



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

EN ESPAÑA

Autor: Carlos Campoy Barquín

5º E3 A

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Ramón Casero Barrón

Madrid

Abril, 2020

ÍNDICE:

RESUMEN:	I
ABSTRACT:	II
I. INTRODUCCIÓN.	III
II. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: CONCEPTO, TIPOS Y CLASIFICACIONES.	VIII
III. PANORAMA ACTUAL DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN EL MUNDO Y EN EUROPA. COMPARATIVA CON LA SITUACIÓN ESPAÑOLA.	XII
IV. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA.	XXVII
A) IMPUESTOS ESTATALES AMBIENTALES.	XXXIII
B) LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS DE NATURALEZA MEDIOAMBIENTAL.	XLIV
C) LOS IMPUESTOS LOCALES Y LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL. ...	LII
V. EL FUTURO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA.	
LVIII	
VI. INSIGHTS.	LXIV
VII. BIBLIOGRAFÍA.	LXV

RESUMEN:

En los últimos tiempos se ha intensificado la preocupación por el cuidado, preservación y mejora del medio ambiente, convirtiéndose en la actualidad en una exigencia social.

Para mitigar los daños que la sociedad ha estado causando durante siglos al medio ambiente e impedir que en el futuro se sigan produciendo, los gobiernos de las naciones ostentan una herramienta esencial, la política fiscal, la cual se materializa tanto a través de políticas de gasto como a través del establecimiento de impuestos que no solo ayudan a financiar estas políticas de gasto, gracias al principio de suficiencia, sino que también desincentivan aquellos comportamientos que producen externalidades negativas medioambientales.

Con la realización de este trabajo se pretende analizar la tributación medioambiental en España, comparando nuestra situación con la del resto de países del mundo, con el objetivo de desarrollar las propuestas de líneas de reforma en el marco de la reforma fiscal verde que se tendrá que realizar en los próximos años.

Para ello, se definen los tributos medioambientales analizando las diversas clasificaciones existentes; se compara la recaudación que obtiene España con la del resto de países del mundo y, en especial, los europeos; se analizan los impuestos estatales, autonómicos y locales de carácter medioambiental existentes en España, para terminar con una serie de propuestas y conclusiones.

PALABRAS CLAVE: tributación medioambiental, medio ambiente, derecho tributario, política fiscal, impuestos, España, reforma fiscal.

ABSTRACT:

In recent times, concern for the care, preservation and improvement of the environment has intensified, becoming a social demand today.

In order to mitigate the damage that society has been causing to the environment for centuries and to prevent further damage in the future, the governments of nations have an essential tool, fiscal policy, which is materialized both through spending policies and through the establishment of taxes that not only help to finance these spending policies, thanks to the principle of sufficiency, but also discourage those behaviors that produce negative environmental externalities.

The aim of this work is to analyze environmental taxation in Spain, comparing our situation with the situation of other countries in the world, with the aim of developing proposals for lines of reform within the framework of the green tax reform that will have to be carried out in the coming years.

For this purpose, the environmental taxes are defined by analyzing the different existing classifications; the tax collection obtained by Spain is compared with the tax collection of the rest of the countries in the world and, in particular, the European countries; the state, regional and local environmental taxes existing in Spain are analyzed, to conclude with a series of proposals and conclusions.

KEY WORDS: environmental taxation, environment, tax law, fiscal policy, taxes, Spain, tax reform.

I. INTRODUCCIÓN.

Hoy en día, el cuidado y preservación del planeta ocupa la mayor parte de las agendas políticas mundiales. No nos resulta ajeno encontrarse diariamente con publicaciones relativas al establecimiento de medidas gubernamentales en pro del cuidado, mejora y/o preservación del medio ambiente.

No obstante, la preocupación por el medio ambiente va mucho más allá del establecimiento de medidas gubernamentales, reflejándose también en la opinión de la ciudadanía. Sin ir más lejos, el 94% de los ciudadanos europeos considera que es esencial proteger el medio ambiente y un 87% afirma estar comprometido personalmente con este cometido¹. A tenor de estos datos, observamos cómo se confirma que los ciudadanos tienen un fuerte deseo en que se apliquen políticas ecológicas que favorezcan al medio ambiente y su preservación.

Efectivamente, y de acuerdo con la *Agenda 2030 sobre el Desarrollo Sostenible* de la ONU, uno de los principales retos a los que nos enfrentamos a **ESCALA GLOBAL** es tanto el cambio climático, como la imperiosa necesidad de desarrollar políticas que contribuyan a la preservación de nuestro planeta. Es por esta razón por la que la ONU pretende mostrar, con el desarrollo de los *17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)*, como la situación actual de continua degradación medioambiental necesita de soluciones urgentes para los problemas que se plantean por parte de todos los *stakeholders* implicados en el mantenimiento del medio ambiente: tanto ciudadanos, como empresas, como gobiernos.

¹ Eurobarómetro medioambiental realizado por la Unión Europea en 2017: “*Los ciudadanos confían en la Unión Europea, pero esperan más*”.

Resulta relevante también destacar, en el **ÁMBITO EUROPEO**, el papel de la UE -la cual, recordemos, posee los estándares medioambientales más elevados del mundo desde finales de la década de los 60- con el desarrollo de políticas medioambientales enmarcadas en planes siempre a largo plazo. Sin ir más lejos, en los artículos 11 y 191 a 193 del TFUE se plasma la competencia de la UE para actuar en todos los ámbitos de la política de medio ambiente, como la contaminación del aire y el agua, la gestión de residuos y el cambio climático. No obstante, su ámbito de actuación se ve limitado por el principio de subsidiariedad y por el requisito de unanimidad en el Consejo en los ámbitos de asuntos fiscales, ordenación territorial, utilización del suelo, gestión cuantitativa de los recursos hídricos, elección de fuentes de energía y estructura del abastecimiento energético².

Así, la UE protege los ecosistemas y la vida silvestre a través de la Estrategia de Biodiversidad 2020; con la Directiva Marco del Agua, que pretende mejorar la calidad del agua en la UE; o bien con la creación de hojas de ruta para la mejora de la eficiencia en el uso de los recursos naturales, entre muchas otras.

En definitiva, en el ámbito de la UE, la preocupación por el medio ambiente resulta patente a través del establecimiento de numerosas medidas proteccionistas, lo cual se traduce en el ámbito institucional de la UE en la realización de políticas públicas para su preservación y mejora.

En el caso de nuestro país, **ESPAÑA**, la Constitución Española es muy clara al respecto, ya que reconoce en nuestro artículo 45 el *derecho de todos los españoles al disfrute del medio ambiente, así como -no menos importante- el deber de conservarlo*. Además, se *insta también a las instituciones públicas a velar por el uso racional de los recursos*

² Parlamento Europeo. Fichas temáticas sobre la UE: *"La política de medio ambiente: principios generales y marco básico"*.

naturales y al establecimiento de sanciones, tanto penales como administrativas, para aquellos que no cumplan tales conceptos.

Observamos, pues, como claramente la **política fiscal**, que es la que nos atañe, se convierte en el eje fundamental sobre el que gira el cumplimiento del mandato constitucional, ya sea mediante la realización de *políticas de gasto* enfocadas en la preservación nuestros ecosistemas, ya sea mediante el *establecimiento de impuestos* que puedan contribuir a la realización del mencionado gasto público.

En ese aspecto, los tributos medioambientales se configuran en el ámbito de lo que conocemos como tributos de “**carácter extrafiscal**”, ya que su objetivo, su *rationale*, va mucho más allá de la obtención de recaudación: su fin no es otro que la protección del medio ambiente, incentivando a aquellos con comportamientos respetuosos con el medio ambiente y convirtiéndose en un instrumento que pueda servir para la construcción de una economía sostenible y verde.

Sin embargo, no podemos dejar de lado que el establecimiento de impuestos medioambientales también se justifica por la introducción de *mecanismos de corrección de determinadas externalidades* que afectan gravemente al medio ambiente (emisión de gases de efecto invernadero, la producción y el consumo de energía o el depósito de residuos, entre otros). Asimismo, el establecimiento de tributos ambientales aspira a conseguir la *internalización del coste económico* que pueda suponer un determinado daño medioambiental. Dicho lo cual este aumento de las arcas públicas puede servir para la realización de políticas públicas de reparación de daños medioambientales.

En los últimos años, tanto la OCDE como el FMI han instado habitualmente a España al incremento de la tributación medioambiental, debido a su falta de desarrollo.

En definitiva, se podría resumir que las **principales razones para el uso de tributos medioambientales**³ son:

- a. Su eficacia para el reconocimiento interno de las externalidades nocivas para el medio ambiente, así como la contribución a su reparación, por medio de su integración en políticas tanto económicas como medioambientales.
- b. La incentivación de comportamientos eficientes por parte de consumidores y productores.
- c. Su contribución al uso eficiente en la priorización de políticas medioambientales.

En nuestro país, en definitiva, *“los tributos medioambientales y la reforma fiscal verde han tenido siempre mayor apoyo académico que relevancia presupuestaria y receptividad política”*⁴.

Con la realización de este trabajo se pretende analizar la tributación medioambiental en España, comparando la situación de nuestro país con la del resto de países del mundo y, más en concreto, con la de los países pertenecientes a la Unión Europea, y desarrollar las propuestas de líneas de reforma en el marco de la reforma fiscal verde que se pueda realizar en los próximos años.

Para la consecución de este objetivo, en primer lugar, definiremos lo que debemos de entender por “impuesto medioambiental”, analizando también las diferentes clasificaciones existentes. Más adelante, compararemos la recaudación que obtiene España en la actualidad con la del resto de países del mundo y de la UE, permitiéndonos así

³ Informe elaborado por la Agencia Europea del Medio Ambiente, AEMA (2008, pp. 8-9)

⁴ A. Gago y X. Labandeira (2017): *“Impuestos energético-ambientales y consolidación fiscal en España”*.

contextualizar de manera adecuada la situación en la que nos encontramos. Ulteriormente, se analizan tanto los impuestos estatales, como los autonómicos y locales de carácter medioambiental existentes en España, realizando una serie de propuestas de mejora de la situación actual y analizando las futuras líneas de reforma de la fiscalidad medioambiental en España, finalizando con la exposición de *insights* extraídos a lo largo de la realización de este trabajo.

II. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: CONCEPTO, TIPOS Y CLASIFICACIONES.

Una vez expuesta y comprendida tanto la necesidad y urgencia de la existencia de los tributos medioambientales como su importante papel en el desarrollo de los sistemas fiscales actuales, resulta oportuno definir, a estas alturas del trabajo, qué se debe de entender cuando hablamos de “*impuesto medioambiental*”.

De acuerdo con la definición establecida por el Instituto Nacional de Estadística (INE)⁵, definimos los impuestos medioambientales como *aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente.*

Salta a la vista, a la luz de la definición proporcionada por el INE que, lo que **caracteriza a un impuesto como “medioambiental”, es la definición de su base imponible.** De este modo, la base imponible es la única base de carácter objetivo que nos permitirá identificar tributos medioambientales a la hora de realizar comparaciones internacionales; hecho que nos interesa mucho ya que nos facilitará la realización de las oportunas comparativas entre la situación actual de España y la del resto de países europeos y de la OCDE (apartado III).

Dos de los mayores expertos en la materia, Gago y Labandeira⁶, establecieron que el objetivo de los tributos medioambientales es la disminución del daño medioambiental, de manera que un impuesto será medioambiental cuando logre modificar el comportamiento

⁵ Definición desarrollada por el INE dentro del marco estadístico armonizado desarrollado en 1997 conjuntamente por Eurostat, la Comisión Europea, la OECD y la Agencia Internacional de la Energía.

⁶ A. Gago y X. Labandeira (2013): “*La Imposición Ambiental como Opción para España*”. Economics for Energy. WP 14/2013.

de los *stakeholders* para que disminuyan el deterioro ambiental que están causando, con independencia del destino que se le asigne a la recaudación que se obtenga. Para la consecución de este objetivo será necesario acudir a elementos fiscales no discrecionales⁷, que promuevan sinergias con el resto de las políticas medioambientales.

Así las cosas, dentro del marco europeo de desarrollo de normativa tributaria medioambiental, nos encontramos, en primer lugar, con la clasificación de la **Comisión Europea** (2013) en la que se establecen las siguientes cuatro grandes categorías de tributos medioambientales:

- Impuestos sobre la *energía*.
- Impuestos sobre el *transporte*.
- Impuestos sobre la *contaminación*.
- Impuestos sobre los *recursos naturales*.

No obstante, esta clasificación resulta más teórica que práctica ya que no atiende a un factor fundamental: su efectividad.

Siguiendo con este razonamiento nos encontramos también con la siguiente clasificación de la **AEMA** (2008), la cual distingue tres tipos de tributos medioambientales, esta vez sí, teniendo en cuenta los objetivos planteados y las funciones que desarrollan:

- Tasas de *cobertura de costes*.
- Impuestos-*incentivo*.
- Impuestos medioambientales de *finalidad recaudatoria*.

⁷ Por ejemplo, la relación entre la base imponible y el problema medioambiental, buscando la neutralidad en su aplicación a través de (a) una cobertura del impuesto amplia, (b) con tipos impositivos iguales para todos los sujetos pasivos y (c) de fácil aplicación en la práctica.

Resulta interesante también mencionar, a efectos de facilitar una mejor comprensión de la problemática planteada, la clasificación realizada por el **INE** en base a las diferentes categorías de bases imponibles con interés medioambiental. Nos encontramos:

- Emisiones al *aire*.
- *Agua*.
- Gestión de *residuos*.
- *Ruido*.
- Productos *energéticos*.
- *Transporte*.
- *Recursos*.

Salta a la vista que la clasificación desarrollada por el INE sigue básicamente la clasificación europea, pero con un mayor nivel de desagregación. Estas clasificaciones -tanto la de la UE como la del INE- serán las que utilicemos en este trabajo para comparar la situación de España con el resto del mundo y de Europa.

En último lugar, centrándonos en el ámbito español, de acuerdo con Andoni Montes⁸, se podría resumir la **situación impositiva medioambiental española** en las tres siguientes categorías:

- Impuestos sobre la *energía*.
- Impuestos sobre el *transporte*.
- Impuestos sobre la *contaminación*.

⁸ A. Montes. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 1/2019: “*Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*”.

Siguiendo con el esquema de desarrollo propuesto en la introducción de este trabajo, en este apartado hemos analizado tanto el concepto como las distintas clasificaciones y caracterizaciones de los impuestos medioambientales existentes en la actualidad, con el fin de sentar las bases conceptuales y contextuales de la problemática planteada y poder realizar un mejor análisis de la situación de España en comparación con el resto de los países del mundo y de la UE, comparaciones que se realizarán en el siguiente apartado.

**III. PANORAMA ACTUAL DE LA TRIBUTACIÓN
MEDIOAMBIENTAL EN EL MUNDO Y EN EUROPA. COMPARATIVA
CON LA SITUACIÓN ESPAÑOLA.**

Después de realizar un análisis conceptual y contextual de la tributación medioambiental, resulta oportuno adentrarse ya en el **plano *cuantitativo*** de la problemática, ya que será el que más nos ayude a la hora de realizar las comparaciones oportunas y poder comprender, consecuentemente, cual es la situación actual de las principales potencias económicas del mundo.

Recordemos, antes de entrar en materia, que los tributos medioambientales son un instrumento fundamental que tienen los gobernantes estatales -y supranacionales- para preservar el medio ambiente, ya sea:

- a. por un lado, desincentivando aquellas actividades nocivas realizadas por los *stakeholders*, o,
- b. por otro, aportando recursos a las arcas públicas para paliar estas situaciones.

De acuerdo con el Consejo General de Economistas de España, un buen punto de partida con el que comenzar nuestro análisis cuantitativo es con el análisis del **indicador de presión fiscal medioambiental**, cifra que representa los ingresos de origen medioambiental en proporción con el PIB (%).

Para poder dotar a nuestro análisis del marco global deseado, analizaremos en la tabla ubicada *ut infra*, la evolución de la presión fiscal medioambiental de los países pertenecientes a la OCDE (agrupados en continentes) desde 2002 a 2016. Dicha evolución ha sido la siguiente:

TABLA 1: EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL - OCDE (% PIB)

OECD	2002	2007	2016	2002-2016
América	0,99%	0,71%	0,80%	-0,19%
Asia/Oceanía	1,96%	1,91%	1,70%	-0,26%
Europa	2,64%	2,46%	2,47%	-0,17%
TOTAL	1,84%	1,64%	1,63%	-0,21%

Gracias a estos datos facilitados por la OCDE⁹, podemos apreciar como la presión fiscal medioambiental representa no solo una cifra intrascendente, sino que, a pesar de dicha intrascendencia, esta se ha visto reducida en este periodo de 16 años.

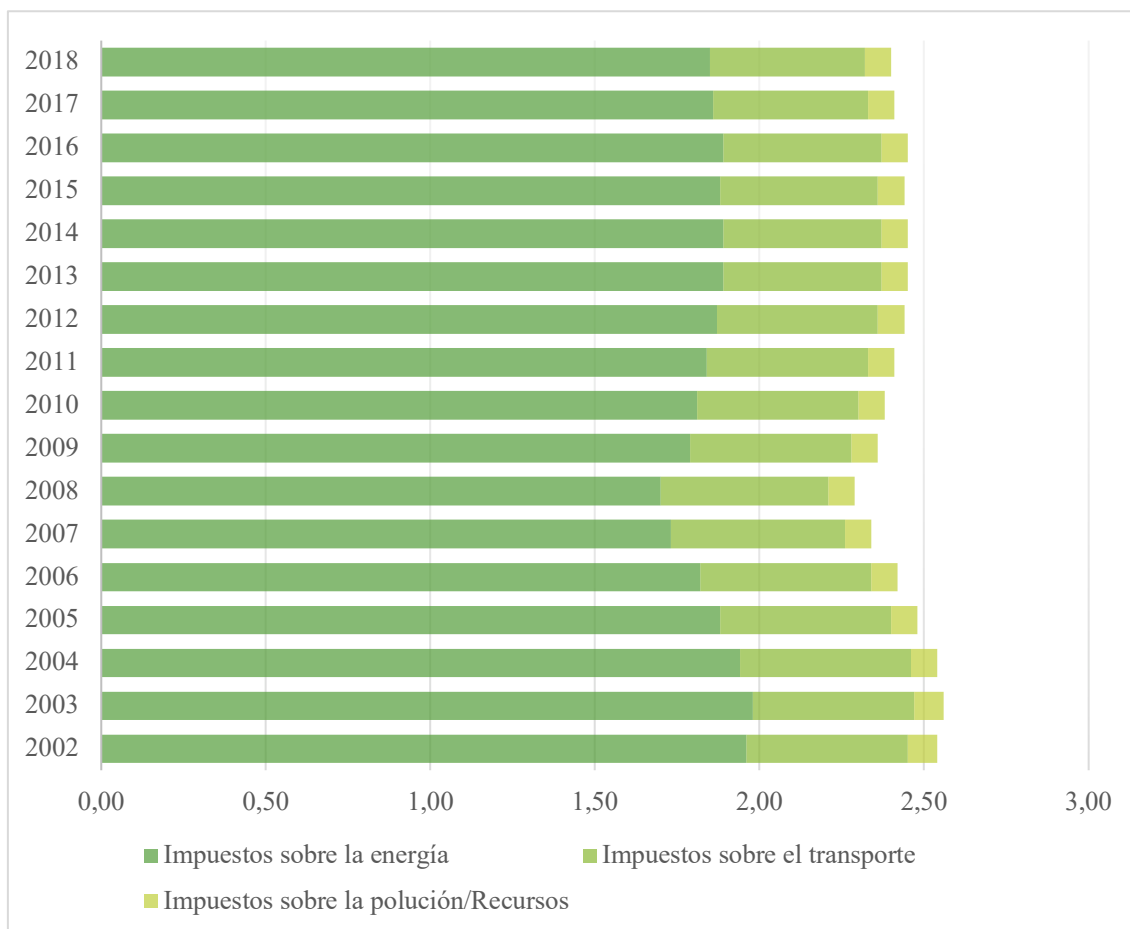
Esta tabla desprende un primer *insight* -o reflexión- a tener muy en cuenta, y es que, en los últimos años, la **presión fiscal medioambiental no se ha visto alterada debido a la escasa potencia recaudatoria de los tributos medioambientales**. Este acontecimiento nos hace reflexionar, ya que choca frontal y contradictoriamente con la tendencia mundial que vivimos en la actualidad de protección y preservación del medio ambiente.

Una vez analizado el panorama global pasamos a profundizar la tributación medioambiental ya dentro del marco europeo.

En el gráfico inserto *ut infra* se detalla la distribución de la recaudación de la presión fiscal medioambiental en la UE en base a la tipificación de los tributos medioambientales previamente establecidos en el apartado II de este trabajo.

⁹ Base de datos global de estadísticas tributarias - OECD. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm>

GRÁFICO 1: EVOLUCIÓN DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL EN LA UE¹⁰



Como se puede observar, en los últimos años, **la principal fuente de tributación medioambiental han sido los impuestos sobre la energía**, seguido por los impuestos sobre el transporte. Llama nuestra atención la nimiedad de la presencia de los impuestos sobre la contaminación y sobre los recursos naturales, los que menos ingresos tributarios medioambientales representan.

Salta a la vista, en definitiva, que la recaudación obtenida por tributos medioambientales no es, en absoluto, elevada.

¹⁰ Base de datos global de estadísticas tributarias - OECD. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm>

No obstante, resulta también interesante pararnos a analizar la cantidad que representa la recaudación obtenida por tributos medioambientales sobre el total de ingresos tributarios y la presión fiscal medioambiental de alguno de los países pertenecientes a la UE¹¹ (teniendo en consideración que hay países mas concienciados con la problemática medioambiental que otros). En la siguiente tabla¹² se muestra la evolución de la presión fiscal medioambiental en la UE.

TABLA 2: PRESIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL DE LOS PAÍSES DE LA UE (% 1998-2018)

GEO/AÑO	1998	2003	2008	2013	2018	1998-2018
EU – 28	2,63	2,56	2,29	2,46	2,40	-0,23
Dinamarca	5,26	4,80	4,17	4,14	3,63	-1,63
Irlanda	2,93	2,27	2,30	2,47	1,56	-1,37
Grecia	2,82	2,16	2,05	3,65	3,69	0,87
<i>ESPAÑA</i>	<i>2,21</i>	<i>2,00</i>	<i>1,64</i>	<i>1,92</i>	<i>1,84</i>	<i>-0,37</i>
Francia	2,44	1,98	1,84	2,03	2,38	-0,06
Italia	3,23	2,98	2,56	3,43	3,27	0,04
Polonia	1,89	2,51	2,64	2,41	2,72	0,83
Portugal	3,34	2,95	2,50	2,20	2,58	-0,76
Suecia	2,82	2,76	2,65	2,33	2,08	-0,74
Reino Unido	2,73	2,43	2,24	2,42	2,35	-0,38
Islandia	1,31	1,07	1,08	1,38	1,27	-0,04
Noruega	3,61	3,15	2,60	2,33	2,20	-1,41

¹¹ No se muestra la totalidad de los países pertenecientes a la UE, solamente los más relevantes a efectos de estudio.

¹² EUROSTAT. https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

Y en la siguiente tabla¹³ se analizan los tributos medioambientales sobre el total de los ingresos tributarios¹⁴:

TABLA 3: TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES SOBRE EL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS (% 2002-2018)

GEO/AÑO	2002	2007	2013	2018
EU - 28	6,79	6,17	6,36	6,12
Bulgaria	8,21	10,11	10,3	9,82
Dinamarca	11,01	10,21	8,95	8,13
Alemania	6,56	5,77	5,36	4,45
Grecia	6,85	6,54	10,2	9,49
<i>ESPAÑA</i>	<i>6,06</i>	<i>4,86</i>	<i>5,8</i>	<i>5,28</i>
Francia	4,85	4,39	4,45	5,12
Croacia	9,31	8,46	7,86	9,31
Italia	7,4	6,57	7,93	7,84
Letonia	7,69	7,22	10,81	10,88
Lituania	9,68	5,82	6,23	6,59
Malta	10,85	10,75	8,24	8,2
Holanda	9,25	9,48	9,05	8,62
Portugal	9,6	8,62	6,49	7,41
Eslovenia	8,37	7,78	10,45	9,35
Suecia	5,98	5,69	5,46	4,76
Reino Unido	7,72	6,69	7,38	6,95
Noruega	7,56	6,77	5,84	5,5

¹³ EUROSTAT. https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

¹⁴ No se muestra la totalidad de los países pertenecientes a la UE, solamente los más relevantes a efectos de estudio.

Pues bien, de acuerdo con la Tabla 3, si atendemos primero a los datos relativos a la **proporción de tributos medioambientales sobre el total de los ingresos tributario** vemos como en 2002 los tributos medioambientales representaban, de media, el 6,79% de los ingresos tributarios. Diecisiete años más tarde, en 2018, este porcentaje disminuía hasta representar el 6,12%. De nuevo, esta evolución negativa no corresponde con el incremento en la concienciación de la problemática medioambiental que hemos vivido en los últimos años en la UE.

Resulta también curioso observar que mientras que en 2018 hay países como Letonia, Grecia o Eslovenia donde los impuestos medioambientales suponen en torno al 10% de los ingresos tributarios, mientras que países como Alemania, Francia o Suecia apenas llega a representar el 5% de los mismos. De estos datos se desprende un *insight* muy interesante: las “locomotoras económicas de la UE” poseen un porcentaje de recaudación tributaria medioambiental más pequeña.

En el caso español, vivimos una evolución negativa. En 2002 los ingresos por tributos medioambientales representaban el 6,06% de los ingresos tributarios, mientras que en 2017 representaban el 5,28%.

Pero resulta mucho más esclarecedor analizar estos datos desde la **perspectiva del PIB**. Para ello nos ayudaremos información contenida en la Tabla 2. Pues bien, de acuerdo con ella observamos como los tributos medioambientales representaban en 1998 el 2,63% y el 2,40% en 2018.

No obstante, esta variación negativa se puede deber a que el aumento en el PIB en la UE en estos años ha sido mayor que el aumento en la recaudación tributaria medioambiental.

Llama mucho la atención como los países nórdicos, ejemplos en la actualidad de concienciación medioambiental, son los países que más han reducido su recaudación en términos

de PIB en los últimos 20 años. En cambio, Grecia y Polonia es donde más incrementa este indicado, ambos con más de 0,8 puntos porcentuales.

En el caso de nuestro país este indicador también desciende en 0,37 puntos porcentuales.

A la luz de la Tabla 3 podemos concluir que se ha producido una reducción de la presión fiscal medioambiental en la inmensa mayoría de los países de la UE; hecho que resulta paradójico con las tendencias de mejora y conservación del medio ambiente.

De acuerdo con la opinión del Consejo Económico y Social¹⁵, esta reducción de la presión fiscal medioambiental se debe, en gran medida, a:

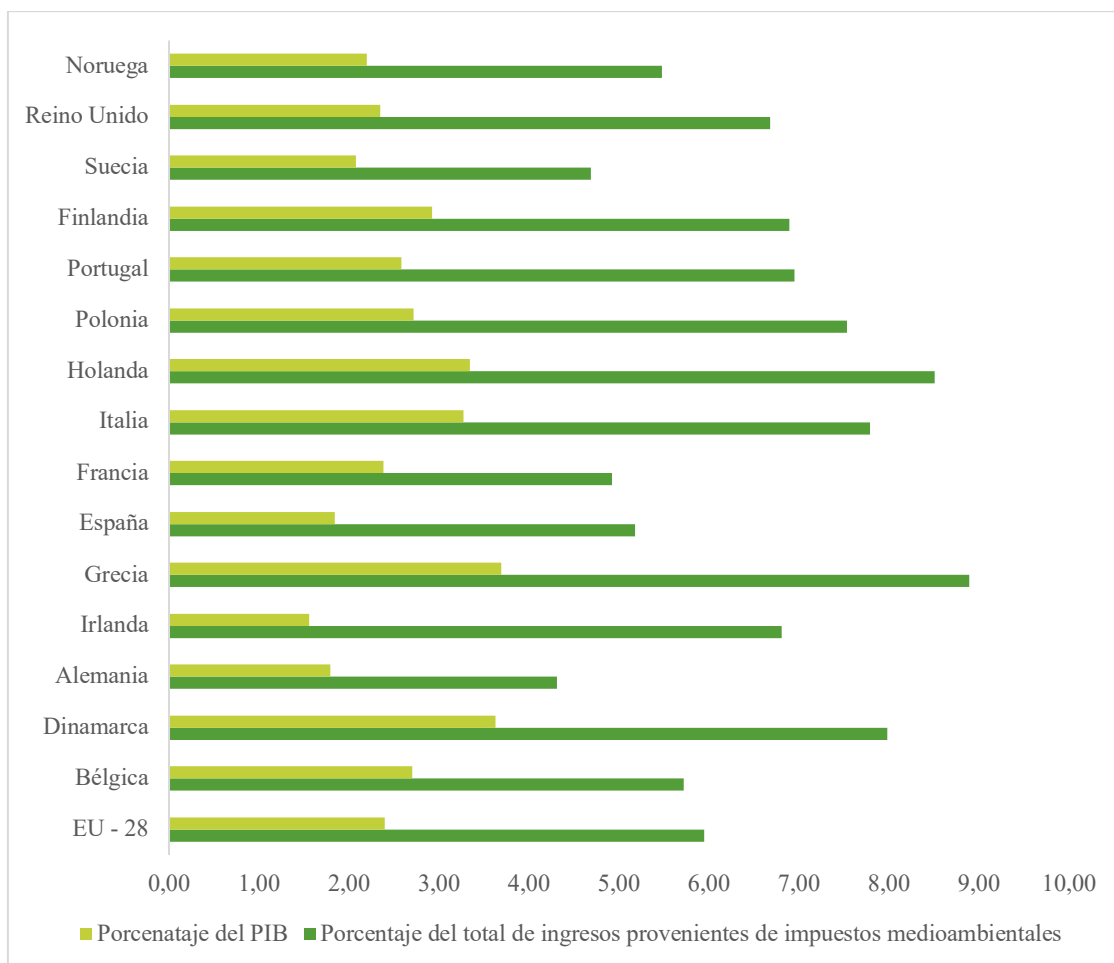
- a. La reducción del consumo de energía como consecuencia del incremento de los tributos que repercuten sobre esta.
- b. Pese a este incremento, la necesidad de moderar estos tributos por el excesivo y desproporcionado incremento de los precios de la energía, ya que la encarecen aún más.
- c. El desarrollo de instrumentos “extrafiscales” destinados a la protección del medio ambiente.

Otro dato digno de ser destacado está relacionado con el hecho de que España tiene uno de los tributos medioambientales como porcentaje del PIB más bajos de la UE. Entre 2012 y 2014 nos encontramos con distintas recomendaciones por parte de diversos organismos europeos al Gobierno de España relativas al **desplazamiento de la presión fiscal**

¹⁵ Consejo Económico y Social (CES) de España. Informe 1/2012: “*Desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio ambiente*”.

de las rentas del trabajo hacia los tributos medioambientales. Desgraciadamente, pese al desarrollo de la Ley 35/2006, del IRPF¹⁶, no ha tenido el desarrollo esperado.

GRÁFICO 2: INGRESOS POR TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE INGRESOS Y DEL PIB EN 2018¹⁷



En particular, la UE entendía que en España existía una excelente oportunidad de desarrollo y crecimiento, debido al potencial que existía para incrementar los tributos medioambientales, desplazando así la presión fiscal del trabajo a impuestos menos perjudiciales para el crecimiento.

¹⁶ En su exposición de motivos se incorporó la necesidad del desarrollo de la tributación medioambiental para reducir la tributación de la renta de las personas físicas.

¹⁷ Base de datos global de estadísticas tributarias - OECD. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm>

Detrás de esta propuesta de modificación de la estructura tributaria española, en aras de mejorar su crecimiento económico, se escondía un claro objetivo: al gravar la contaminación y el uso de recursos se desincentivaría aquellas actividades generadoras de costes adicionales, además de incrementar las arcas públicas.

TABLA 4: EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL EN LA UE (% 2006-2018)¹⁸

GEO/AÑO	2006	2010	2014	2018	VAR
<i>EU - 28</i>	39,1	38,5	39,8	40,3	1,2
Bélgica	45,8	46,0	48,2	47,2	1,4
Dinamarca	47,8	46,3	49,9	45,9	-1,9
Alemania	39,3	38,8	39,6	41,5	2,2
<i>ESPAÑA</i>	36,8	32,3	34,8	35,4	-1,4
Luxemburgo	37,1	38,9	38,9	40,7	3,6
Holanda	36,6	36,1	37,6	39,2	2,6
Austria	41,5	41,9	43,5	42,8	1,3
Portugal	34,9	33,7	37,0	37,2	2,3
Eslovenia	38,9	38,3	37,7	37,9	-1,0
Noruega	42,9	42,1	39,0	40,2	-2,7

Desde 2006 a 2018 la presión fiscal de la UE ha crecido 1,2 puntos porcentuales, mientras que la presión fiscal medioambiental de la UE, durante el mismo periodo de tiempo, también se incremento en un punto porcentual.

A la luz de toda esta información proporcionada por el EUROSTAT podemos concluir que:

¹⁸ EUROSTAT. https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

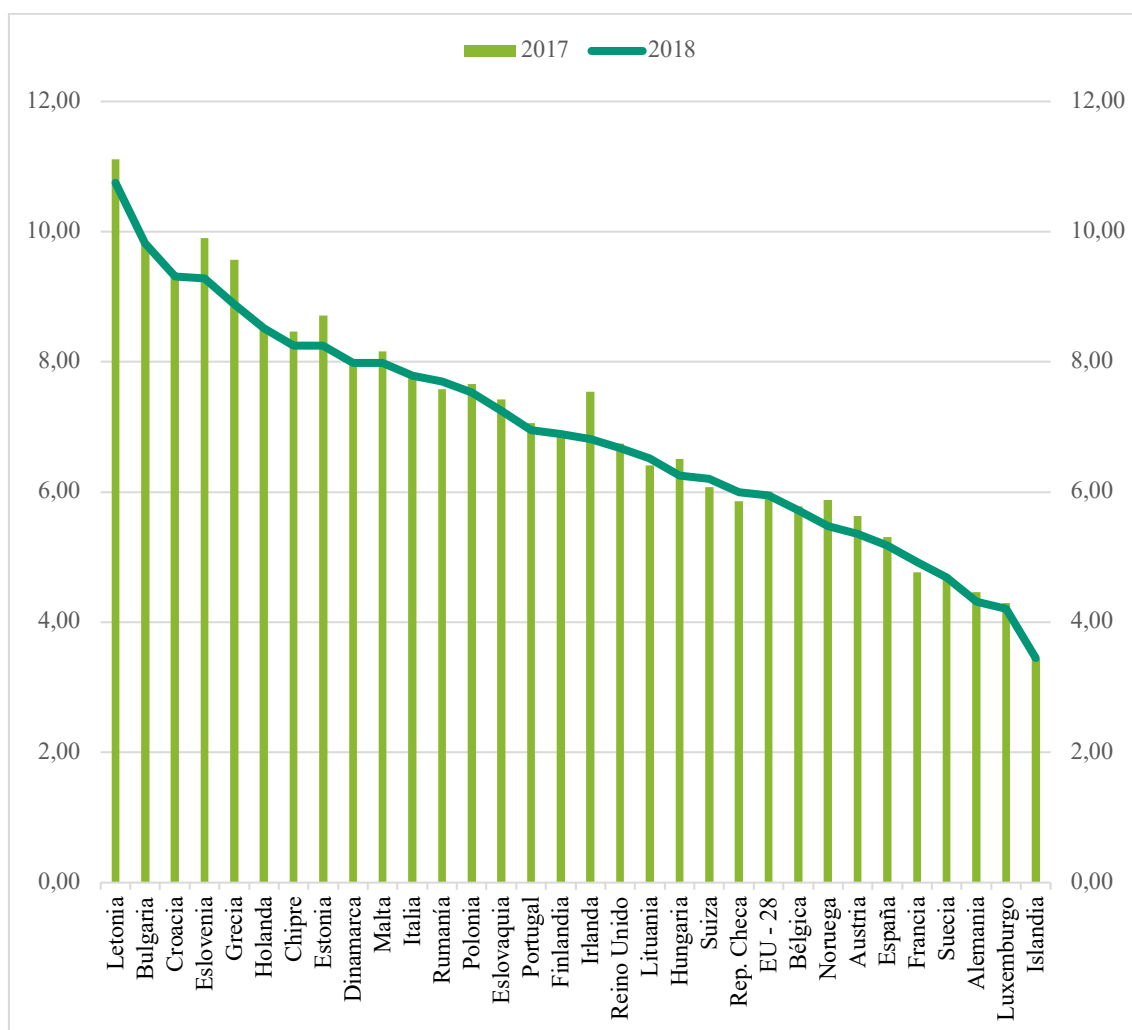
- a. Los países nórdicos, aquellos que lideraron la “reforma fiscal verde” en la década de los noventa, han sido los países que más han visto reducida su tasa de presión fiscal medioambiental dentro de los países de la UE. Estos países fueron los pioneros en el desplazamiento de la tributación de las rentas del trabajo hacia la imposición medioambiental. Sin ir más lejos, Dinamarca, que en el año 1998 tenía una presión fiscal medioambiental de 5,26% (el doble de la media de los 28 países que conforman la UE), en el año 2018 esta pasó a tener el 3,63% (la media de la UE aquel año estaba en 2,40%). Obviamente los países nórdicos siguen siendo los países con la presión fiscal medioambiental más alta, pero no por ello no nos va a dejar de llamar la atención el hecho de que esta cifra, en los últimos años, ha ido descendiendo drásticamente.
- b. Aquellos países, como es el caso de Grecia o Polonia, que a finales de la década de los 90 no estaban consideradas ni mucho menos como potencias económicas de la UE y que, además, estaban inmersos en un periodo de recesión económica son, en cambio, los que han incrementado su presión fiscal medioambiental. Este incremento se debe, en gran parte, al desarrollo de una política fiscal medioambiental a principios de los 2000, política que, a finales de los años 90, era inexistente.

Lo más interesante que nos desprende esta **comparación entre la presión fiscal y la presión fiscal medioambiental** es que mientras la presión fiscal medioambiental se mantiene estanca a lo largo del tiempo, la presión fiscal, en cambio, aumenta.

En el caso de España podemos resumir todo lo dicho hasta el momento en que tanto la presión fiscal como la presión fiscal medioambiental han sido reducidas en estos últimos 20 años.

Dicho lo cual, resulta de interés realizar una comparación de la participación de la presión fiscal medioambiental sobre la **presión fiscal total**. Esta comparación se realiza en el gráfico inserto a continuación:

GRÁFICO 3: PRESIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL EN TÉRMINOS DE PRESIÓN FISCAL TOTAL (% 2017-2018)¹⁹



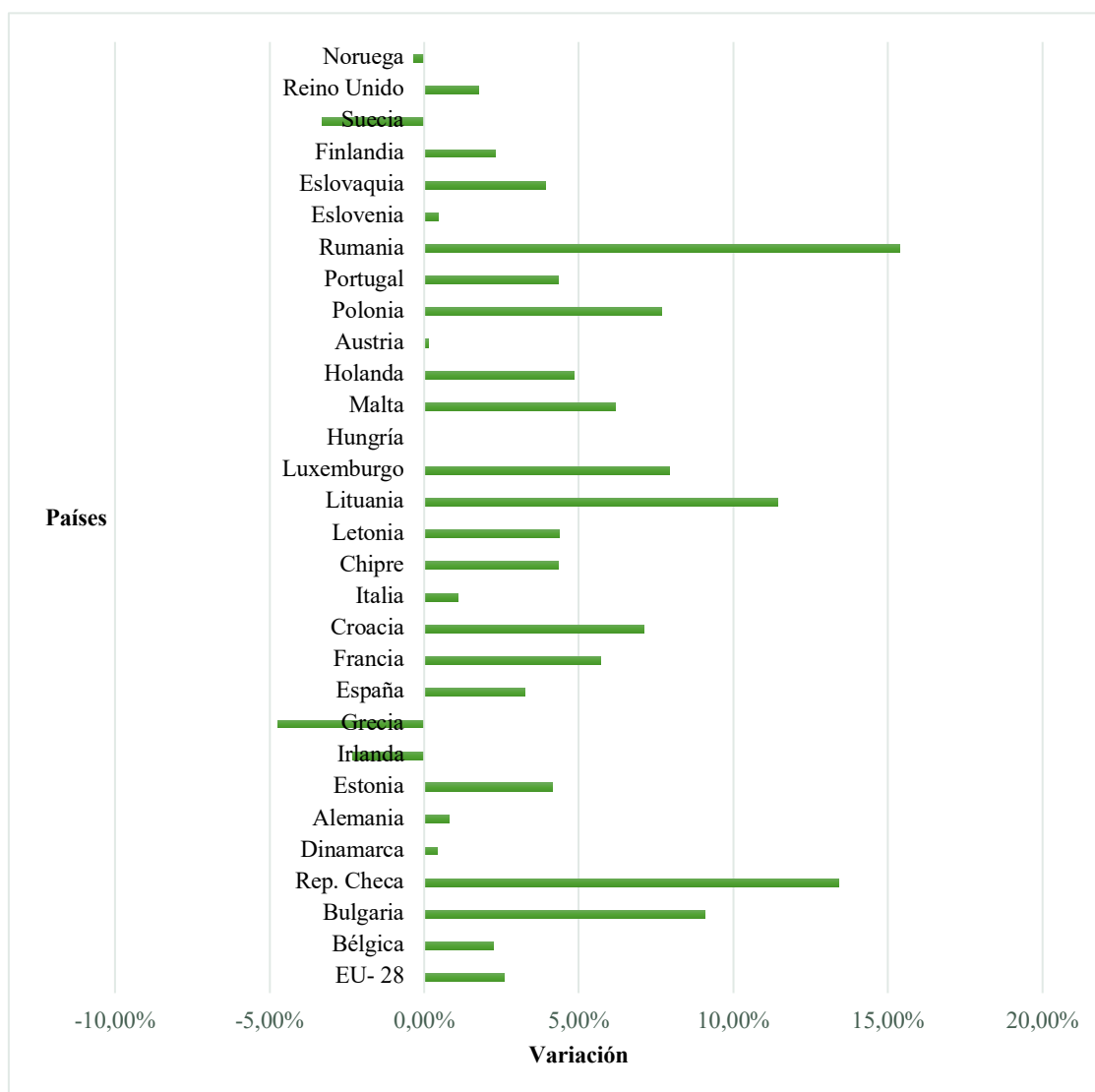
Este gráfico representa la comparativa de la presión fiscal medioambiental en términos de presión fiscal total entre los dos últimos años de los que tenemos datos (2017-2018). La presión fiscal medioambiental en la UE supone el 5,95% mientras que en España esta cifra es más baja, siendo el 5,19%.

¹⁹ EUROSTAT. https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

Como se puede observar los países donde ha existido en el 2018 una mayor presión fiscal medioambiental han sido, por este orden, Letonia (10,75%), Bulgaria (9,82%), Croacia (9,31%) y Eslovenia (9,28%). El resto de los países de la UE no superan el 9%.

No obstante, si atendemos a la variación agregada de los ingresos por impuestos medioambientales del conjunto de países de la UE entre 2017 y 2018 vemos como se ha producido un aumento del 2,58%.

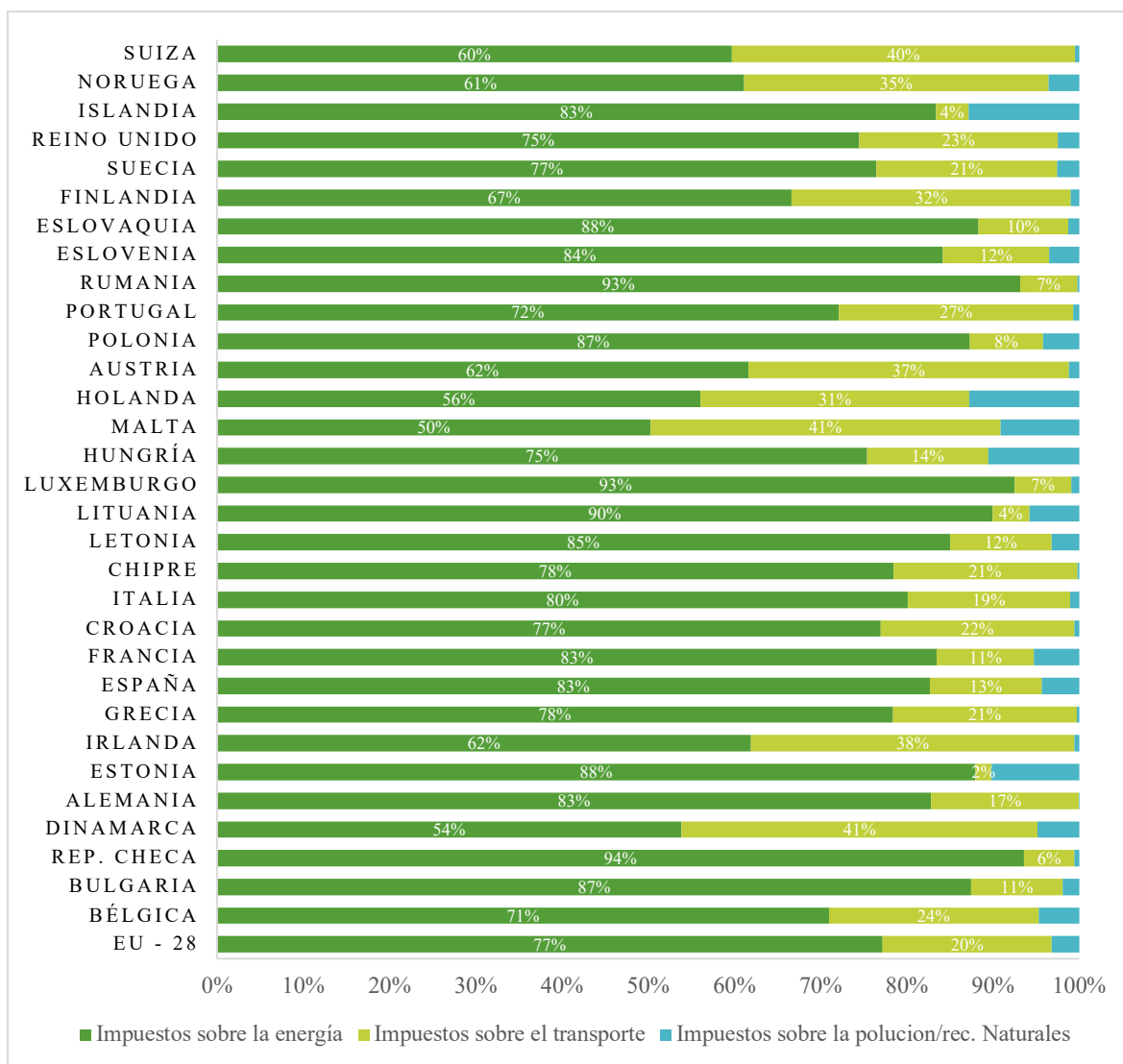
GRÁFICO 4: VARIACIÓN AGREGADA DE LOS INGRESOS POR IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES DEL CONJUNTO DE PAÍSES DE LA UE (% 2017-2018)²⁰



²⁰ EUROSTAT. https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

En definitiva, no podemos concluir, a la luz de los datos analizados en este apartado que aquellos países pertenecientes a la UE que consideramos como de “mayor nivel de desarrollo económico” sean aquellos que estén apostando por la imposición medioambiental como formula para mejorar y regenerar el planeta. Es decir, no es que únicamente los ingresos que se obtienen son escasos, sino que, desgraciadamente, en muchos países desarrollados -Dinamarca, Noruega y España, entre otros- han reducido sus ingresos por tributos medioambientales.

GRÁFICO 5: RECAUDACIÓN TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES POR TIPOS - 2018 (%)²¹



²¹ EUROSTAT. https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

En último lugar, para concluir con este apartado de análisis del panorama internacional y europeo en relación con la materia, debemos prestar atención al **reparto de los ingresos provenientes de los diversos impuestos medioambientales** (ver cuadro *ut supra*). Este reparto puede resultarnos muy útil, ya nos puede proporcionar qué política fiscal está más desarrollada en la UE.

Lo primero que llama la atención es que, entre los distintos países pertenecientes a la UE, existen grandes diferencias en relación con los tipos de tributos establecidos para obtener sus ingresos y la recaudación obtenida. Así, mientras que en la UE hay países como República Checa, Rumania o Luxemburgo donde más del 90% de los ingresos proceden de los **impuestos sobre la energía**, hay otros países, como Malta, donde dicho porcentaje únicamente asciende al 50%.

Los impuestos sobre la energía representan en la UE, de media, el 76%, mientras que en España la cifra es algo superior, ya que supone el 83%.

En cuanto a los **impuestos sobre el transporte** también encontramos diferencias significativas. Así, mientras en Suiza, Dinamarca o Malta en torno al 40% de los ingresos por tributos medioambientales se obtienen de impuestos sobre el transporte, en Estonia, Lituania o Islandia no llegan a superar el 4%.

Los **impuestos sobre la contaminación y los recursos**, en cambio, no tienen una participación importante en ninguno de los países analizados. Son los menos desarrollados. Holanda e Islandia son los países que poseen la mayor aportación de este tipo de tributación al conjunto de ingresos medioambientales (ambos el 13%).

En este caso España también está por encima de la media europea (4% en el caso español en contra del 2% europeo).

Por consiguiente, en la mayoría de los países pertenecientes a la UE -salvo Letonia- no se alcanza una presión fiscal medioambiental superior al 10% de la presión fiscal total y en España dicho porcentaje es de 5,31%, por debajo del 6,01 de la media de los países de la UE.

IV. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA.

En la actualidad, si observamos y analizamos el panorama tributario español nos podemos dar cuenta de como, en estos últimos años, se ha estado aumentando la regulación tributaria en materia medioambiental.

A mero título enunciativo, en 2012 se aprobaron tanto el *Impuesto a la producción de energía eléctrica* y como los *Impuestos al almacenamiento y producción de combustible nuclear y residuos radioactivos*; en 2013 se aprobó el famoso *Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero*; y en 2015 se aprobó el *Impuesto sobre la extracción de hidrocarburos*. Desgraciadamente, como veremos con posterioridad, los ingresos obtenidos por estos impuestos han sido insignificantes.

En el caso de las Comunidades Autónomas, las autonomías tienen una importancia troncal en la materia ya que también han desarrollado numerosa regulación tributaria relacionada con los recursos naturales y la contaminación; pero, del mismo modo que ha sucedido con los tributos estatales, su potencia recaudatoria ha sido también bastante reducida. Asimismo, cabe destacar que las diferencias entre las diversas Comunidades Autónomas en cuanto al desarrollo del marco regulatorio de cada uno de estos tributos medioambientales han generado fragmentación del mercado e ineficiencias económicas²².

Este “*desorden competencial*” nos mueve a pensar en lo deseable que sería que las instituciones competentes promocionaran la aplicación de un enfoque coherente en todo el país, ya que ello contribuiría no solo a la mejora de los beneficios medioambientales, sino también de los beneficios económicos y sociales.

²² Comisión Europea. Commission staff working document (2019): “*Sustainable Products in a Circular Economy - Towards an EU Product Policy Framework contributing to the Circular Economy*”.

La situación tributaria medioambiental española ha sido analizada y estudiada por numerosos trabajos. En la inmensa mayoría de ellos se pone de manifiesto los principales problemas existentes en la actualidad y sus posibles soluciones y reformas. De entre estos estudios destacamos el estudio realizado en 2014²³ por la Fundación FAES, el cual destacó los **principales inconvenientes de la situación actual en España**:

- a. Los tributos no se basan en una estimación del daño medioambiental.
- b. Las distintas fuentes de energía soportan diversas cargas fiscales.
- c. La desigual aplicación de los tributos de carácter medioambiental en las Comunidades Autónomas. Esto supone una distorsión de la unidad de mercado.
- d. La cuestionable definición de algunos hechos imponibles.

Así las cosas, existen numerosas clasificaciones a la hora de analizar los tributos medioambientales en España. De entre todas estas clasificaciones destacamos, en particular, la realizada en el *Informe Lagares*²⁴, la realizada en el *Informe anual de la recaudación* de la Agencia Tributaria y, por último, la realizada por el *INE*. Para nuestro asombro ninguna coincide entre sí.

Como se puede observar en la Tabla 5 inserta en la siguiente página, **no existe un acuerdo académico o entre expertos de la materia en relación con los tributos que se consideran de naturaleza medioambiental en las diversas fuentes**. Es más, hay autores que hasta postulan que impuestos como el *Impuesto sobre Hidrocarburos* no deberían de considerarse como tributos medioambientales puesto que no incluye criterios medioambientales.

²³ Fundación FAES (2014): “*Fiscalidad energética en España: situación actual y propuestas de reforma*”.

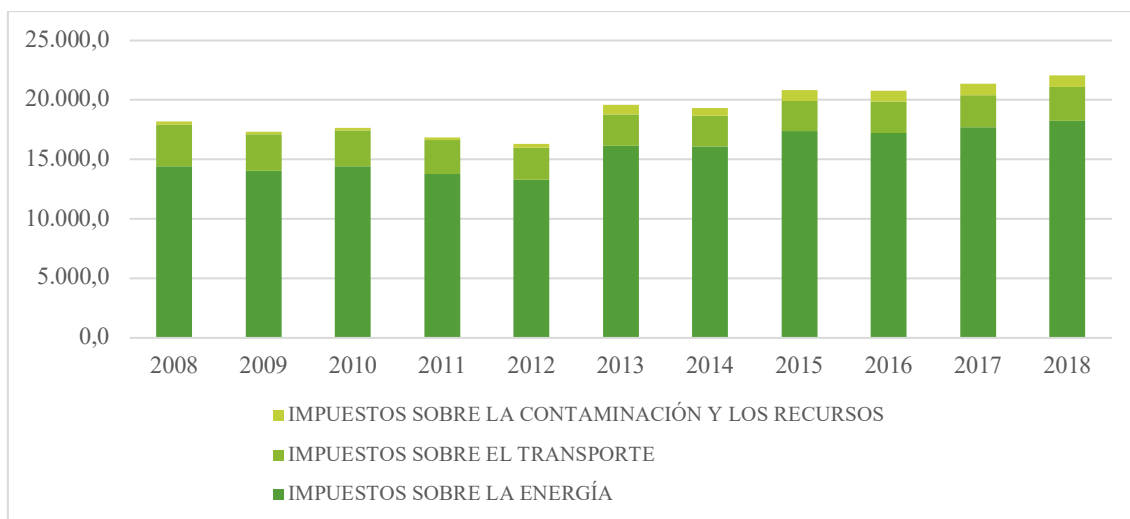
²⁴ Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014)

TABLA 5: CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES

<p>INFORME LAGARES</p>	<p>IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre el Carbón b. Impuestos sobre la electricidad <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la electricidad - Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica - Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica c. Impuestos sobre residuos nucleares <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica - Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas d. Impuestos y tasas sobre el transporte <ul style="list-style-type: none"> - Imposición sobre determinados medios de transporte (IDMT) y sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) - Tasas por el uso de infraestructuras públicas de transporte - Tasas por la entrada de vehículos al centro de las ciudades e. Tributos estatales sobre el agua f. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero <p>IMPUESTOS APARENTEMENTE MEDIOAMBIENTALES:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Impuestos pretendidamente medioambientales <ul style="list-style-type: none"> - Canon eólico - Impuesto sobre el agua embalsada b. Impuestos con finalidad ambiental aparente o secundaria: <ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre grandes superficies - Impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono c. Impuestos medioambientales con gran dispersión normativa: <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre vertidos de agua - Impuesto sobre depósito e incineración de residuos - Impuesto sobre las emisiones atmosféricas - Un impuesto sobre las bolsas de plástico desechables
<p>INFORME ANUAL DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica - Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos - Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos - Impuesto sobre gases fluorados
<p>INE</p>	<ul style="list-style-type: none"> - sobre Hidrocarburos - sobre la Electricidad - sobre combustibles derivados del petróleo canario - sobre el carbón - sobre el valor de la producción de energía eléctrica - especial sobre determinados medios de transporte - sobre vehículos de tracción mecánica - sobre gases fluorados de efecto invernadero - sobre aprovechamientos cinéticos - de vertidos, de explotación de hidrocarburos y de superficie de minas - sobre la emisión de gases y contaminación atmosférica - sobre la producción y transporte de energía - sobre instalaciones - I. sobre producción y almacenamiento de combustible nuclear gastados y residuos radiactivos

En el siguiente gráfico se muestra la **evolución de los ingresos** provenientes de los diferentes tipos de tributos medioambientales desde 2008 hasta la actualidad.

GRÁFICO 6: EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS DE TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES (2008-2018)²⁵



Vemos, por tanto, que los impuestos sobre energía representan, a lo largo de estos 10 últimos años en torno al 80-85% de los ingresos obtenidos.

Si atendemos al avance de la **cuenta ambiental del INE²⁶** para el año 2018 podemos observar como, dentro de los *impuestos sobre la energía*, el Impuesto sobre los Hidrocarburos es el que mayor recaudación obtiene, con entorno al 75% de la misma, seguido por el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

No obstante, debemos de ser conscientes de que existen beneficios fiscales sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos los cuales reducen su recaudación. De hecho, de acuerdo con los datos facilitados por la Agencia Tributaria de 2017, estos beneficios fiscales

²⁵ Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por el INE: https://www.ine.es/dyns/INE-base/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176942&menu=ultiDatos&idp=1254735976603

²⁶ La cuenta de impuestos ambientales no ha sido insertada en este trabajo debido a su longitud y amplitud (ver Tabla 5). Se intentará hacer un breve resumen de lo observado en la página web de la INE.

ascendieron a más de 851 millones de euros como consecuencia de la aplicación de las exenciones, tipos reducidos o devoluciones establecidos en la normativa del tributo²⁷. Es por ello por lo que se propone²⁸ la revisión de los tipos reducidos de este impuesto (en concreto los relativos al gasóleo C de calefacción, ya que se utiliza como combustible y no como carburante).

En cuanto a los *impuestos sobre el transporte*, el IVTM es el que más aporta, con el 88% de los ingresos obtenidos por dichos impuestos.

En último lugar, en lo referido a los *impuestos sobre la contaminación y los residuos* estos apenas llegan al 5% de la recaudación por tributación medioambiental.

Para poder comprender mejor el panorama fiscal español, debemos de relacionar estos conceptos con la **organización territorial española**, dentro de la cual distinguimos:

- *Impuestos estatales*. Pueden tener, o no, cesión normativa y recaudatoria a las Comunidades Autónomas.
- *Impuestos autonómicos*. Cada Comunidad Autónoma tiene su propio desarrollo de la política fiscal.
- *Impuestos locales*²⁹. Los Ayuntamientos tienen cierta capacidad para modificar algunos aspectos configuradores del tributo.

No obstante, pese a esta organización tripartita, **la mayor parte de la recaudación procedente de los tributos medioambientales la obtiene el Estado**. Esto muestra que el desarrollo de la fiscalidad ambiental autonómico no ha tenido la proyección pretendida,

²⁷ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

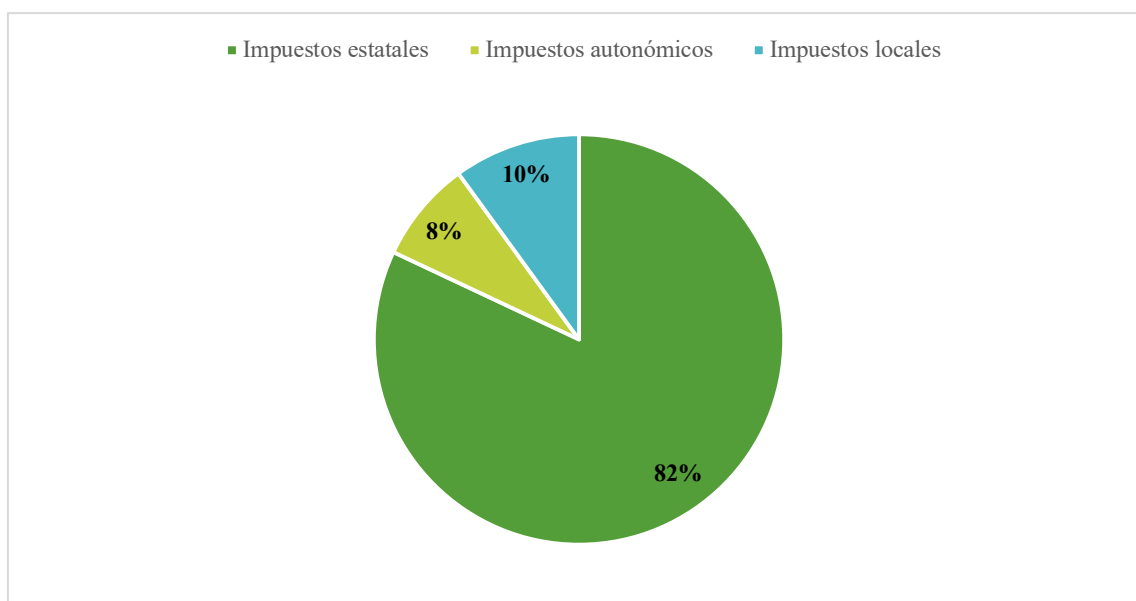
²⁸ De acuerdo con la *Spending Review* de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal de 2019.

²⁹ Recogidos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el cual se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

pese a que los impuestos autonómicos cubren nichos de hechos imposables no gravados por el Estado³⁰.

En la siguiente gráfica se muestra de una forma más visual el reparto de la recaudación por tributos medioambientales en España en el año 2018:

GRÁFICO 7: DISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA³¹ (2017)



Como se puede apreciar el 82% de la recaudación por tributos medioambientales la obtiene el Estado. No obstante, parte de esta recaudación estatal se reparte a las Comunidades Autónomas en aquellos tributos con cesión recaudatoria y/o normativa.

En definitiva, podemos concluir que en la actual división territorial existen tributos medioambientales en cada una de las tres esferas. En los posteriores apartados de este trabajo analizaremos cada uno de ellos de forma pormenorizada.

³⁰ De acuerdo con la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (julio 2017).

³¹ INE. Notas de prensa (2017): “*Cuentas medioambientales Impuestos ambientales. Base 2010*”.

a) **IMPUESTOS ESTATALES AMBIENTALES.**

De acuerdo con los criterios utilizados por el INE, podemos clasificar los tributos estatales de carácter medioambiental de la siguiente manera:

TABLA 6: TRIBUTOS ESTATALES MEDIOAMBIENTALES

Emisiones al aire	- I. sobre los gases fluorados de efecto invernadero
Gestión de residuos	- I. sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas
Productos energéticos	- I. especial sobre Hidrocarburos (1) - I. sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (suprimido) - I. sobre el valor de la producción de la energía eléctrica - I. especial sobre la Electricidad (1) - I. especial sobre el carbón
Transporte	- I. especial sobre determinados medios de transporte (2)
Contaminación y Recursos	- I. sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados - I. sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica

Hay que prestar especial atención al hecho de que existen tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, donde éstas no tienen capacidad normativa (1), mientras que existen otra variedad de tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas donde sí que tienen capacidad normativa (2).

Pasamos a analizar ahora cada uno de estos tributos y su papel en el sistema fiscal:

- ***Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero*** (regulado en Ley 17/2013, de 29 de octubre, para la garantía del suministro e incremento de la competencia en los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares).

La razón de ser de este impuesto es la existencia de los productos con hidrocarburos halogenados (como, por ejemplo, refrigerantes, disolventes o espumantes), los cuales la ciencia entiende que son perjudiciales para el medio ambiente ya que contribuyen al calentamiento global. Se trata, consecuentemente, de un tributo que recae sobre el consumo de estos gases. Su hecho imponible “es la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria, siendo contribuyentes los fabricantes, importadores o adquirentes”³².

Por un lado, observamos que la base imponible está constituida por el peso de los productos objeto de este tributo, expresada en kilogramos. Mientras que el tipo impositivo es el resultado de multiplicar un coeficiente al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda al gas, si bien se establece una deducción cuando se acredite la destrucción de los productos objeto del impuesto³³.

- ***Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética).***

El hecho imponible de este tributo es la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. Debemos de entender dicha “actividad de almacenamiento” como toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma

³² Hecho imponible extraído de las guías jurídicas de la editorial Wolters Kluwer (“*Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero*”).

³³ 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. Artículo 5, disposición diez y once.

en la que se realice, y como “instalación centralizada” a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes.

En este tributo los contribuyentes son las personas titulares de las instalaciones -centrales nucleares- en las que se realicen las actividades gravadas y la base imponible “se determinará para cada reactor nuclear del que se extraiga el combustible nuclear gastado”, constituyendo la base imponible “los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos en el mismo”³⁴.

- ***Impuesto especial sobre Hidrocarburos*** (regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).

El objeto de este tributo son los hidrocarburos -y productos similares- destinados tanto para ser utilizados como carburantes, como aditivos o para aumentar el volumen final de determinados carburantes³⁵. Asimismo, también se comprenderán dentro de su ámbito objetivo “aquellos hidrocarburos destinados a ser utilizados como combustibles, a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos y el gas natural”³⁶.

En cuanto a su base imponible es el volumen de producto gravado (en miles de litros y a 15º de temperatura). No obstante, para los productos cuyo tipo impositivo se establezca por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por

³⁴ Extraído del artículo 19 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

³⁵ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1276-19 de 05 de junio de 2019.

³⁶ Extraído del artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulio³⁷.

El tipo impositivo dependerá del tipo de hidrocarburo del que se trate (viene expresado en euros por litro o euros por tonelada o euros por gigajulio)³⁸. Por lo tanto, para formar el tipo de gravamen aplicable se deberá de sumar el tipo estatal general y el tipo estatal especial, excepto en el caso de que no se definan ambos tipos, en cuyo caso el tipo de gravamen será el que se establezca en el correspondiente epígrafe. De este modo, se elimina el tipo autonómico, procediendo, en cambio, a integrar dicho tipo impositivo autonómico en el tipo estatal especial, garantizando así la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que esto suponga una reducción de los recursos de las Comunidades Autónomas³⁹.

A efectos de este estudio resulta relevante mencionar la creación del IVMDH⁴⁰ a finales de 2001, el cual se constituye por una cuota estatal y otra autonómica sobre la cual las Comunidades Autónomas tienen cierta potestad normativa. Esta nueva figura impositiva supuso que, desde 2001, la imposición sobre hidrocarburos estuviera formada por el IEH⁴¹ y por el IVMDH. Sin embargo, esta situación se tuvo que modificar en 2012 por mandato europeo, produciéndose desde entonces una serie innumerable de modificaciones con el objetivo de repercutir en el reparto de los ingresos. Es decir, en palabras de la Agencia Tributaria, “con la integración del IVMDH en el IEH, el Estado pasó a ingresar no sólo la tarifa general del IEH (el IEH tradicional),

³⁷ Alejandro Menéndez Moreno: “*Derecho Financiero y Tributario Español. Normas básicas*” (pág. 1042). Lex Nova,, Valladolid : (2007) - (19a ed.).

³⁸ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2560-14 de 30 de septiembre de 2014.

³⁹ Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

⁴⁰ Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

⁴¹ Impuesto especial sobre Hidrocarburos.

sino también la tarifa especial (antigua cuota estatal del IVDMH), mientras que la tarifa autonómica seguía siendo un ingreso autonómico. Todo ello con independencia de que en la práctica el impuesto se liquidase en conjunto en la administración estatal y ésta transfiriese la tarifa autonómica a cada comunidad. Desde 2019 todo el IEH se incluye en los ingresos del Estado⁴².

- ***Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica*** (regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética). Se trata de un impuesto de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación de energía eléctrica en el sistema eléctrico español, gravando la capacidad económica de los productores de energía eléctrica⁴³. Dichas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de altos costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplica, consecuentemente, a la producción de todas las instalaciones de generación⁴⁴.

Por lo tanto, el hecho imponible de este tributo lo constituye la producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico español.

⁴² Agencia Tributaria. Nota informativa nº5: “*Los impuestos sobre hidrocarburos en el periodo 2012-2019 - ¿Quién ingresa el impuesto?*”.

⁴³ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1602-13 de 14 de mayo de 2013

⁴⁴ Preámbulo, apartado II de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

En cuanto a los sujetos contribuyentes, serán las personas físicas o jurídicas -y las entidades establecidas en el artículo 35.4 de la LGT- que realicen las actividades que constituyen el hecho imponible ya mencionado del tributo. Su base imponible, no obstante, se constituye por el importe total que corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, por cada instalación, en el período impositivo -coincide con el año natural y el devengo se produce el último día del periodo impositivo- y se determina para cada instalación en la que se realicen las actividades incluidas dentro del hecho imponible del impuesto. El tipo de gravamen es del 7%.

- ***Impuesto especial sobre la electricidad*** (regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).

En este caso se trata de un impuesto de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo de electricidad y grava -en fase única- tanto el suministro de energía eléctrica para su consumo como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Asimismo, es aplicable en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de País Vasco y Navarra⁴⁵. Está sujeto a este tributo el suministro de energía eléctrica⁴⁶ a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo. A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la

⁴⁵ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y 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.

⁴⁶ Debe de entenderse “suministro de energía eléctrica” tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos. Asimismo, también está sujeto el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. El devengo se produce en el momento en el que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación y, en el caso de consumo por los productores de energía eléctrica, en el momento de su consumo⁴⁷.

Tienen la condición de contribuyentes los productores de energía eléctrica que estén debidamente habilitados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico y realicen suministros de energía eléctrica al consumidor⁴⁸.

En este tributo la base imponible estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del IVA, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del IVA entre personas no vinculadas y sobre dicha base imponible se practica, en su caso, una reducción del 85% sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a determinados usos⁴⁹. Como norma general, el impuesto se exige al tipo del 5,11269632%, sin que puedan ser inferiores a 0,5 euros por megavatiohora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales o 1 euro por megavatiohora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos. En este impuesto, con carácter general, los contribuyentes deben repercutir

⁴⁷ De acuerdo con el Real Decreto Ley 15/2018 de 5 de Oct (Medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores), por el que se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 92, con efectos de 07/10/2018.

⁴⁸ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0211-16 de 21 de enero de 2016.

⁴⁹ Entre los cuales encontramos los siguientes usos: la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos o metalúrgicos, riegos agrícolas o determinadas actividades industriales.

íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarla⁵⁰.

Para concluir con este tributo, hay que mencionar que, en cuanto a su gestión, los contribuyentes están obligados tanto a presentar las correspondientes autoliquidaciones, como a efectuar -simultáneamente- el pago de la deuda tributaria.

- ***Impuesto especial sobre el carbón*** (creado por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, que lo incorpora a la Ley 38/1992⁵¹).

Su hecho imponible se configura por la puesta a consumo⁵² de carbón en su ámbito territorial.

En cuanto a los sujetos pasivos de este impuesto, lo serán todos los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto⁵³. Asimismo, este impuesto se devengará en el momento de la puesta del carbón a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

⁵⁰ De acuerdo con los artículos 97, 98 y 99 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁵¹ Con la creación de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias (en especial, la Directiva 2003/96/CE) en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

⁵² De acuerdo con el artículo 77 LIIIE se entiende como “puesta a consumo” tanto la primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón, como el autoconsumo de carbón, considerando como tal la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios.

⁵³ Extraído del artículo 81 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

La base imponible estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ)⁵⁴, siendo el tipo de gravamen de 0,65 euros por GJ. En último lugar, en cuanto a la repercusión del tributo, los sujetos pasivos repercutirán el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de carbón, quedando estos últimos obligados a soportarlas.

- *Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales⁵⁵).*

El objetivo de este impuesto es gravar la matriculación en España de los medios de transporte, nuevos o usados, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España⁵⁶ -sujeto pasivo-.

La base imponible es diferente dependiendo de si se trata de medio de transporte nuevos (en este caso sería el importe de la adquisición tomado como base imponible en el IVA) o de si se trata de medio de transporte usado (en este caso, por el contrario, sería el precio de mercado a la fecha del devengo del impuesto). La principal diferencia de este impuesto es que, en atención a sus potestades normativas, el tipo de gravamen es establecido por parte de las Comunidades Autónomas⁵⁷.

Su devengo se produce cuando se presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte⁵⁸.

⁵⁴ Extraído del artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁵⁵ En 2007 fue modificado para graduar el tipo impositivo según las emisiones de CO2 de los vehículos.

⁵⁶ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0642-18 de 12 de marzo de 2018.

⁵⁷ Este impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas desde 2001, pudiendo elevar estas el tipo estatal hasta en un 15%.

⁵⁸ De acuerdo con la Doctrina del TEAC (resolución 00/02252/2016/00/00).

- ***Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados (regulado en la Ley 8/2015⁵⁹).***

Este tributo grava el valor de los productos del dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en España. Asimismo, se trata de un impuesto directo y real, constituyéndose su hecho imponible por la extracción en España de gas, petróleo y condensados, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos.

Serán contribuyentes todas las personas físicas y jurídicas que realicen las actividades gravadas, siendo la base imponible el valor de la extracción de gas, petróleo o condensados, aplicando al precio de referencia el volumen total de producto extraído⁶⁰ - expresado en barriles para el petróleo y condensados, y en metros cúbicos para el gas natural-. En cuanto al devengo, este se producirá el último día del periodo impositivo. Por último, dependiendo de si se trata de petróleo y condensados o de gas, para la aplicación del tipo de gravamen se aprobaron dos escalas de gravamen progresivas.

- ***Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética).***

La razón de ser de este tributo se fundamenta en el hecho de que la “generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas y servidumbres -debido a las peculiaridades

⁵⁹ La Ley 8/2015, de 21 de mayo, modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos. En ella se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, y crea un nuevo tributo de carácter directo y naturaleza real denominado Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados.

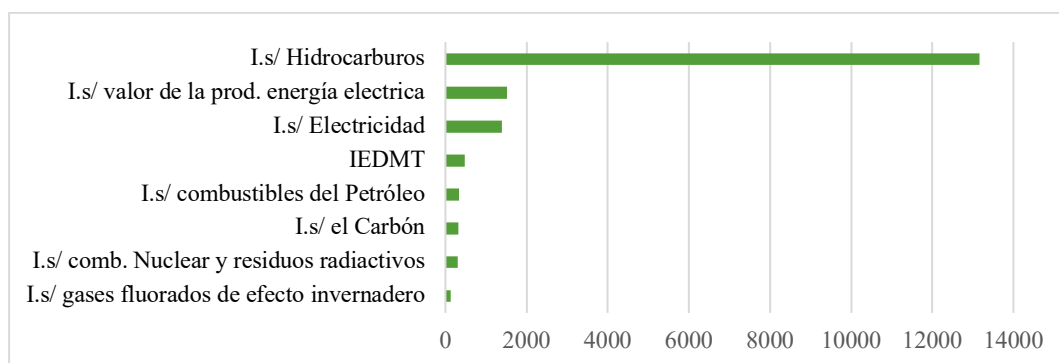
⁶⁰ Resolución de 15 de enero de 2020, de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se aprueban los precios de referencia para calcular el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados correspondientes al año 2019.

inherentes a este tipo de energía-, cuyo impacto económico es difícil de evaluar y la sociedad ha de hacerse cargo de una serie de responsabilidades derivadas de los aspectos específicos que inciden en dicha generación, tales como la gestión de los residuos radiactivos generados y el uso de materiales que pueden ser utilizados para diversos fines”.

Es por ello por lo que su hecho imponible es la producción de combustible nuclear gastado derivada de cada reactor nuclear, así como la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, siendo contribuyentes las personas que realicen el hecho imponible⁶¹.

En cuanto a su base imponible, ésta se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible⁶².

GRÁFICO 8: RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS ESTATALES MEDIOAMBIENTALES EN 2018 (MILLONES DE EUROS)⁶³



A modo de conclusión, después de haber analizado conceptualmente cada uno de los tributos que componen el sistema tributario medioambiental estatal en España, resulta de

⁶¹ De acuerdo con el preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

⁶² Está constituida por los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear producido durante el período impositivo.

⁶³ Elaboración propia a partir de los datos de la cuenta ambiental del año 2018 que nos proporciona el INE.

sumo interés analizar, en último lugar, la recaudación aportada por cada uno de estos impuestos en el año 2018 de acuerdo con el INE (ver Gráfico 8 inserto *ut supra*).

Claramente observamos como el *Impuesto sobre los Hidrocarburos* es el que más recaudación aporta (entorno al 75%), siguiéndole el resto de los impuestos a gran distancia, y siendo el *Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero* el que menos recaudación obtiene a nivel estatal (menos del 0,7% de los ingresos obtenidos).

No obstante, las Comunidades Autónomas, en el legítimo uso de sus facultades, también regulan en la actualidad una serie de impuestos. Por esta razón, en el próximo apartado del trabajo procederemos a analizarlos.

b) LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS DE NATURALEZA MEDIOAMBIENTAL.

En el ámbito de las Comunidades Autónomas, también se han desarrollado en los últimos años abundante normativa impositiva⁶⁴ relacionada con el cuidado y preservación del medio ambiente. No debemos de olvidar que el **artículo 133.2 CE** reconoce que las autonomías podrán establecer y exigir tributos, siempre que sea de acuerdo con la CE y las leyes.

Por lo tanto, observamos que existe una **fundamentación constitucional para que las autonomías establezcan tributos propios de naturaleza medioambiental.**

No obstante, de acuerdo con los **artículos 6 y 9⁶⁵ LOFCA⁶⁶**, las Comunidades Autónomas de régimen común ven limitadas sus facultades a la hora de establecer impuestos. En

⁶⁴ Recordemos, las Comunidades Autónomas tienen potestad normativa para establecer impuestos, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

⁶⁵ Modificados por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁶⁶ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

estos artículos se reconoce -al igual que ya se había contemplado en la CE- como recursos de las Comunidades Autónomas los impuestos propios, tasas y contribuciones especiales, aunque estableciendo una serie de limitaciones al establecimiento de tributos propios.

La *rationale* de estas limitaciones radica en el hecho de que las Comunidades Autónomas no podrán establecer tributos sobre hechos ya gravados por las Corporaciones Locales, ni gravar negocios, actos o hechos producidos en otra Comunidad Autónoma, ni supondrá un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías o servicios, y tampoco podrán establecer impuestos que recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado⁶⁷-esta última limitación dificulta bastante el establecimiento de nuevos tributos con un elevado potencial recaudatorio-.

Dicho lo cual, las Comunidades Autónomas han utilizado este marco normativo para establecer numerosos tributos de carácter medioambiental, llegando a crear impuestos sobre el agua, sobre la emisión de gases a la atmósfera, sobre los vertidos a las aguas litorales, sobre el almacenamiento de residuos, transporte y distribución de energía eléctrica, etc.⁶⁸

En ese aspecto, resulta interesante destacar que las Comunidades Autónomas han llegado a establecer impuestos sobre el agua con diversas denominaciones (llegando incluso a utilizar, en algunas ocasiones, la figura jurídica de tasa o canon), hecho que complica el conocimiento exacto de los recursos obtenidos a través de la tributación medioambiental autonómica.

⁶⁷ Irene Rovira Ferrer (2016): “*Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios*”. Revista d'estudis autonòmics i federals, ISSN 1886-2632, N.º. 24, 2016, págs. 193-234.

⁶⁸ Agencia Tributaria: “*Tributación Autonómica. Medidas 2018. Capítulo III. Impuestos propios*”.

Asimismo, dificultando aún más el conocimiento de la recaudación obtenida a través de la tributación medioambiental autonómica, existen impuestos que gravan simultáneamente varios hechos imponibles de carácter medioambiental⁶⁹.

Lamentablemente, la “proliferación de impuestos propios autonómicos medioambientales no se ha realizado en el marco de un programa medioambiental estatal, o al menos consensuado entre las diferentes autonomías, lo cual ha llevado al establecimiento de impuestos heterogéneos, lo cual debería de ser considerado en el marco de una política medioambiental más amplia”⁷⁰.

Para brindar algo de luz a este difuso contexto autonómico se expone, con mayor detalle, los tributos medioambientales en la Tabla 7 de la siguiente página. No se incluyen en dicha tabla ciertos impuestos (como puede ser el impuesto especial sobre combustible derivados del petróleo canario o el impuesto sobre las estancias turísticas balear y catalán) ya que se busca una exposición y clasificación homogénea dentro del dispar panorama autonómico.

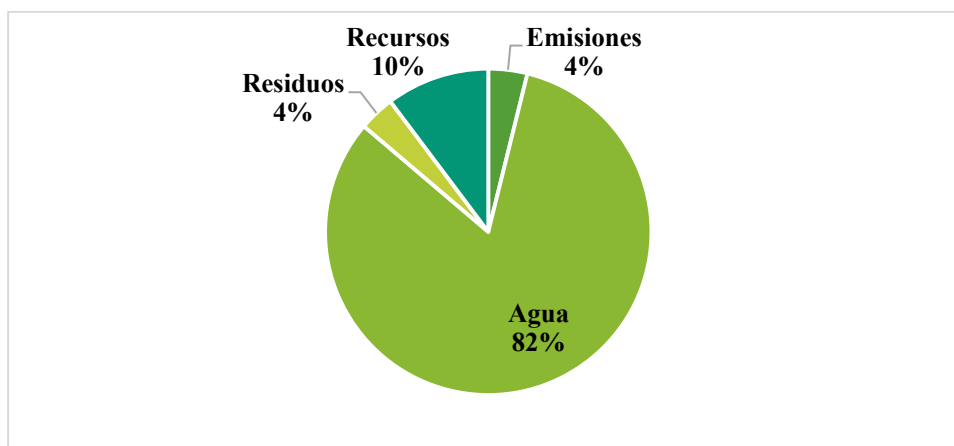
Así, para la clasificación de los tributos propios autonómicos medioambientales vamos a seguir la clasificación del INE, aunque con ciertas modificaciones. Asimismo, no se incluyen ni las categorías de ruido, ni de productos energéticos y transporte debido a que no hay impuestos de carácter autonómico que graven dichos hechos imponibles.

⁶⁹ Por ejemplo, el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Valenciana, el cual grava la producción de energía eléctrica, el almacenamiento de sustancias peligrosas y la emisión de gases a la atmósfera.

⁷⁰ Noticia del periódico digital La Verdad: “*Los economistas piden una ley estatal para ordenar los impuestos ‘verdes’*” https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

Una vez atendidas estas salvedades, de acuerdo con los datos proporcionados por el Ministerio de Hacienda⁷¹, procedemos a analizar los ingresos obtenidos en 2018 por cada una de las siguientes partidas:

GRÁFICO 9: RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS PROPIOS AUTONÓMICOS MEDIOAMBIENTALES EN 2018 (MILES DE EUROS)⁷²



Como se puede observar, los ingresos procedentes de impuestos autonómicos relacionados con el agua son, con mucha diferencia, los más cuantiosos. Procedemos en la siguiente tabla a realizar un análisis más pormenorizado de los tributos considerados a la hora de realizar este cálculo:

TABLA 7: CLASIFICACIÓN Y RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS MEDIOAMBIENTALES EN 2018 (MILES DE EUROS)⁷³

CATEGORÍA	IMPUESTO	CC AA	RECAUDACIÓN
<i>Emisiones al aire</i>	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	Andalucía	2.683,20
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes	Aragón	2.683,20

⁷¹ Ministerio de Hacienda. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local: “*Tributación Autonómica. Medidas 2018. Capítulo III. Impuestos propios*”.

⁷² Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por el Ministerio de Hacienda.

⁷³ Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por el Ministerio de Hacienda.

TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA
Carlos Campoy Barquín

	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta		8.246,60
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	Asturias	5.183,60
	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	C.-La Mancha	1.153,30
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial		2.931,20
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la Industria		922,90
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica	Cataluña	n.d.
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales		3.896,30
	Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos		7.404,50
	Impuesto sobre la contaminación atmosférica	Galicia	4.067,70
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	Murcia	1.058
	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente	C.Valencia	21.224,00
	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES AL AIRE		61.454,50
<i>Agua</i>	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales		3.936,40
	Canon de mejora de Infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la CC AA	Andalucía	139.063,30
	Impuesto sobre la contaminación de las aguas		51.500,90
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada	Aragón	16.602,30
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua	Asturias	70.631,70
	Canon de saneamiento de aguas	Baleares	83.752,40
	Canon del agua residual	Cantabria	29.485,00
	Canon del agua	Cataluña	503.624,10
	Canon de saneamiento	Extremadura	16.062,00

TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA
Carlos Campoy Barquín

	Canon de saneamiento		49.976,40
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamiento del agua embalsada	Galicia	11.807,00
	Canon de saneamiento		48.256,30
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	Murcia	127,30
	Canon de saneamiento	La Rioja	9.961,90
	Canon de saneamiento	C.Valencia	274.342,80
	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EL AGUA		1.309.129,80
<i>Gestión de residuos</i>	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos		164,30
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso	Andalucía	270,7
	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos	Cantabria	472,5
	Canon eólico	C-La Mancha	13.813,00
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	C. y León	8.198,70
	Canon de vertido	Canarias	n.d.
	Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales		21.038,40
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales		n.d.
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción	Cataluña	n.d.
	Canon sobre la incineración de residuos municipales		3.358,70
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	Extremadura	3.770,40
	Impuesto sobre depósito de residuos	Madrid	2.773,00
	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos	R.Murcia	764,8
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	La Rioja	425,1
	Impuesto sobre la eliminación, incineración, coincineración y valorización energética	C.Valencia	1.264,00

TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA
Carlos Campoy Barquín

	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE LOS RESIDUOS		56.313,60
<i>Recursos</i>	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	Aragón	2.269,90
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	Asturias	2.609,00
	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los arqueos eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	Castilla y León	61.906,40
	Gravamen de protección civil	Cataluña	3.398,10
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	Extremadura	70.190,80
	Canon eólico	Galicia	22.578,40
	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE LOS RECURSOS		220.530,20

Como bien se puede apreciar en la Tabla 7 inserta *ut supra*, **los tributos que generan más recaudación son los impuestos autonómicos sobre el agua** -principalmente en forma de canon de saneamiento-.

De entre todos los tributos sobre emisiones al **aire** mencionados, el que más recaudó en el año 2017 fue el *impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente* de la Comunidad Valenciana⁷⁴. Asimismo, dentro de esta categoría, nos encontramos con tributos, como por ejemplo el *impuesto catalán sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria*, con escasa potencia recaudatoria.

Por otro lado, en cuanto a los impuestos propios sobre el **agua**, el *canon catalán del agua* es, con gran diferencia, el tributo autonómico que más recaudó (aunque debemos tener

⁷⁴ Creado por la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat, se trata de un tributo que grava los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción de energía eléctrica, la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas y las emisiones a la atmósfera de óxidos de nitrógeno o dióxido de azufre.

en cuanta la gran población de esta autonomía). Por contra, existen otros impuestos con una recaudación meramente testimonial, como es el caso del *impuesto sobre vertidos a las aguas litorales* de la Región de Murcia.

En cuanto a los tributos sobre los **residuos**, el *canon sobre el depósito controlada de residuos municipales catalán*⁷⁵ es el que más recauda. No obstante, nos encontramos tributos con una irrisoria recaudación, como es el caso del *impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso* de Andalucía -tan solo 270.000 euros recaudados-.

En último lugar, si analizamos los impuestos sobre los **recursos**, lo primero que nos llama la atención es la diversidad recaudatoria que nos encontramos entre unos y otros. Por un lado, observamos como el *impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*⁷⁶ es el que más recauda; mientras que el que menos recauda es el *impuesto aragonés sobre instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión*.

En definitiva, siguiendo la línea crítica del estudio realizado en octubre de 2019 por el REAF, se puede concluir que, dado que nos encontramos ante “una situación de tributos con objetos de gravamen similares, pero con grandes diferencias en cuanto a la definición del hecho imponible y de los resultados recaudatorios, es necesario una reflexión en el marco del nuevo sistema de financiación autonómico”⁷⁷.

⁷⁵ Los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos municipales son impuestos ecológicos que incentivan un comportamiento más respetuoso con el medio ambiente e impulsan medidas de minimización y de valorización material de los residuos. Estos cánones son instrumentos económicos que contribuyen a la financiación del coste que comporta la implantación de la gestión sostenible de los residuos municipales.

⁷⁶ Creado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

⁷⁷ De acuerdo con el informe de la REAF: “*La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*”.

c) **LOS IMPUESTOS LOCALES Y LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL.**

Lo primero que llama nuestra atención es que el INE reconoce como tributo local medioambiental el *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)*. Este tributo de ámbito municipal grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría. No obstante, el resto de los tributos locales que nos encontramos incorporan intrínsecamente alguna característica que les hace obtener un carácter medioambiental; sobre todo relacionadas con el sector energético⁷⁸.

Por esta misma razón, resulta interesante analizar la figura del *Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)*, impuesto que grava el valor de los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales. De este modo, se define los bienes inmuebles de características especiales como “un conjunto complejo de uso especializado, el cual está integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble, clasificándose en los siguientes grupos de bienes inmuebles los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado de petróleo, y las centrales nucleares, las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego, las autopistas, carreteras y túneles de peaje y los aeropuertos y puertos comerciales”⁷⁹.

De los datos proporcionados por el Ministerio de Hacienda se desprende que la mayor parte de la recaudación procedente del IBI se obtiene de los bienes inmuebles de

⁷⁸ Juan Carpizo, Fundación Naturgy (2019): “*La fiscalidad energética. Sentido, objetivos y criterios de aplicación*”.

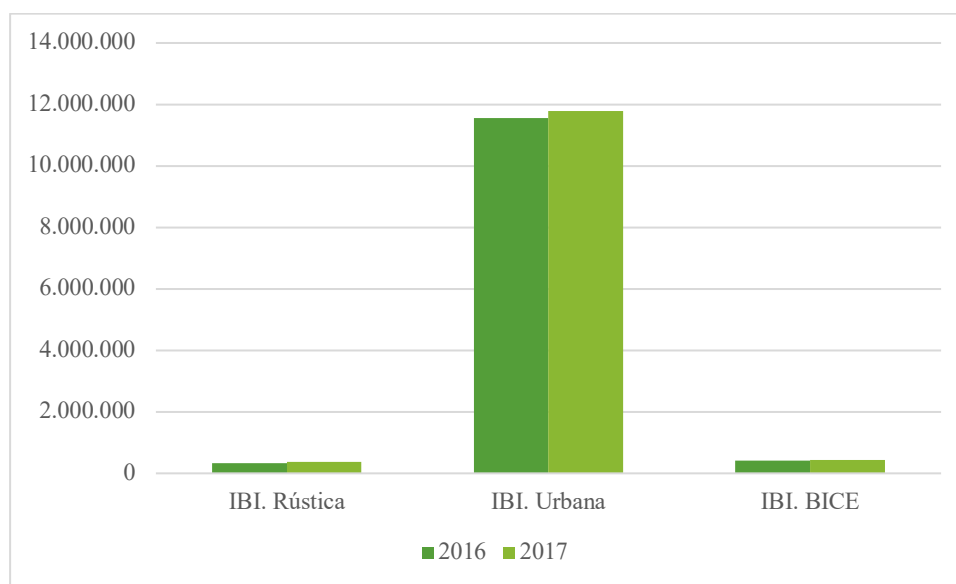
⁷⁹ Extraído del artículo 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro.

naturaleza urbana⁸⁰; llegando a recaudar los municipios españoles por este concepto, en 2017, 442,5 millones euros (por encima de la recaudación obtenida por el gravamen de los bienes rústicos).

De hecho, la recaudación procedente de bienes inmuebles de características especiales supone el 3,5% de los ingresos obtenidos por el IBI.

Por otro lado, si atendemos a la base imponible del IBI podemos observar como, en cualquiera de los tres tipos de bienes gravados, su base imponible será el valor catastral; mientras que el tipo impositivo para los *Bienes Inmuebles de Características Especiales* (BICE), de carácter supletorio, será del 0,6%⁸¹.

GRÁFICO 10: RECAUDACIÓN IBI (MILES DE EUROS)⁸²



⁸⁰ Joaquim Solé Vilanova (1992): “*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la hacienda municipal española*”. CT: Catastro, ISSN 1138-3488, Nº 14, 1992, págs. 18-51.

⁸¹ No obstante, los Ayuntamientos podrán establecer un tipo diferenciado que en ningún caso podrá ser inferior al 0,4% ni superior al 1,3%².

⁸² Agencia Tributaria. Extraído de los informes anuales de los años 2016 y 2017 de Recaudación Tributaria.

Sin embargo, el gravamen sobre los BICE no se ha incluido en la lista de tributos medioambientales, a pesar de que el IBI puede ser considerado como un tributo medioambiental en lo referido a este hecho imponible concreto⁸³.

Asimismo, el IVTM se trata de un impuesto local considerado de carácter medioambiental, el cual “grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría, siendo el sujeto pasivo el titular del vehículo y el impuesto se exige con arreglo a una serie de tarifas que tienen en cuenta los caballos fiscales del vehículo”⁸⁴. De acuerdo con el artículo 95.6 TRLRHL los Ayuntamientos podrán establecer bonificaciones potestativas en función de:

- la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente, o
- de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

El IVTM se incluye en la clasificación de tributos medioambientales realizado por el INE, siendo considerado como tal y apareciendo la recaudación reflejada en la cuenta de impuestos ambientales.

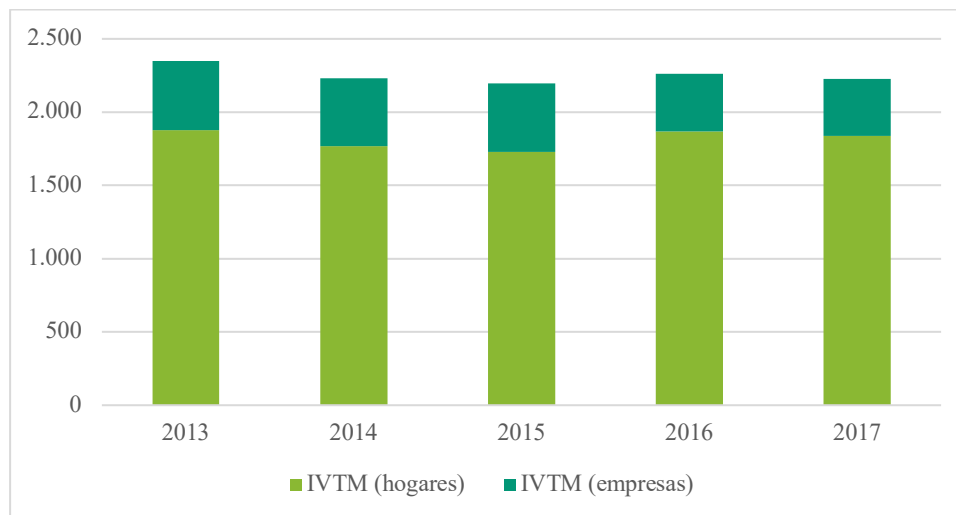
A su vez, el IVTM se divide entre los ingresos obtenidos de las empresas y los ingresos obtenidos de los hogares (aunque como se verá en el siguiente gráfico la mayoría provienen de los hogares).

⁸³ Alberto Muñoz Villareal (2014): “*Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)*”. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, XLVII (2014) 117-132 / ISSN: 1133-3677.

⁸⁴ De acuerdo con el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Como se puede observar en el Gráfico 11, los ingresos obtenidos por el IVTM han ido reduciendo lentamente desde 2013. No obstante, sigue siendo una fuente importantísima de recaudación para las Haciendas Locales.

GRÁFICO 11: RECAUDACIÓN IVTM (MILLONES EUROS)⁸⁵



Por otro lado, el *Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)*, tributo que grava el mero ejercicio de la actividad económica, podrá ser considerado tributo medioambiental siempre que esta actividad económica tenga relación con el medio ambiente. Asimismo, el *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)*, que grava la realización de obras para las cuales sea necesaria la licencia de obras, podrá estar también relacionado con el medio ambiente. Dicho lo cual, ninguno de estos dos tributos está recogidos en la cuenta de tributos medioambientales.

De todos modos, las Haciendas Locales pueden obtener beneficio sobre el medio ambiente por medio del “establecimiento de bonificaciones en aquellos en aquellos casos en

⁸⁵ Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la cuenta ambiental del INE.

los cuales se realicen actividades que puedan contribuir a la mejora de este”⁸⁶. De acuerdo con la Fundación Energías Renovables⁸⁷ las principales bonificaciones fiscales son:

- En el IBI se regula una bonificación potestativa de hasta el 50% para bienes inmuebles en los que se instalen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.
- En el IAE se regula una bonificación potestativa de hasta el 50% para sujetos que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o establezcan planes de transporte a sus trabajadores para reducir el consumo de energía.
- En el ICIO se incorpora una bonificación potestativa en el caso de construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar durante la realización de la obra.

En último lugar, hay que destacar que las *tasas* son la herramienta que más posibilidades ofrece a las Haciendas Locales en cuanto al establecimiento de medidas desincentivadoras de actividades perjudiciales para el medio ambiente dentro del ámbito local. Esto se debe a que los Ayuntamientos no tienen potestad normativa para establecer tributos, pudiendo, únicamente, dentro del marco de la Ley de Haciendas Locales, modificar algunos aspectos de los tributos⁸⁸.

⁸⁶ Francisco David Adame Martínez: “*El factor medioambiental en los tributos locales*”. Documento de Trabajo 4/2012. IEF.

⁸⁷ Fundación Energías Renovables (octubre 2019): “*Bonificaciones fiscales al autoconsumo en las principales ciudades españolas 2019*”.

⁸⁸ Como el establecimiento o no de las bonificaciones potestativas ya mencionadas.

Una vez analizada, contextualizada y revisada la situación fiscal medioambiental en los tres ámbitos competentes en España (estatal, autonómico y local), procedemos a mencionar y conocer -en el siguiente apartado del trabajo- las principales propuestas de reforma que se han realizado con respecto a la fiscalidad medioambiental.

V. EL FUTURO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA.

En nuestro país, a lo largo de estas dos últimas décadas se han desarrollado numerosísimas propuestas para la reforma de nuestra fiscalidad medioambiental; propuestas siempre inspiradas, como no, en planteamientos ya desarrollados en el ámbito europeo o internacional (como las realizadas por la Comisión Europea, el FMI o la OCDE), o en informes elaborados por expertos en la materia (como es el caso del *Informe Mirrlees*⁸⁹).

Resulta sintomático cómo, para el caso español, existen informes europeos que se ocupan de la necesaria reforma de nuestra fiscalidad medioambiental.

Entre las propuestas más destacables destacamos el extenso informe elaborado por PwC⁹⁰ para la Unión Europea en 2016, en el cual se destaca el **potencial de nuestro país para aumentar sus ingresos procedentes de la imposición ambiental.**

Por otro lado, nos encontramos interesantes trabajos como la *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones relativa a la revisión de la aplicación de la normativa medioambiental 2019: Una Europa que protege a sus ciudadanos y mejora su calidad de vida*, en el que se analizó la situación de España, llegando a la conclusión de que era necesario tanto **aumentar la recaudación por tributación medioambiental, como reducir las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente.**

⁸⁹ James Mirrlees (2013): *Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo*. Editorial Universitaria Ramón Areces.

⁹⁰ PwC (2016): *El futuro del sector agrícola español. Claves para construir un sector sostenible económica, social y medioambientalmente*.

Asimismo, en el año 2013, el *Informe Economics for Energy*⁹¹ realizó cuatro opciones de reforma fiscal con dos niveles de intensidad -simulando hasta ocho alternativas-. Lo revelador de este informe es que se **identifica un amplio margen de actuación en la recaudación para la imposición medioambiental**, atribuyendo a la reforma fiscal verde un papel trascendental en la recuperación económica española.

El último informe proveniente del ámbito europeo que merece la pena que nos paremos a mencionar es el *Informe de la Comisión Europea realizado por Hogg et al.*⁹² en 2016, donde se evalúa el **“potencial” de una hipotética reforma fiscal medioambiental en España**⁹³, llegando incluso a mencionar que, de desarrollarse esta reforma, se generaría un incremento recaudatorio de 32.800 millones euros en 2035.

Una vez mencionados los principales informes europeos e internacionales que tratan sobre la materia pasamos ahora a mencionar y analizar los principales informes realizados en España.

Por tanto, llaman nuestra atención tanto las propuestas del informe realizado en 2013 por Gago y Labandeira⁹⁴ para el Ministerio de Hacienda (que pone su foco en la necesidad de una reforma fiscal medioambiental), como las contenidas en el *Informe Lagares* de 2014 o en el *Informe para la reforma de la financiación autonómica*.

⁹¹ Economics for Energy (2013): *“Informe: Innovación en Energía en España. Análisis y recomendaciones”*.

⁹² Dominic Hogg et al (2016): *“Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU 28. Final Report”*.

⁹³ Para la realización de este informe se realizó previamente un estudio con datos oficiales europeos (EUROSTAT) y de la OCDE, proponiendo un tipo mínimo -según la Directiva Europea de Fiscalidad Energética-, considerando el promedio de la Unión Europea y realizando propuestas sobre tipos impositivos de combustibles.

⁹⁴ A. Gago y X. Labandeira (2013): *“La Imposición Ambiental como Opción para España”*.

De acuerdo con el *Informe Lagares*, el foco principal de atención -sobre el que debería desarrollarse una futura reforma fiscal en el ámbito medioambiental- deberá de estar en la **modificación de la fiscalidad sobre la energía**, “debiendo de tener en consideración tanto la fijación de bases imponibles a partir de las emisiones de CO₂, como del contenido energético de los productos, estableciendo así una tributación más uniforme e intentando garantizar la neutralidad del sistema fiscal”. La principal consecuencia de todo ello sería una profunda modificación del *Impuesto sobre Hidrocarburos*.

Pero si algo hemos puesto de manifiesto en el desarrollo de este trabajo, es que uno de los principales problemas existentes en la actualidad en España es el **excesivo desarrollo de tributos propios autonómicos sin un patrón** común, los cuales, en general, poseen una escasa capacidad de recaudación. Es más, en concordancia con lo manifestado en el *Informe Lagares*, la mayoría de estos tributos propios no son aptos para conseguir los pretendidos fines medioambientales⁹⁵; sino que necesitan una armonización o, al menos, una mínima coordinación que pueda reducir los costes indirectos a los contribuyentes.

Es por esta razón, por lo que una propuesta muy interesante sería la de **establecer tributos estatales sobre las emisiones de NO_x y SO_x y repartir su recaudación a las Comunidades Autónomas**.

Con ello se cumplirían varios objetivos:

- La existencia de un único texto legal, lo que equivaldría a una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.
- Desaparición de la dispersión legislativa de las Comunidades Autónomas, relativa a la materia, existente en la actualidad.

⁹⁵ Debemos de entender por “fines medioambientales” la modificación de conductas o actividades que puedan resultar perjudiciales para el medio ambiente,

- Aseguramiento de un gravamen homogéneo en toda España a las emisiones de estos gases tan perjudiciales para el medio ambiente.
- Planteamiento de la devolución de los ingresos obtenidos al sistema⁹⁶.
- No es deseable establecer tributos energético-medioambientales por parte de entes subcentrales ya que pueden ser utilizados para atraer actividades a una u otra región, creando situaciones de competencia fiscal⁹⁷. Es más, debería de existir un tributo de carácter “mundial” sobre las emisiones⁹⁸.

Si analizamos de nuevo los impuestos propios, aquellos provenientes del agua son los que más aportan en términos de recaudación a las arcas autonómicas. No obstante, debido a que se trata de diferentes cánones -regulados unas veces en forma de tasa y otras veces en forma de impuesto-, que no siguen un patrón fijo en cuanto a sus hechos imponibles y sus bases, entendemos que lo más lógico es que se produzca una **armonización** en el futuro. El Informe Lagares va más allá, postulando que estos cánones de vertidos tienen, en muchos casos, más bien un **afán recaudatorio** que una finalidad medioambiental. De hecho, este informe aboga por “el establecimiento de un Impuesto sobre el Agua cedido a las Comunidades Autónomas con ciertas capacidades normativas para que el tributo pueda reflejar las diferencias en cuanto a los costes medioambientales dependiendo de las cuencas hidrográficas”.

En cuanto al IVTM, el Informe Lagares entiende se debería de transformar este tributo en un tributo de carácter medioambiental afecto al uso de los medios de transporte. La

⁹⁶ X. García-Muros y M. González-Eguino (2017): “*La teoría económica de las reformas fiscales: análisis y aplicaciones para España*”. Papeles de Economía Española. Funcas.

⁹⁷ A. Gago y X. Labandeira (2013): “*El Informe Mirrlees y la Imposición Ambiental en España*”. Economics for Energy. WP 13/2013.

⁹⁸ Informe Lagares (2014): “*Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*”.

cuota pasaría a depender de la emisión teórica de CO₂, pasando a integrar el actual IEDMT, y su estructura sería exclusivamente regulada por el Estado, sin reducir la recaudación. Es decir, la gestión del nuevo tributo la realizarían los municipios, pero transfiriendo la parte de ingresos que correspondieran a las autonomías. De todos modos, esta propuesta, desde nuestro punto de vista, carece de sentido ya que, no es que solo aumentaría la complejidad del sistema actual, sino que también aumentaría los costes de gestión a los municipios.

En el *Informe para la reforma del sistema de financiación autonómico* (2017), se incide en el **poco interés por la fiscalidad medioambiental mostrado por la Administración Central española**, lo cual no solo ha facilitado que las Comunidades Autónomas encuentren hechos imposables no gravados por el Estado, sino que también ha llamado la atención de la UE, la cual ha presionado en numerosas ocasiones para el establecimiento de tributos medioambientales y para el cumplimiento de los compromisos adquiridos en materia medioambiental. Para llevar a cabo esta reestructuración tributaria este informe propone la elaboración de una ley marco de fiscalidad ambiental que distribuya los diversos hechos imposables relevantes en los distintos niveles de gobierno; es decir, esta ley marco, en el caso de las Comunidades Autónomas, regularía los elementos esenciales de cada tributo.

Aún así, en el *Informe para la reforma del sistema de financiación autonómico* (2017) se defiende la idea de que todavía hay margen para revisar la situación actual de los tributos medioambientales, sobre todo en los tributos que recaen sobre la contaminación, el uso de recursos y sobre el agua. De hecho, en el caso del agua, la Comisión Europea en 2019 destacó la necesidad de un nuevo enfoque en cuanto a su gestión y tarificación, principalmente porque es un problema de primordial interés.

Salta a la vista, la **necesidad del desarrollo de una coordinación entre las distintas administraciones en materia de fiscalidad medioambiental**. En relación con esto último, se estima necesaria la proclamación de un criterio claro entre los diferentes niveles de la administración ya que, la situación que vivimos en la actualidad, únicamente nos lleva a planteamientos completamente incoherentes.

Luego, para que estas reformas sean una realidad, será necesario valorar, en primer lugar, la conveniencia de las medidas fiscales a adoptar y cuáles son los objetivos en los diferentes niveles de administración para llevar a cabo una política conjunta de la cual se deriven decisiones que comprometan a los diferentes niveles administrativos.

Por otro lado, **también será necesario considerar la adecuación entre las diversas políticas de subvenciones y la imposición**. Esto se debe a que, con más frecuencia de la deseada, se subvencionan actividades que resultan gravadas, lo cual, desde una perspectiva de política fiscal, es incongruente.

En último lugar, no se puede perder de vista las próximas medidas previstas en la materia por la UE. Sobre la mesa están importantísimos proyectos como el *Carbon Border Tax*, el nuevo impuesto frontera a la importación de CO₂ o el *Aviation Tax*.

En definitiva, todas estas cuestiones deberán ser abordadas en el desarrollo del nuevo marco de una política fiscal medioambiental, adaptada a lo establecido por las autoridades de la UE y a las necesidades de nuestro país y construyendo un sistema fiscal medioambiental estatal, autonómico y local completamente armonizado.

VI. INSIGHTS.

1. Hoy en día, **el cuidado y preservación del medio ambiente es uno de los temas más recurrentes y candentes de las agendas políticas de los líderes mundiales.**

Como ya hemos visto, los impuestos medioambientales cumplen una importantísima función correctora de situaciones dañinas con el medio ambiente. Dicho lo cual, desgraciadamente no solo nos encontramos con una baja presión fiscal medioambiental -en comparación con el conjunto de ingresos tributarios-, sino que además esta situación se ha mantenido estanca a lo largo de los últimos años. Este hecho contrasta con el auge de movimientos “verdes” que otorgan una gran importancia al medio ambiente como elemento necesario para el aumento del bienestar de los ciudadanos. Por lo tanto, esta cuestión será sobre la cual se tendrá que reflexionar a la hora de establecer políticas fiscales medioambientales acordes con la gran importancia de mantener y mejorar el medio ambiente.

2. **No se puede concluir que aquellos países con un mayor nivel de desarrollo económico sean aquellos que estén apostando por la tributación medioambiental como herramienta para conservar, mejorar y regenerar nuestro planeta.** Como hemos visto, los ingresos procedentes de la imposición medioambiental no son casi insignificantes, sino que encima no han aumentado en las dos últimas décadas.
3. En España, los tributos medioambientales están en sintonía con la situación que viven el resto de los países europeos, **siendo el reparto competencial entre los diferentes niveles de administración el principal escollo para la mejora de la situación actual.**
4. En definitiva, a lo largo del desarrollo de este trabajo se ha puesto de manifiesto **la clara necesidad de una nueva política fiscal,** en una materia tan vital y esencial como es la del cuidado y preservación de nuestro planeta.

VII. BIBLIOGRAFÍA.

- A. Gago y X. Labandeira (2013): “El Informe Mirrlees y la Imposición Ambiental en España”. Economics for Energy. WP 13/2013.
- A. Gago y X. Labandeira (2013): “La Imposición Ambiental como Opción para España”. Economics for Energy. WP 14/2013.
- A. Gago y X. Labandeira (2017): “Impuestos energético-ambientales y consolidación fiscal en España”.
- A. Montes. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 1/2019: “Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España”.
- Agencia Tributaria: “Tributación Autonómica. Medidas 2018. Capítulo III. Impuestos propios”.
- Agencia Tributaria. Nota informativa nº5: “Los impuestos sobre hidrocarburos en el periodo 2012-2019 - ¿Quién ingresa el impuesto?”.
- Alberto Muñoz Villareal (2014): “Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)”. Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XLVII (2014) 117-132 / ISSN: 1133-3677.
- Alejandro Menéndez Moreno: “Derecho Financiero y Tributario Español. Normas básicas” (pág. 1042). Lex Nova,, Valladolid : (2007) - (19a ed.).
- Base de datos global de estadísticas tributarias - OECD. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm>
- Comisión Europea. Commission staff working document (2019): “Sustainable Products in a Circular Economy - Towards an EU Product Policy Framework contributing to the Circular Economy”.
- Consejo Económico y Social (CES) de España. Informe 1/2012: “Desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio ambiente”.

Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

Dominic Hogg et al (2016): “Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU 28. Final Report”.

Economics for Energy (2013): “Informe: Innovación en Energía en España. Análisis y recomendaciones”.

Eurobarómetro medioambiental. Unión Europea (2017): “Los ciudadanos confían en la Unión Europea, pero esperan más”.

EUROSTAT.https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=env_ac_tax&lang=en

Francisco David Adame Martínez: “El factor medioambiental en los tributos locales”. Documento de Trabajo 4/2012. IEF.

Fundación Energías Renovables (octubre 2019): “Bonificaciones fiscales al autoconsumo en las principales ciudades españolas 2019”.

Fundación FAES (2014): “Fiscalidad energética en España: situación actual y propuestas de reforma”.

INE. Notas de prensa (2017): “Cuentas medioambientales Impuestos ambientales. Base 2010”.

Informe de la REAF (2019): “La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias”.

Informe Lagares (2014): “Informe de la comisión de expertos para la reforme del sistema tributario español”.

Irene Rovira Ferrer (2016): “Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”. Revista d'estudis autonòmics i federals, ISSN 1886-2632, N.º 24, 2016, págs. 193-234.

James Mirrlees (2013): “Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo”. Editorial Universitaria Ramón Areces.

Joaquim Solé Vilanova (1992): “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la hacienda municipal española”. CT: Catastro, ISSN 1138-3488, N.º 14, 1992, págs. 18-51.

Juan Carpizo, Fundación Naturgy (2019): “La fiscalidad energética. Sentido, objetivos y criterios de aplicación”.

Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat.

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

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. Artículo 5, disposición diez y once.

Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y 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.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.

Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ministerio de Hacienda. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local: “Tributación Autonómica. Medidas 2018. Capítulo III. Impuestos propios”.

Parlamento Europeo. Fichas temáticas sobre la UE (2019): “La política de medio ambiente: principios generales y marco básico”.

PwC (2016): “El futuro del sector agrícola español. Claves para construir un sector sostenible económica, social y medioambientalmente”.

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto Ley 15/2018, de 5 de octubre, de Medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, por el que se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 92, con efectos de 07/10/2018.

Resolución 00/02252/2016/00/00 de 20/02/2019 - TEAC

Resolución de 15 de enero de 2020, de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se aprueban los precios de referencia para calcular el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados correspondientes al año 2019.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0211-16 de 21 de enero de 2016.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0642-18 de 12 de marzo de 2018.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1276-19 de 05 de junio de 2019.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1602-13 de 14 de mayo de 2013

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2560-14 de 30 de septiembre de 2014.

X. García-Muros y M. González-Eguino (2017): “La teoría económica de las reformas fiscales: análisis y aplicaciones para España”. Papeles de Economía Española. Funcas.