesto Pigou” sigue radicando en la cuantificación de los costes, no sólo presentes, sino también futuros, de ese daño ambiental.

Esos problemas de cuantificación adquieren una importancia de primer orden desde la perspectiva jurídica, pues no parece asumible a la luz de los principios constitucionales que informan el sistema tributario establecer tributos que no recaen sobre una manifestación de la capacidad económica ni son el resultado de una cuantificación del daño ambiental que

constituye el fundamento del tributo. Por eso, el tributo ambiental, si es tributo, tiene que hacer compatibles las exigencias ecológicas y los principios constitucionales del Derecho Tributario en una suerte de combinación del principio de capacidad económica y el principio ecológico de equivalencia. Tal como LANG (2010: 227) ha señalado, el alto valor para el bien común de la protección del medio ambiente justifica perfectamente una limitación del principio de capacidad económica. Pero advierte también este autor que tal exigencia no puede eliminarse por completo, porque la protección del medio ambiente no justificaría la privación de los artículos de primera necesidad, como la energía, que, si son sometidos a un mayor gravamen, requieren el establecimiento de medidas compensatorias que garanticen los bienes necesarios para la existencia.

Si trasladamos el foco de atención desde el fundamento del tributo a su finalidad, encontramos con frecuencia la afirmación de que el tributo ambiental no puede tener una finalidad fiscal o recaudatoria, identificando entonces a aquél con los impuestos de ordenación, que persiguen fines extrafiscales y en cuyo régimen jurídico debe hacerse patente tal finalidad (lo que en ocasiones conduce también a considerar como exigencia ineludible la afectación de la recaudación a fines ambientales). Desde esta perspectiva, algunos de los tributos que claramente tienen un fin recaudatorio pero que encuentran su fundamento en razones ambientales, como es el caso de la imposición sobre los hidrocarburos, quedarían al margen de la tributación ambiental. Para algunos autores, como HERRERA MOLINA (2000:61), “sólo son impuestos ecológicos aquellos con fines de ordenamiento o extrafiscales”, aunque para este autor impuesto de ordenamiento no equivale a impuesto sin recaudación. SOLER ROCH (2008: 87) afirma en la misma línea que “los tributos medioambientales pertenecen al ámbito de los llamados “impuestos de ordenación”, cuya distinción con los “impuestos de financiación” está basada en la finalidad del tributo. La finalidad de los impuestos de financiación sería financiar los gastos públicos, mientras los impuestos de ordenación no tendrían una finalidad fiscal o al menos ésta no sería preponderante. CALVO ORTEGA (2006:141), por el contrario, pone de relieve cómo los tributos tienen una finalidad esencialmente financiera, sin perjuicio de que al mismo tiempo (coyuntural y parcialmente) puedan contribuir a otros objetivos. Tras esa falta de consenso late de nuevo la indefinición del concepto de tributo ambiental, a veces caracterizado por su finalidad, a veces por su fundamento, a veces en fin por una combinación de ambos.

No se crea, por otro lado, que la determinación de esa naturaleza jurídica es irrelevante: la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de las

Comunidades Europeas sobre el denominado “céntimo sanitario”, a la que nos referiremos más adelante, es un buen ejemplo de ello. Tampoco es irrelevante, como veremos, desde la perspectiva del ejercicio del poder tributario por las CCAA y la interdicción de la doble imposición.

A su vez, si se atiende a las distintas categorías que comprende el concepto de tributo, el alcance de los problemas de naturaleza constitucional se minimizan cuando tratamos de tasas ambientales, que siempre habrán de venir referidas a una actividad administrativa de autorización, sin conexión alguna, por tanto, con la capacidad económica del sujeto pasivo de este tributo, y en las que el principio de equivalencia y el principio “quien contamina paga” presentan notables similitudes. También desde la perspectiva de la afectación de la recaudación a fines específicos muestran las tasas mayores posibilidades de acomodación, además de no dar lugar a situaciones de doble imposición entre los distintos niveles territoriales, por la referida razón de que la tasa va asociada a la realización de una actividad administrativa en ejercicio de una determinada competencia material. El campo que se abre a las tasas ambientales es, por consiguiente, bastante más amplio que el de los impuestos, donde los límites constitucionales y los establecidos por el ordenamiento comunitario restringen de forma importante la libertad de configuración del legislador ordinario tanto del Estado como de las CCAA.

4. LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y LOS LÍMITES IMPUESTOS POR EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

El poder tributario de los Estados miembros de la UE, también en el campo de la tributación medioambiental, se ha visto limitado de manera creciente a través de la jurisprudencia del TJUE, bien desde la óptica de la prohibición de ayudas estatales, bien desde la perspectiva de las libertades comunitarias, especialmente desde la libre circulación de mercancías, bien desde la armonización de los impuestos especiales o la prohibición de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana. Entre los variados ejemplos pueden citarse sentencias como la de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH* (asunto C-143/99), en la que el Tribunal apreció la existencia de una ayuda del Estado contraria a las normas de la Unión Europea en una exención subjetiva de un impuesto sobre el consumo energético; o la Sentencia de 21 de junio de 2007, *Comisión v. Italia* (asunto C-173/05) en la que consideró el Tribunal que un impuesto ambiental sobre gaseoductos que contienen gas metano instalados en la Región de Sicilia

constituía una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de importación o de exportación, contrario al Arancel Aduanero Común.

Otro ejemplo más reciente y que ha afectado directamente a nuestro país, lo constituye la STJUE, relativa al llamado “céntimo sanitario” (STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora, S.L. v. TEAR de Cataluña*, asunto C-82/12), que declara contrario al ordenamiento europeo el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDT). El supuesto planteado tiene su origen en el artículo 9 de la Ley 24/2001 reguladora del citado Impuesto, que lo configuró como un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, afectando su recaudación a la financiación de gastos sanitarios, aunque permitía que “la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos (pudiera) dedicarse a financiar actuaciones medioambientales”. El litigio se planteó porque el recurrente, que reclamaba la devolución de lo pagado, consideraba que el tributo tenía una finalidad meramente presupuestaria incompatible con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. El referido precepto de la Directiva permite impuestos indirectos sobre productos ya gravados por Impuestos Especiales –el Impuesto sobre los Hidrocarburos es uno de ellos– siempre que el impuesto persiga una “finalidad específica”. El TJUE entendió que no puede considerarse que tal tributo persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, “toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente”. De este modo, el fin recaudatorio del impuesto lo hacía incompatible con un tributo armonizado por la citada Directiva.

Finalmente, también la afectación de la recaudación de un tributo a fines ambientales, al igual que el establecimiento de reducciones y exenciones, pueden en ocasiones plantear el problema de que sean consideradas ayuda del Estado que resulten incompatibles con la normativa europea.

5. LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y LA FINANCIACIÓN DE LAS CCAA: LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Una significación particular tiene la jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída sobre los tributos propios de las Comunidades

Autónomas, con una especial atención a los impuestos llamados ambientales, porque en este campo se entrecruzan de manera especial los problemas relativos a la distribución de competencias materiales y los referidos al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

El punto de partida del análisis se centra en el artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), donde se establecen normas que pretenden delimitar el poder tributario de las Comunidades Autónomas –es decir, el poder normativo para la creación de tributos propios– mediante el establecimiento de límites en relación con los tributos del Estado y de las Corporaciones Locales. Esa delimitación se concreta en la prohibición de crear tributos propios cuyo hecho imponible ya esté gravado por tributos del Estado o por tributos de las Corporaciones Locales.

El problema radica en la interpretación del precepto atendiendo a su finalidad, porque el Tribunal Constitucional ha entendido durante mucho tiempo que lo que el artículo 6 LOFCA prohíbe es la “duplicidad de hechos imposables”, es decir, la identidad o coincidencia en los términos en los que está descrito el hecho imponible, lo que permitiría que cualquier variación en alguno de sus aspectos condujera a su admisibilidad constitucional del impuesto autonómico.

En los últimos tiempos, sin embargo, la doctrina del Tribunal se ha modificado claramente, para considerar ahora que lo que el precepto persigue no es estrictamente una prohibición de doble imposición (como se sabe, existe doble imposición jurídica cuando hay una completa coincidencia en todos los elementos del hecho imponible de dos tributos), sino evitar «que se produzcan *dobles imposiciones no coordinadas*, garantizando de esta manera que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE». Por eso, el Tribunal sienta como doctrina que para “determinar si se ha incurrido en una doble imposición contraria a dicho precepto orgánico, (...) el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imposables, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de la determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal (...)” (STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3; también, STC 122/2012, de 5 de junio; STC 210/2012, de 14 de noviembre; STC 60/2013, de 13 de marzo; STC 85/2013, de 11 de abril;

STC 96/2013, de 13 de abril; STC 110/2014, de 26 de junio). Es esta una nueva concepción, que vetaría, por tanto, la coincidencia en la configuración esencial de los tributos más allá de la mera coincidencia de los hechos imposables; nueva concepción cercana ya a la doctrina de origen alemán de la prohibición de equivalencia, concebida como norma de colisión que tendría como finalidad “impedir que el legislador central se vea coartado en su ámbito de configuración jurídico tributario por la concurrencia de tributos establecidos por otros niveles de gobierno” (RUIZ ALMENDRAL, ZORNOZA PÉREZ, 2004: 46).

Las consecuencias de esa doctrina en relación con los tributos ambientales creados por la Comunidades Autónomas están todavía lejos de ser claras, pese a que la mayor parte de las veces el Tribunal Constitucional se ha pronunciado precisamente con ocasión de tributos así calificados por la Comunidad Autónoma que los aprobó. Y no lo están porque el Tribunal no acaba de concretar qué distingue al tributo ambiental del tributo que no lo es, cuestión esencial a la hora de comparar las figuras tributarias para determinar si se produce esa doble imposición que prohíbe la LOFCA.

De este modo, nos encontramos con un buen número de sentencias en las que el Tribunal declara la inconstitucionalidad del tributo por considerar que no existe propiamente una finalidad ambiental, o porque esa finalidad no se traduce en la estructura del impuesto, o porque prevalece el fin recaudatorio (por ejemplo, STC 60/2013, FJ 5, respecto del Impuesto sobre la producción termonuclear de energía eléctrica de Castilla-La Mancha). En otras sentencias, por el contrario, el Tribunal aprecia la existencia de algún elemento que le permite negar la existencia de doble imposición; por ejemplo, la STC 96/2013, FJ 12, sobre el Impuesto sobre el daño ambiental causado por grandes áreas de venta de Aragón, y la llamativa afirmación de que “la comparación de las bases imposables del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas (...)” permite afirmar que “los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el artículo 6.3 LOFCA”.

Hay de todos modos un problema de mayor alcance que late tras las consideraciones que anteceden y que, de solucionarse satisfactoriamente, reduciría de modo importante la conflictividad que los tributos autonómicos suscitan. Los impuestos autonómicos propios son en su mayor parte fruto de la necesidad de encontrar manifestaciones de la riqueza que no estuvieran previamente gravadas por el Estado o por las Corporaciones Locales y la razón de que la mayor parte de esos tributos sean, al menos formalmente, tributos con fines extrafiscales radica en que el Tribunal Constitucional desde fechas tempranas (STC 37/1987, de 26 de marzo)

consideró que estos tributos son un campo apto para el ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas sin contravenir el artículo 6 de la LOFCA. Esa vía ha dado lugar a las más diversas manifestaciones de la creatividad, con figuras impositivas variopintas que, o no tienen realmente el carácter de impuestos ambientales o, aun teniéndolo, no es razonable su exigencia en un ámbito limitado como es el territorio de una Comunidad Autónoma, porque en este caso la racionalidad del sistema se resiente, además de quedar en entredicho la finalidad perseguida, lo que a su vez permite dudar de la validez constitucional de la figura.

Puede decirse, por tanto, que los tributos ambientales de las Comunidades Autónomas son el producto de un deficiente diseño del sistema de financiación de las mismas, a la búsqueda de nuevas fuentes de recaudación que, paradójicamente, se han localizado en el medio ambiente y su protección. En ese contexto, y en tanto no se modifique el sistema, algunas propuestas doctrinales sugieren la posibilidad de crear tributos estatales de naturaleza ambiental y cederlos a las CCAA, lo que garantizaría al menos una cierta uniformidad y permitiría situar el tributo en un ámbito más acorde con los fines que persigue.

Por otro lado, y en la medida que el tributo autonómico deba calificarse de tributo con fines extrafiscales, se plantea el problema adicional de que la Comunidad Autónoma ejercite su poder tributario “dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución” (STC 37/1987, de 26 de marzo), por lo que, como afirma SALA ARQUER (2008:277), «el Estado tiene mucho que decir en relación con los tributos ambientales, en la medida en que a él le corresponde establecer “toda la normativa que considere indispensable para la protección del medio ambiente”». La vía de los tributos estatales cedidos o la de los recargos sobre tributos ya existentes son posibilidades que no requieren de reformas importantes, como pone de relieve la creación por ley estatal del Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito (Ley 16/2012, de 27 de diciembre), claramente dirigido a la eliminación de los impuestos autonómicos con la misma denominación, aunque la vía utilizada en este caso en particular por el legislador estatal sea sumamente criticable.

6. TRIBUTOS “ECOLÓGICOS” Y MEDIDAS AMBIENTALES EN LOS TRIBUTOS CON FINES FISCALES. LA “ECOLOGIZACIÓN” DEL SISTEMA

Si se consultan las Recomendaciones del Consejo a España de 2013 y 2014 (COM (2013) 359 final, y COM (2014) 410 final), se puede comprobar la

insistencia en la necesidad de reformar nuestro sistema tributario también desde la perspectiva ambiental. Así, las Recomendaciones de 2014 aconsejan adoptar antes de 2014 “una reforma fiscal completa, que simplifique el sistema impositivo y haga que contribuya en mayor medida al crecimiento y creación de empleo, así como a la preservación del medio ambiente y la estabilidad de la recaudación. A tal efecto: (recomienda) trasladar la imposición hacia tributos menos distorsionadores como los que gravan el consumo o el deterioro del medio ambiente (por ejemplo, los aplicados a los combustibles)”. Sin embargo, el reto que se nos presenta es cómo modificar el sistema, adaptándolo a aquella necesidad, sin que se resientan sus fundamentos. De entre las distintas propuestas es sugerente la realizada por LANG (2010: 231), consistente en una combinación del principio de capacidad económica y el principio ecológico de equivalencia a través de dos vías: la adaptación de los impuestos existentes en concordancia con el principio de capacidad económica, reorientando ecológicamente los impuestos que no encuentran su justificación en tal principio, y la creación de nuevos impuestos que establezcan un “precio justo ambiental”. No obstante, ello requeriría una armonización internacional, porque, en opinión de este autor –compartida por otros muchos– las medidas nacionales en solitario distorsionan la competencia internacional y constituyen caldo de cultivo de beneficios fiscales y desigualdades tributarias.

Estamos lejos, sin embargo, de alcanzar tal armonización incluso en el ámbito de la Unión Europea, a pesar de que no han faltado intentos como la creación de un impuesto sobre las emisiones de CO₂, al que luego nos referiremos. Y si se analiza la cuestión desde la perspectiva interna, el panorama no es muy satisfactorio. En efecto, si algo caracteriza a nuestro sistema hasta el momento es la dispersión normativa y la falta de coordinación de las figuras ambientales y las medidas ambientales en los tributos existentes. Como señala el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de 2014 –cuyo juicio en este particular apartado, no sin razón, es demoledor–, “la estructura territorial del Estado español ha dado lugar a una gran variedad de tributos ambientales de ámbito autonómico”, muchos de los cuales “resultan inadecuados para conseguir fines medioambientales –es decir, para modificar conductas dañinas para el medio ambiente a través de la internalización de costes– y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las Comunidades Autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados. Además –añade el Informe–, la falta de armonización o de una mínima coordinación incrementa los costes indirectos para los contribuyentes, dificulta la aplicación de las normas y constituye una importante barrera de entrada

adicional para posibles empresas de nueva creación que pretendan desarrollar las actividades gravadas". Si a ello se añaden las imaginativas iniciativas de las Haciendas locales a la hora de crear tasas medioambientales sin un marco normativo apropiado integrado en la Ley de Haciendas Locales, y la creación por el Estado de nuevos impuestos ambientales en un momento de crisis económica y caída de la recaudación, el resultado es un panorama que poco parece tener que ver con la pretendida reforma fiscal ecológica.

7. TRIBUTOS Y MEDIDAS AMBIENTALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL VIGENTE

Tratar de sistematizar los tributos ambientales en nuestro país no es una tarea sencilla porque, como ya se ha advertido, ni hay un concepto de tributo ambiental generalmente aceptado ni la proliferación de figuras que han recibido tal calificación responden a una ordenación previa de carácter sistemático. Por esa razón, nos limitamos en este momento a citar sin ningún afán de exhaustividad algunas de las figuras principales en los distintos niveles territoriales, partiendo de la clasificación que distingue entre impuestos, tasas y contribuciones especiales, y considerando ambiental aquel tributo que así es calificado por la norma que lo regula.

a) Tributos estatales

En el ámbito estatal –además de las disposiciones con fines ambientales que se contienen de forma dispersa en la regulación de los impuestos estatales y que, como afirma HERRERA MOLINA (2002: 129) implican la intruducción de “elementos ambientales” en los tributos ordinarios–, los impuestos calificables de ambientales se localizan en la imposición indirecta –sobre todo, aunque no solo, en los llamados impuestos especiales–, donde encontramos el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre el Carbón, el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radioactivos, el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radioactivos, o el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. A ellos deberá añadirse el proyectado Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, contenido en el Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, de 16 de enero de 2015 (BOCG Congreso, 126-1).

Nos hallamos en lo que hoy por hoy es el núcleo esencial de la tributación ambiental, referente a la tributación de la energía, que solo

parcialmente ha sido objeto de armonización a través de la Directiva del Consejo 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Existe, no obstante, una Propuesta de Directiva que persigue el establecimiento de un impuesto comunitario sobre las emisiones de CO₂ y la energía (Propuesta de Directiva del Consejo de 13 de abril de 2011, COM (2011) 169 final, que modifica la Directiva 2003/96/CE), a través de la cual la Comisión propone distinguir entre la imposición energética específicamente ligada a las emisiones de CO₂ atribuible al consumo de los productos en cuestión (imposición vinculada al CO₂) y la imposición energética basada en el contenido en energía de los productos (imposición sobre el consumo energético general). Tal diferenciación tendría por objeto salvaguardar la posibilidad de que los Estados miembro “puedan seguir gravando el consumo de carburantes de automoción y combustibles de calefacción con otros fines, por ejemplo, la generación de ingresos, no relacionados con la reducción de gases de efecto invernadero” (Exposición de motivos, apartado 3).

Precisamente con apoyo en la citada Propuesta de Directiva, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario consideraba la necesidad de una reforma fiscal de carácter global sobre la imposición ambiental, cuyo núcleo duro, con verdadero impacto ambiental y recaudatorio, consistiría en una modificación profunda de la fiscalidad sobre la energía, fijando las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos. No obstante, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre de modificación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la Ley de los Impuestos Especiales (una de las leyes de la reforma del sistema tributario para la que fue solicitado el informe) no acoge ninguna de las propuestas del Informe, limitándose a modificar el Impuesto sobre la Electricidad, que deja de ser un impuesto especial sobre fabricación para convertirse en un impuesto sobre el suministro de energía eléctrica, e introducir algunos retoques en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

En lo que afecta a las tasas estatales, es destacable la variedad de figuras tributarias que recaen sobre el ciclo del agua, que se añaden a las de las CCAA y de las CCLL. Con la denominación de cánones y verdadera naturaleza jurídica de tasas –aunque no es esta una cuestión pacífica– hay que citar el Canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico, el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, el Canon de control de vertidos y el Canon de regulación y tarifa de utilización del agua, todos ellos regulados en el Texto

Refundido de la Ley de Aguas (Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio). En la Ley de Costas, por su parte, se regulan sendos tributos que también son tasas: el Canon por la concesión o autorización de ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre y el Canon de vertidos contaminantes (artículos 84 y 85 de la Ley 22/1988, de 28 de julio).

b) Tributos autonómicos

Por lo que se refiere a las Comunidades Autónomas, la relación de tributos ambientales es extensa, porque es aquí donde, como hemos visto, se ha desarrollado en mayor medida el afán por la conservación del medio ambiente a través de la creación de impuestos de distinta laya. Como tratar de hacer una relación de los mismos excedería de los objetivos de este trabajo, nos limitamos a reseñar algunas de las figuras que con similar naturaleza y distintas denominaciones han sido reguladas por varias CCAA. Entre ellas ocupa un lugar destacado el Canon de saneamiento, presente en casi todas las CCAA, o el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, también denominado Impuesto sobre grandes superficies; el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, el Impuesto sobre depósito de residuos en vertedero, el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso, el Canon eólico, el Impuesto sobre la contaminación atmosférica o el Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, incluso el Impuesto sobre impacto visual y ambiental, por citar solo algunos y sin indicación de las CCAA que los han aprobado, porque también la relación sería prolija y obligaría a exponer las distintas denominaciones que reciben en cada Comunidad Autónoma.

Capítulo aparte merecen la variedad de medidas tributarias incorporadas por las CCAA a los tributos cedidos también con un pretendido objetivo de preservar el medio ambiente. A título de ejemplo, porque tampoco en este apartado es posible la relación pormenorizada, pueden citarse sobre todo beneficios fiscales en forma de deducciones en la cuota autonómica del IRPF, como la deducción por donaciones dinerarias con finalidad ecológica de Aragón, Canarias, Extremadura, etc., o la deducción por gastos de conservación y mejora en áreas de suelo rústico protegido y espacios naturales de Baleares, o la deducción por inversiones en energía renovable en la vivienda habitual de Valencia.

Ante este panorama, las propuestas del Informe de la Comisión de Expertos antes citado se centran sobre todo en la supresión de algunas figuras impositivas, bien por considerar que se trata de tributos esencialmente recaudatorios con efectos perturbadores para las fuentes de energía renovable (es el caso del Canon eólico o el Impuesto sobre el agua embalsada), bien porque

entiende la Comisión que distorsionan la unidad de mercado (impuestos sobre las grandes superficies), bien porque son inadecuados para cumplir eficientemente sus objetivos ambientales, pues requieren un ámbito de aplicación más amplio (impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono). Por otro lado, el citado Informe propone la sustitución de los impuestos autonómicos de depósito de residuos en vertederos por un impuesto estatal cedido a las CCAA y, con el fin de evitar que el vertido se sustituya por la incineración, crear un impuesto sobre incineración de residuos integrado en aquél, atribuyendo competencias normativas a las CCAA sobre el tipo de gravamen. Finalmente, propone la creación de un impuesto estatal sobre emisiones atmosféricas distintas del dióxido de carbono, cedido a las CCAA, pues entiende la Comisión que las emisiones de dióxido de carbono ya están gravadas indirectamente a través del Impuesto sobre Hidrocarburos.

c) Tributos locales

Finalmente, tampoco las corporaciones locales han quedado al margen de la profusión de medidas tributarias de carácter ambiental, centradas sobre todo en la regulación de beneficios fiscales en los impuestos que les son propios y en la regulación de tasas, donde es manifiesta la libertad de configuración que les otorga la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, bendecida por el Tribunal Constitucional, sobre todo en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre.

Un capítulo especial merece el Impuesto sobre Vehículos de Tracción mecánica, configurado como impuesto con una finalidad recaudadora, cuya cuota tributaria se calcula sobre la base de la potencia del vehículo, quedando la consideración de la carga contaminante en el cálculo del tributo al arbitrio de las ordenanzas fiscales mediante la introducción de bonificaciones en la cuota. Esta situación, llamativa desde la perspectiva ambiental, aunque no exclusiva de nuestro país, se ha tratado de resolver sin éxito en la Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo de 5 de julio de 2005 (COM (2005), 261 final), que proponía la eliminación del llamado impuesto de matriculación (el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte) y convertir el impuesto anual de circulación en un tributo calculado a partir de las emisiones de CO₂. Aunque la propuesta de Directiva ha fracasado, su contenido sigue siendo un objetivo deseable. Por eso, el Informe de la Comisión de Expertos propone la transformación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en un "Impuesto Ambiental sobre el Uso de Medios de Transporte", regulado de modo exclusivo por el Estado, que absorbería y haría desaparecer al Impuesto sobre Determinados medios de Transporte.

8. BIBLIOGRAFÍA

- BLASCO DELGADO, C., “La tributación medioambiental y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en BECKER, CAZORLA, MARTÍNEZ-SIMANCAS (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. II, pp. 1051 y ss., Thomson-Aranzadi, 2008.
- CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General). II Derecho Presupuestario*, Civitas, Madrid, 2006.
- “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, en BECKER, CAZORLA, MARTÍNEZ-SIMANCAS (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, pp. 103 y ss., Thomson-Aranzadi, 2008.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, *Informe*, febrero 2014.
- LANG, J., en TIPKE, LANG, *Steuerrecht*, 20 ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2010, pp. 225 y ss.
- HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law)*, Ministerio de Medio Ambiente /Marcial Pons, 2000.
- “El uso de los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, en YÁBAR STERLING (Dir.) HERRERA MOLINA (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2002, pp. 287 y ss.
- LÓPEZ GORDO, J. F., *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: La armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*, La Ley, Madrid, 2008.
- LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y Energías Renovables*, Ed. Aranzadi, 2014.
- MÄÄTTÄ, K., *Environmental taxes. From an economic idea to a legal institution*, Helsinki, Kauppakaari OY, 1997.
- MATA SIERRA, M. T., “Las limitaciones impuestas por la Unión Europea a la política fiscal de los Estados miembros: El caso de las ayudas fiscales”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 163/2014, pp. 91 y ss.
- RUIZ ALMENDRAL, V., ZORNOZA PÉREZ, J., “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional”, *Nueva Fiscalidad* núm. 10, 2004, pp. 36 y ss.
- RUIZ GARIJO, “La jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales distintos al Tribunal Constitucional en materia medioambiental”, en BECKER,

CAZORLA, MARTÍNEZ SIMANCAS (Dir.), *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, pp. 243 y ss., Thomson-Aranzadi, 2008.

SALA ARQUER, J. M., “Las competencias normativas del Estado en materia de medio ambiente: ¿una posible Ley del Estado en materia de tributación medioambiental?”, en BECKER, CAZORLA, MARTÍNEZ SIMANCAS (Dir.), *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, pp. 275 y ss., Thomson-Aranzadi, 2008.

SERRANO ANTÓN, F., “La tributación medioambiental en la Unión Europea”, en BECKER, CAZORLA, MARTÍNEZ-SIMANCAS (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. II, pp. 817 y ss., Thomson-Aranzadi, 2008.

SOLER ROCH, M. T., “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, en BECKER, CAZORLA, MARTÍNEZ-SIMANCAS (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, pp. 85 y ss., Thomson-Aranzadi, 2008.

YÁBAR STERLING, A., “La fiscalidad ambiental en España, la Unión Europea y los Estados Unidos de América”, en YÁBAR STERLING (Dir.), HERRERA MOLINA (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, 2002, pp. 41 y ss.

– “La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”, en YÁBAR (Dir.), HERRERA (Coord.), pp. 314 y ss.

