

DOCUMENTOS DE TRABAJO

12/2018

VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” (3.ª parte)

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (directora)

Instituto de Estudios Fiscales



El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosféricas de origen industrial en un contexto de reforma fiscal

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Universidad Pontificia Comillas-ICADE y Garrigues

1. Introducción. 2. Tributos autonómicos sobre la emisión de gases a la atmósfera. 2.1. Hecho imponible. 2.2. Supuestos de no sujeción o exención. 2.3. Sujeto pasivo. 2.4. Base imponible. 2.5. Reducciones y base liquidable. 2.6. Cuota íntegra. 2.7. Deducciones. 2.8. Período impositivo y devengo. 2.9. Afectación de la recaudación. 3. Futuro impuesto catalán sobre actividades económicas que generen la emisión de gases de efecto invernadero. 4. Adecuación constitucional y comunitaria de los impuestos autonómicos. 5. Informes de las Comisiones de Expertos para la reformar del sistema tributario. 6. Directrices.

RESUMEN. Desde el año 1995, diversas comunidades autónomas han afrontado los problemas ambientales causados por las emisiones atmosféricas de origen industrial mediante la introducción de tributos propios que gravan este tipo de emisiones.

Si bien los Tribunales nacionales no han considerado que la utilización de este instrumento vulnere la Constitución o el Derecho de la Unión Europea, cabe plantearse si su configuración actual resulta la más adecuada para afrontar un problema de carácter global, en el que confluyen otros instrumentos económicos (como los mercados de derechos de emisión).

En este trabajo se realiza una revisión de la situación legal actual, la posición de los Tribunales y las propuestas de los informes de expertos, para esbozar una serie de directrices a considerar en el actual contexto de reforma de la financiación territorial.

1. INTRODUCCIÓN

La necesidad de encarar acciones para mejorar la calidad del aire dado el grave impacto de la contaminación atmosférica en la salud humana es una de las prioridades actuales de la Unión Europea, como se ha puesto de manifiesto en la reciente reunión ministerial de 30 de enero de 2018¹, pero esta preocupación no es algo reciente². La importancia de la protección del aire deriva de que “la atmósfera es el ámbito que hace posible la vida sobre la Tierra y cuya alteración por

¹ Véase la declaración del Comisario KARMENU VELLA tras la reunión ministerial sobre calidad del aire de 30 de enero de 2018 (Statement/18/508).

² Desde el punto de vista normativo, ya se puso de manifiesto en la Exposición de Motivos de la derogada Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de protección contra la contaminación atmosférica, la cual señala que “el aire es un elemento indispensable para la vida y, por tanto, su utilización debe estar sujeta a unas normas que eviten el deterioro de su calidad por abuso o uso indebido del mismo, de tal modo que se preserve su pureza dentro de unos límites que no perturben el anormal desarrollo de los seres vivos sobre la tierra ni atenten contra el patrimonio natural y artístico de la Humanidad, que esta generación tiene el deber de proteger para legar un mundo limpio y habitable a las generaciones futuras”. Y, como puso de manifiesto el Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de noviembre de 1990, siguiendo la Exposición de Motivos de dicha Ley, “el aire es un bien común limitado y su utilización y disfrute debe supeditarse a los superiores intereses de la comunidad frente a los intereses individuales o de grupo movidos por la explotación económica de la energía o industria”.

obra del hombre o simplemente por procesos espontáneos de la naturaleza, puede afectar a las formas de vida sobre nuestro planeta”³. Y la contaminación atmosférica da lugar a una modificación de la composición natural del aire como consecuencia de la introducción de sustancias extrañas o variaciones importantes en la misma⁴, con un origen natural o antropogénico⁵, cuyos principales efectos negativos son el cambio climático, el deterioro de la capa de ozono o el fenómeno de la lluvia ácida⁶.

Asumiendo la inevitabilidad de cierto grado de contaminación consustancial a la actividad económica⁷, es preciso encontrar el adecuado equilibrio en el aparente enfrentamiento entre el interés particular de la empresa que ejerce una actividad que puede degradar el medio ambiente y el interés general por la protección del medio ambiente⁸. Y, en este contexto, el tributo, desde su concepción tradicional, es un instrumento que permite allegar recursos para el sostenimiento de los gastos públicos (función recaudatoria), pero, además, es un instituto que se encuentra integrado en el resto del ordenamiento jurídico, en sus valores constitucionales y, en consecuencia, que sirve al cumplimiento de los fines protegidos por la Constitución (función extrafiscal)⁹.

La protección del medio ambiente por medio de instrumentos fiscales se ha concretado en dos grandes grupos de medidas con base en el principio quien contamina paga¹⁰: por una parte, la integración de medidas de estímulo ambiental en las figuras tradicionales del sistema tributario¹¹

³ MARTÍN MATEO, R. (1977): *Derecho Ambiental*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, pág. 435.

⁴ LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. (2002): *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*, Ecorama, Granada, págs. 9-10.

⁵ MANTECA VALDELANDE, V. (2008): “Regulación jurídica de la calidad del aire y la protección de la atmósfera”, *Actualidad Administrativa*, n.º 5, quincena del 1 al 15 de marzo, (versión electrónica), págs. 1-2; SANZ PÉREZ, D. C. (1999): *La administración local y la protección de la atmósfera. La intervención a través de instrumentos de control preventivo*, Cedecs, Barcelona, págs. 65-66.

⁶ HERRERA MOLINA, P. M., y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012): “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.): *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, pág. 106.

⁷ “Parece socialmente deseable que la contaminación sea nula, pero más bien esa idea parece una utopía, porque hoy en día prácticamente todas las actividades productivas conllevan cierta contaminación”, MAGADÁN DÍAZ, M. (1994): “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 234, pág. 1242.

⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1995. Esto nos conduce al concepto de desarrollo sostenible, anticipado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 64/1982, de 4 de noviembre, al concluir que es necesario compaginar, en la forma que en cada caso decida el legislador competente, la protección de ambos bienes constitucionales: el medio ambiente y el desarrollo económico.

⁹ LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. (1980): “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AMATUCCI, A., y otros: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, pág. 173; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1996): “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, *Impuestos*, n.º 1, pág. 86.

¹⁰ Se ha advertido que, de no existir alternativa para la modificación de la conducta, el gravamen dejaría de ser ecológico (preventivo) para convertirse en reparador (principio quien contamina paga), GALÁN SÁNCHEZ, R. M. (2006): “El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 261, octubre de 2006, pág. 27.

¹¹ Por ejemplo, las deducciones por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades vigentes hasta el ejercicio 2014.

y, por otra, la creación de nuevos tributos con una finalidad específicamente ambiental¹². Si bien no siempre es la más deseable¹³, a continuación analizaremos la utilización de esta última fórmula y lo que se podría esperar de una futura reforma fiscal ambiental, centrándonos en las emisiones procedentes de los sectores industriales.

2. TRIBUTOS AUTONÓMICOS SOBRE LA EMISIÓN DE GASES A LA ATMÓSFERA

La faceta fiscal de la protección de la atmósfera ha sido asumida principalmente por las Comunidades Autónomas¹⁴, que han introducido diversos tributos para gravar la emisión de sustancias contaminantes a la atmósfera con distintos alcances, pero con una configuración similar, vinculada al nivel de emisiones a la atmósfera de los compuestos que constituyen el hecho imponible del tributo¹⁵. En concreto, en la actualidad, existen siete impuestos autonómicos que gravan las emisiones de gases a la atmósfera (Galicia, Andalucía, Castilla-La Mancha, Murcia, Comunidad Valenciana, Aragón y Cataluña)¹⁶, cuya configuración general, en todos aquellos casos en que ha sido analizada por los Tribunales (Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo o Tribunales Superiores de Justicia), ha llevado a la conclusión de que se trata de impuestos extrafiscales de carácter medioambiental. Sus principales características estructurales son las siguientes.

¹² VILLAR EZCURRA, M. (2002): "Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible", en UTRERA CARO, S. F., y PIÑAR MAÑAS, J. L. (coords.): *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*, Civitas, Madrid, pág. 400; ADAME MARTINEZ, F. (2007): "El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 274, noviembre de 2007, pág. 6; LASARTE LÓPEZ, R. (2012): "El impuesto andaluz sobre emisiones en el nuevo marco europeo para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 327, abril de 2012, pág. 80.

¹³ Como señala HERRERA MOLINA, "la verdadera «reforma fiscal ecológica» debe llevarse a cabo introduciendo el interés ecológico en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos", HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental...*, op. cit., págs. 45-46.

¹⁴ PEÑA AMORÓS explica que la prevalencia de la tributación autonómica sobre la estatal en el terreno medioambiental se debe a la necesidad de las comunidades autónomas de inventar nuevos objetos de imposición, PEÑA AMORÓS, M. (2008): "El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 278, marzo de 2008, págs. 41-42.

¹⁵ Como apunta HERRERA MOLINA, para la protección de la atmósfera podría optarse por los gravámenes sobre las emisiones o bien por los tributos sobre los productos susceptibles de provocarla, siendo preferibles los primeros, HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, págs. 167 y 284.

¹⁶ Galicia: Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica; Andalucía: Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas; Castilla-La Mancha: Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; Murcia: Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006; Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat; Aragón: Decreto Legislativo 1/2017, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón; Cataluña: Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

2.1. Hecho imponible

El hecho imponible se define en función de la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera¹⁷, si bien la tipología de gases cuyas emisiones se somete a tributación difiere de una Comunidad Autónoma a otra:

Galicia	Andalucía	Castilla-La Mancha	Murcia	Aragón	Comunidad Valenciana	Cataluña
NO _x	NO _x	NO _x	NO _x	NO _x	NO _x	NO _x
SO _x	SO _x	SO _x	SO ₂	SO _x	SO ₂	SO ₂
	CO ₂		NH ₃	CO ₂		Carbono orgánico
			COV			Partículas

Cabe destacar que no todas las Comunidades Autónomas gravan las emisiones de dióxido de carbono¹⁸, las cuales además se encuentran afectadas por el régimen de comercio de derechos de emisión¹⁹, lo que podría dar lugar a un sobre coste como ha puesto de manifiesto la doctrina²⁰.

¹⁷ Vinculándose así la definición de materia gravable con los objetivos medioambientales que se afirma pretender alcanzar, ORDÓÑEZ DE HARO, C., y RIVAS SÁNCHEZ, C. (2009): "Tributación medioambiental: la experiencia andaluza", *Revista de Estudios Regionales*, vol. Ext. VIII, pág. 274. Por ello, a juicio de BORRERO MORO, esta específica configuración jurídica del hecho imponible revela la justificación del establecimiento del tributo, que no es otra que coadyuvar a la preservación del medio, con base en el principio "quien contamina paga", BORRERO MORO (1998): "El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 248, pág. 311.

¹⁸ Se ha advertido que los impuestos sobre el CO₂ presentan dos problemas importantes: por un aparte, los tipos de gravamen deben ser elevados para ser efectivos y, por otra parte, provocan efectos distributivos regresivos, ZORRILLA SUÁREZ, M. M., y HERNÁNDEZ RUBIO, C. (2008): "Los impuestos sobre la contaminación atmosférica", en BECKER, F., y otros (dirs.): *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, pág. 569.

¹⁹ Se observa que todas las Comunidades Autónomas gravan las emisiones de óxidos de nitrógeno y de óxidos de azufre, causantes de problemas de alcance regional/nacional (lluvia ácida) mientras que las emisiones de dióxido de carbono originan problemas transnacionales (efecto invernadero), LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J., y SÁNCHEZ CAÑIZARES, S. M. (2009): "Fiscalidad autonómica y medio ambiente. Una reflexión en torno al impuesto andaluz que grava la contaminación atmosférica", *Revista de Estudios Regionales*, vol. Ext. VIII, pág. 355. PÉREZ SAN MILLÁN llamó la atención sobre el hecho de que no se gravan el metano CH₄ (originado por la ganadería y los vertederos de residuos) ni los gases fluorados de efecto invernadero (HFC, PFC, SF₆), posiblemente por la dificultad de aplicar una política fiscal ambiental eficaz sobre los mismos, PÉREZ SAN MILLÁN, J. L. (2009): "El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera de la Comunidad Autónoma de Aragón; antecedentes y normativa comentada", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 289, febrero de 2009, pág. 75, posteriormente gravados a nivel estatal. Se ha considerado además interesante que en Murcia se grave en NH₃ y los COV, al ser precursores de los óxidos de nitrógeno y de azufre, CONTRERAS ROJAS, M. J., y PINOCHET ABALOS, M. J. (2017): "Análisis comparado del impuesto chileno a las emisiones de contaminantes provenientes de fuentes fijas a la luz de la normativa española", *Crónica Tributaria*, n.º 165/2017, pág. 30.

²⁰ Véase al respecto, BILBAO ESTRADA, I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., y ANTÓN ANTÓN, Á. (2009): "La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión con los impuestos autonómicos y el derecho comunitario", en BILBAO ESTRADA, I., y otros (coords.): *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: estado de situación y perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 639 y ss.; ROSELLÓ MORENO, C. (2006): "Impuesto de la Comunidad Autónoma andaluza sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y el comercio de derechos de emisión: Directiva 2003/87/CE", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 261, octubre de 2006, págs. 69-71; LASARTE LÓPEZ, R.: "El impuesto andaluz sobre...", *op. cit.*, pág. 86-89; YÁBAR STERLING, A. (2016): "El impuesto andaluz sobre emisiones atmosféricas y el sometimiento de las emisiones de CO₂, en Andalucía, al mercado europeo de derechos de emisión", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 261, octubre de 2016, págs. 99-101.

2.2. Supuestos de no sujeción o exención

Todas las Comunidades Autónomas, salvo Cataluña y Galicia, han establecido supuestos que no quedarán sometidos a tributación, ya sea definiéndolos como supuestos de no sujeción o como supuestos de exención²¹. Estos supuestos son: (i) las Administraciones públicas (Andalucía, Comunidad Valenciana, Aragón); (ii) las emisiones procedentes de vertederos de residuos y de instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos (Andalucía y Murcia); (iii) las emisiones de CO₂ procedentes de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible (Andalucía, Aragón); (iv) las emisiones realizadas desde instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa (Andalucía, Murcia, Aragón)²²; (v) las emisiones procedentes de actividades de producción de energía eléctrica incluidas en el régimen especial (Castilla-La Mancha).

2.3. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo²³ son las personas, físicas o jurídicas o a las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que desarrollen las actividades que dan lugar a las emisiones a la atmósfera gravadas²⁴.

2.4. Base imponible

La base imponible, con distintas fórmulas, se configura en todos los casos en función de las toneladas de gases emitidas o en unidades contaminantes parametrizadas a las toneladas emitidas²⁵, sin

²¹ Desde un punto de vista técnico, en la mayoría de los casos probablemente fuera más correcta su definición como supuestos de exención. En el mismo sentido, ROZAS VALDÉS, J. A. (2009): “Los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas”, en BILBAO ESTRADA, I., y otros (coords.): *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: estado de situación y perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 619.

²² Se ha señalado que este supuesto de no tributación refuerza el carácter medioambiental del impuesto (estrechando el vínculo con el comportamiento que se intenta conseguir del sujeto pasivo), aunque también supone fijar un techo claro a su recaudación potencial, ORDÓÑEZ DE HARO, C., y RIVAS SÁNCHEZ, C.: “Tributación medioambiental...”, *op. cit.*, pág. 278.

²³ Se han puesto de manifiesto las dificultades derivadas de que, en la práctica, son muy pocos los contribuyentes afectados, lo que facilita la gestión, pero da lugar al potencial riesgo de quiebra del principio de neutralidad y natural rechazo por el afectado. Véase POZUELO ANTONI, F. (2009): “El impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera”, en BILBAO ESTRADA, I., y otros (coords.): *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: estado de situación y perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 603-604.

²⁴ Lo que conlleva que se graven únicamente las fuentes de emisión estacionadas, no las móviles, ROZAS VALDÉS, J. A. (1997): “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 246, pág. 952.

²⁵ Se ha resaltado que la base imponible debe medir el daño ambiental causado y, consecuentemente, “en el caso de impuestos sobre la contaminación atmosférica, debe cuantificar las sustancias degradantes emitidas que constituyen el objeto del impuesto y que aparecen recogidas en la definición del hecho imponible”, GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2000): “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, *Impuestos*, Ref. D-104, tomo 2 (versión electrónica), pág. 8. Ahora bien, la complejidad de la medición de las emisiones dificulta la aplicación de estos impuestos para instalaciones industriales de pe-

perjuicio de contemplarse regímenes de estimación objetiva y de estimación indirecta. Únicamente en dos casos se incorporan parámetros adicionales que se podrían calificar de carácter ambiental: (i) la regulación del impuesto catalán, que, para la determinación de la base imponible, excluye de gravamen las emisiones de instalaciones de cogeneración con una potencia nominal inferior a 20 megavatios térmicos y que utilizan como combustible gas natural o biogás con un contenido de azufre como el gas natural; (ii) el impuesto de Castilla-La Mancha, en el que se aplica un coeficiente multiplicador de 1,5 a las emisiones de dióxido de nitrógeno frente a las de dióxido de azufre²⁶.

2.5. Reducciones y base liquidable

Todas las Comunidades Autónomas, salvo Galicia (que ha introducido un tipo cero para las primeras 100 toneladas emitidas para alcanzar un efecto equivalente al de un mínimo exento)²⁷, han establecido reducciones para la determinación de la base imponible calculadas en función de las toneladas emitidas o parametrizadas a esta referencia (unidades contaminantes)²⁸. Además, Cataluña, Aragón y la Comunidad Valenciana diferencian el importe de la reducción según el tipo de gas emitido.

2.6. Cuota íntegra

El tipo de gravamen se determina en función de la cantidad de sustancias contaminantes emitidas a la atmósfera²⁹. En algunos casos se establecen tipos fijos diferenciados en función del tipo de gas emitido (Cataluña, Aragón). En el resto de impuestos no se diferencia en función del tipo del gas, pero se establece una tarifa progresiva en función de las toneladas emitidas (Galicia, Andalucía, Murcia, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha).

2.7. Deduciones

Todas las Comunidades Autónomas, salvo Galicia³⁰, introducen bonificaciones o deducciones con una orientación medioambiental que se pueden agrupar en tres categorías: (i) en función del ren-

queña envergadura y es inviable para los sectores difusos (transporte y residencial), CORNEJO PÉREZ, A. (2011): "Algunas reflexiones sobre la fiscalidad de la energía y sostenibilidad", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 345, pág. 119.

²⁶ BORRERO MORO había criticado que el impuesto gallego no contemplara el distinto efecto contaminante del nitrógeno y del azufre, sin perjuicio de lo cual considera que no se contradicen las exigencias del principio "quien contamina paga", BORRERO MORO: "El impuesto gallego...", *op. cit.*, págs. 317-318.

²⁷ En el mismo sentido, ROZAS VALDÉS, J. A.: "Los impuestos autonómicos sobre...", *op. cit.*, pág. 619.

²⁸ Se trata de mecanismos compensadores de sus posibles efectos regresivos, siguiendo a ORDÓÑEZ DE HARO, C., y RIVAS SÁNCHEZ, C.: "Tributación medioambiental...", *op. cit.*, pág. 274, y que implican que determinados niveles de contaminación están permitidos, PEÑA AMORÓS, M. M. (2008): "El impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 278, marzo de 2008, pág. 46.

²⁹ Como pone de manifiesto POZUELO ANTONIO, acertar con la elección del tipo es una cuestión compleja, dado que "el punto adecuado sería aquél en el que quedaran satisfechas las expectativas presupuestarias, se lograra el efecto desincentivador propuesto y se aceptara pacíficamente por los contribuyentes", POZUELO ANTONI, F.: "El impuesto aragonés sobre el...", *op. cit.*, pág. 602.

³⁰ Situación criticada por BORRERO MORO, al mermar los principios de justicia tributaria la inexistencia, por ejemplo, de medidas para incentivar la inversión en tecnologías limpias, BORRERO MORO: "El impuesto gallego...", *op. cit.*, págs. 314-315. Asimismo, CONTRERAS ROJAS, M. J., y PINOCHET ABALOS, M. J.: "Análisis comparado del impuesto chileno...", pág. 30.

dimiento de los analizadores automáticos (Castilla-La Mancha) o sistemas automáticos de medida (Comunidad Valenciana)³¹; (ii) por inversiones para la protección del medio ambiente (Aragón), por inversiones en bienes del activo material destinados a la protección del medio ambiente (Cataluña) o por inversiones en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica (Andalucía, Murcia); (iii) para las instalaciones de cogeneración con una potencia nominal superior a 20 megavatios térmicos que utilicen como combustible gas natural o biogás (Cataluña).

2.8. Período impositivo y devengo

El período impositivo coincide, con carácter general, con el año natural, devengándose el impuesto el último día del período impositivo (31 de diciembre de cada año)³².

2.9. Afectación de la recaudación

Todas las Comunidades Autónomas afectan la recaudación a finalidades ambientales³³, con un distinto grado de pormenorización.

3. FUTURO IMPUESTO CATALÁN SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS QUE GENEREN LA EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

Por otra parte, la Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático de Cataluña crea, mediante su artículo 39, un Impuesto sobre las actividades económicas que generan dióxido de carbono, de carácter finalista y cuya recaudación se destinará íntegramente a nutrir un Fondo Climático³⁴.

Este impuesto se encuentra pendiente de desarrollo, si bien la Disposición final undécima de dicha Ley recoge los elementos básicos que deberían definir su estructura³⁵: (i) el impuesto debe

³¹ Se ha sugerido su revisión para incorporar criterios de sostenibilidad, CONTRERAS ROJAS, M. J., y PINOCHET ABALOS, M. J.: "Análisis comparado del impuesto chileno...", pág. 30.

³² La única variación la encontramos en el impuesto gallego cuyo devengo se produce en el momento de la emisión de cualquiera de las sustancias contaminantes gravadas, autoliquidándose el impuesto con carácter mensual. BORRERO MORO ha puesto de manifiesto la defectuosa articulación técnica del tributo, al no considerar que el hecho imponible, por su propia naturaleza, tiende a prolongarse en el tiempo, BORRERO MORO: "El impuesto gallego...", *op. cit.*, pág. 309.

³³ A pesar de mejorar su aceptación por parte de los ciudadanos y Administración, existe un amplio consenso sobre la insuficiencia de la afectación de la recaudación de un impuesto a fines medioambientales para su calificación ambiental. Además, en el caso de Andalucía, se ha constatado que en la práctica no ha habido una relación directa entre la evolución de los ingresos obtenidos por los impuestos analizados y los gastos medioambientales del gobierno andaluz, ORDÓÑEZ DE HARO, C., y RIVAS SÁNCHEZ, C.: "Tributación medioambiental...", *op. cit.*, pág. 282.

³⁴ El Presidente del Gobierno ha promovido recurso de inconstitucionalidad, admitido a trámite por el Tribunal Constitucional, contra diversos preceptos de esta Ley, entre los que no se encuentra entre impuesto. Sin embargo, sí se encuentran recurridos los artículos 40 a 50 y determinados apartados del artículo 51, todos ellos referentes al Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica.

³⁵ Así, se prevé que el Gobierno autonómico debe presentar al Parlamento catalán el proyecto de ley del impuesto sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero, de modo que el Parlamento pueda aprobar la ley correspondiente y el impuesto pueda entrar en vigor en 2019. En todo caso, el Gobierno debía aprobar el

gravar las emisiones de gases de efecto invernadero de las actividades económicas; (ii) los ingresos derivados del impuesto deben destinarse a la dotación de un Fondo Climático; (iii) el hecho imponible del impuesto son las emisiones de gases de efecto invernadero de las actividades económicas producidas durante su funcionamiento normal, anormal y excepcional; (iv) las actividades económicas a las que debe aplicarse el impuesto son todas las actividades con instalaciones sujetas a la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre³⁶, así como las actividades que incluye el anexo I.1 de la Ley 20/2009³⁷, aunque no tengan instalaciones sujetas a la Directiva 2003/87/CE; (v) la cuota debe determinarse en función de la base imponible y del tipo impositivo, el cual debe tener carácter progresivo en función del volumen de las emisiones³⁸; (vi) el cálculo de las emisiones de gases de efecto invernadero debe determinarse a partir de la equivalencia en incidencia climática de las emisiones directas netas de dióxido de carbono, metano y óxido nítrico producidas por la actividad y derivadas del consumo de combustibles fósiles, de su proceso productivo y de la gestión de deyecciones ganaderas llevada a cabo dentro de la explotación, en su caso³⁹.

4. ADECUACIÓN CONSTITUCIONAL Y COMUNITARIA DE LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS

Los tributos autonómicos con una finalidad ambiental o pretendidamente medioambiental han dado origen a una gran litigiosidad, lo que, además de un intenso debate científico, ha permitido al Tribunal Constitucional la elaboración de una doctrina sobre los límites existente para el establecimiento de este tipo de impuestos. Los impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera no han escapado a esta situación de conflictividad, habiendo sido resuelta la polémica, por lo que se refiere al impuesto castellano-manchego, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de 13 de marzo, que rechazó todos los argumentos de inconstitucionalidad planteados en relación con la falta de competencia de las Comunidades Autónomas para gravar las emisiones atmosféricas, la vulneración del artículo 6.2 de la LOFCA por existir una duplicidad con el hecho imponible gravado por el Impuesto sobre la Electricidad y la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA por existir una duplicidad con el hecho imponible gravado por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

anteproyecto antes del 1 de diciembre de 2017 y dar cuenta de ello a la comisión del Parlamento competente en materia de medio ambiente, plazo que, dada la actual situación política en Cataluña, se ha incumplido.

³⁶ Es la Directiva por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo.

³⁷ Ley 20/2009, de 4 de diciembre, de prevención y control ambiental de las actividades de Cataluña. Su anexo I.1 recoge las actividades sometidas al régimen de evaluación de impacto ambiental y de autorización ambiental, sujetos a la Directiva 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, de prevención y control integrados de la contaminación.

³⁸ Para determinar el tipo impositivo deben tenerse en cuenta las cargas fiscales directas e indirectas que inciden en el precio total de las emisiones de CO₂ eq., de modo que este se sitúe en un valor estimado medio de unos 10 €/t CO₂ eq., que debe aumentar bienalmente hasta alcanzar un valor de unos 30 €/t CO₂ eq. en 2025. Esta progresión temporal debe tener en cuenta los resultados de la evaluación de los presupuestos de carbono. También deben tenerse en cuenta los costes fijos derivados del seguimiento, notificación y verificación (MRV, en inglés) en el caso de las instalaciones que están dentro del mercado de comercio de derechos de emisión.

³⁹ Las metodologías de cálculo deben basarse en procedimientos internacionalmente validados.

Idéntico criterio se ha adoptado en relación con los restantes tributos por el Tribunal Supremo⁴⁰ y los Tribunales Superiores de Justicia⁴¹, los cuales, además, han rechazado las cuestiones planteadas por los contribuyentes en relación con la infracción del artículo 9 de la LOFCA (vulneración de la libre circulación y de la prohibición de traslación de cargas a otras Comunidades Autónomas), la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad y la vulneración del principio de igualdad y generalidad en relación con el principio de capacidad económica.

Asimismo, se han plantado ante esos tribunales la eventual infracción de los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE y la infracción de la Directiva 2009/72/CE, en relación con la Directiva 2005/89/CE, sin que los tribunales competentes hayan acogido ninguno de estos argumentos ni hayan considerado oportuno elevar cuestión prejudicial al TJUE.

De la misma forma, se ha rechazado una potencial infracción de la gratuidad de asignaciones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

5. INFORMES DE LAS COMISIONES DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La aceptación de los impuestos sobre emisiones atmosféricas por nuestros tribunales no implica que no se encuentren exentos de críticas. La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario abordó la situación de la tributación medioambiental en su Informe de febrero de 2014, alcanzando interesantes conclusiones por lo que se refiere a este tipo de impuestos:

- a) Por una parte, propone la supresión de los impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono ante la imposibilidad de que puedan cumplir eficientemente sus objetivos ambientales. Señala la Comisión que se trata de impuestos que persiguen finalidades medioambientales globales imposibles de alcanzar adecuadamente en el ámbito regional⁴², mencionando

⁴⁰ Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017 (recursos 1732/2017 y 1796/2017), en relación con el impuesto aragonés; Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2014 (recurso 397/2013), en relación con el impuesto andaluz; Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2007, en relación con el impuesto gallego. Sobre esta última, véase NOVO CABRERA, R., y PORTERO FONTANILLA, J. (2007): "Sobre la oposición al Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica en Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre) basada en la posible inconstitucionalidad de la misma", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 274, noviembre de 2007.

⁴¹ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de mayo de 2017 (recurso 188/2016), 24 de febrero de 2016 (recursos 119/2014 y 370/2009) y 2 de octubre de 2014 (recurso 267/2006); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 1 de septiembre de 2015 (recurso 850/2013); Sentencia del Tribunal Superior de Galicia de 6 de febrero de 2004 (recurso 8587/2002); Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 23 de octubre de 2015 (recurso 206/2013) y 9 de febrero de 2017 (recurso 239/2015), contra la que se ha admitido recurso de casación mediante Auto del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2017, por oponerse a los artículos 9.3 y 31.1 de la Constitución Española y el artículo 6.3 de la LOFCA.

⁴² Así, se ha resaltado la limitada eficacia ambiental de los impuestos autonómicos, al tratarse de un problema ambiental de carácter global y, por tanto, con mejor solución cuanto mayor sea el ámbito de aplicación territorial del impuesto, lo que explica los intentos de creación de impuestos europeos o mundiales sobre las emisiones de CO₂, BLANCO GARCÍA, A. (2010): "Fiscalidad de la Energía", *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento n.º 4, pág. 24. La cuestión ya era planteada por ROZAS VALDÉS, si bien advertía de los fracasos en el ámbito comunitario ROZAS VALDÉS, J. A.: "El impuesto gallego sobre...", *op. cit.*, pág. 950. Sobre las distintas alternativas para afrontar este problema con un alcance global, véase BILBAO ESTRADA, I. (2010): "Los impuestos mundiales sobre el CO₂", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, n.º 17/2010.

concretamente los impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono establecidos en Andalucía y Aragón. A juicio de la Comisión, tales impuestos carecen de sentido y deberían eliminarse a través de una adecuada negociación con las Comunidades Autónomas. Además, advirtiendo que su coordinación con los permisos de emisiones plantea problemas difíciles de resolver a la luz de la prohibición de ayudas de Estado.

- b) Por otra parte, propone la sustitución de los actuales tributos autonómicos sobre emisiones distintas del dióxido de carbono por un impuesto estatal con cesión a las Comunidades Autónomas de competencias normativas (dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado), de gestión y de recaudación. La Comisión resalta que, tratándose de auténticos tributos medioambientales y siendo teóricamente adecuados, resultan ineficientes por la gran dispersión normativa. Añade que el efecto de dichas emisiones no se produce de modo específico sobre el territorio de una comunidad autónoma, dado que se traduce en el calentamiento global y resulta, por tanto, necesario que el ámbito geográfico afectado por la medida de limitación de emisiones sea lo más amplio posible⁴³.

El Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma de la Financiación Autonómica de julio de 2017, con un menor alcance, también hizo mención de la situación de la tributación ambiental. Ante la elevada litigiosidad derivada del establecimiento de tributos propios en esta materia por parte de las Comunidades Autónomas, la Comisión recomienda la reducción de la conflictividad mediante una mayor coordinación entre el Gobierno central y los autonómicos y la reordenación de este ámbito fiscal, ya sea mejorando los mecanismos de comunicación previa entre ambas administraciones en relación con posibles proyectos de creación de nuevos impuestos autonómicos o mediante la creación de una ley marco que fije los elementos de cada impuesto hasta la determinación de la base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para el establecimiento autónomo de las tarifas y, en su caso, deducciones. No se hace un análisis específico por tipología de tributo y, en consecuencia, no existen propuestas específicas en el ámbito de los impuestos sobre emisiones atmosféricas.

6. DIRECTRICES

A la vista de lo anteriormente expuesto, se puede extraer una serie de directrices de cara a una eventual reforma de la fiscalidad de las emisiones atmosféricas:

- a) La protección de la atmósfera debe regirse por una fijación precisa de los objetivos ambientales, tomando en consideración tanto la reducción directa de las emisiones contaminantes como el fomento de las energías renovables, lo que puede alcanzarse por medio de un variado abanico de instrumentos, tanto de carácter jurídico como económico.
- b) Dichos instrumentos deben coordinarse adecuadamente, para lograr la mayor eficiencia en la consecución del objetivo ambiental, siendo precisa una adecuada definición del papel del tri-

⁴³ En el mismo sentido, JORGE GARCÍA-INÉS, M. (2006): "La respuesta autonómica ante cierto tipo de contaminación atmosférica", *Revista de Estudios Regionales*, n.º 76, mayo-agosto 2006, pág. 196; JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2009): "La fiscalidad ambiental en Aragón", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 289, febrero de 2009, págs. 13-14.

buto ambiental, ya sea como instrumento principal, como instrumento complementario o como instrumento que debe ceder frente a otros más eficientes o apropiados⁴⁴, evitándose el solapamiento de instrumentos que produzcan un sobrecoste económico, así como las medidas tributarias que obstaculicen el desarrollo de las referidas energías renovables⁴⁵.

- c) De optarse por la figura tributaria, su ámbito espacial debe adecuarse a la dimensión del problema ambiental que se pretende atajar.
- d) En cualquier caso, sería recomendable la previsión de un régimen transitorio para la plena implantación del impuesto, que contemplara diversos horizontes temporales para incentivar la adopción de medidas por parte de los contribuyentes dirigidas a disminuir las emisiones contaminantes adecuado su estructura productiva para que sea menos dañina para el medio ambiente⁴⁶.

Y, una vez plenamente implantando, la existencia de medidas tanto en la cuantificación de la cuota tributaria (base imponible, reducciones, tipos) como en la configuración de los beneficios fiscales (exenciones y deducciones) para fomentar los cambios productivos⁴⁷.

⁴⁴ Sería, por ejemplo, el caso de las emisiones ilícitas, para las que debería operar el régimen sancionador y no el régimen tributario, CARBAJO, D., y HERRERA MOLINA, P. M. (2003): “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Derecho* 2/2003, Fundación Biodiversidad, Madrid; ROZAS VALDÉS, J. A. (2006): “Riesgo de contaminar y tributos autonómicos”, *Quincena Fiscal*, n.º 2, enero 2006 (versión electrónica), págs. 3-4.

⁴⁵ Véase el reciente caso de los cánones eólicos. Pese a no apreciar incompatibilidad con las Directivas comunitarias (como confirmó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la Abogado General consideró en sus conclusiones lamentable la aplicación gravámenes que hagan menos atractivo el uso de energías renovables, LUCHENA MOZO, G. (2017): “El canon eólico de Castilla-La Mancha al resguardo del TJUE en la Sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16)”, *Quincena Fiscal*, n.º 21, diciembre de 2017; LOZANO CUTANDA, B. (2017): “A propósito del despropósito del canon eólico: una llamada de atención sobre la necesidad de mejorar la ordenación y el control de los tributos ambientales”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, n.º 38, septiembrediciembre 2017.

⁴⁶ Se ha advertido que esta opción es preferible al establecimiento de un tributo por sorpresa cuyo pago no sea posible evitar, ROZAS VALDÉS, J. A.: “El impuesto gallego sobre...”, *op. cit.*, págs. 953-954. En similar sentido, ZORRILLA SUÁREZ, M. M., y HERNÁNDEZ RUBIO, C.: “Los impuestos sobre la contaminación atmosférica”, *op. cit.*, pág. 571.

⁴⁷ En el mismo sentido, GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: “El impuesto andaluz...”, *op. cit.*, pág. 27.